

## ОКРЕМА ДУМКА

судді Конституційного Суду України Маркуш М. А.  
стосовно Рішення Конституційного Суду України  
у справі за конституційним зверненням Акціонерного товариства  
«Страхова компанія «Аванте» щодо офіційного тлумачення положень  
частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування»,  
статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»

На підставі статті 64 Закону України «Про Конституційний Суд України» висловлюю окрему думку стосовно Рішення Конституційного Суду України від 16 лютого 2010 року № 5-рп/2010 (далі — Рішення).

Конституційний Суд України зазначив, що в аспекті конституційного звернення положення частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251-XII (далі — Закон № 1251), статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (далі — Закон № 334) «у системному зв'язку з положеннями статей 5, 7, 8, 67, 92, 140, 142, 143 Конституції України, статей 7, 9, 69, 96, 97, 103, 108 Бюджетного кодексу України, статей 16, 61, 62, 63, 66 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» треба розуміти так, що Верховна Рада Автономної Республіки Крим, сільські, селищні, міські ради мають право безпосеред-

ньо на підставі частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» встановлювати пільги щодо загальнодержавного податку на прибуток підприємств комунальної власності, якщо він згідно із законами України справляється до бюджету Автономної Республіки Крим, сільських, селищних, міських бюджетів, у межах сум, які підлягають зарахуванню до цих бюджетів».

Вважаю, що положення пункту 1 резолютивної частини Рішення не знайшло належного правового обґрунтування в мотивувальній частині Рішення і є таким, що базується на неправильній інтерпретації норм Конституції України.

1. Згідно із загальновизнаним теоретичним постулатом здатність встановлювати і стягувати податки є необхідною ознакою держави.

Встановлення і стягнення податку — акт влади і накладання нею обов'язку. В Україні система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законом (пункт 1 частини другої статті 92 Конституції України) — владним актом парламенту. Сплата податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, — конституційний обов'язок кожного (частина перша статті 67 Конституції України).

Таким чином, встановлення чи скасування податків, визначення порядку їх стягнення і міри податкового навантаження (зокрема, через визначення ставок, умов справляння податків, пільгового режиму) є виключною прерогативою держави. Як суверен, вона має право у певному обсязі делегувати свої повноваження іншим суб'єктам. Це може стосуватися повноваження встановлювати і стягувати податки. У такому разі суб'єкти делегованих повноважень мають право встановлювати податки та надавати пільги виключно у сферах і обсягах, визначених державою. Відповідно вони мають право визначати умови справляння лише тих податків, право на установлення яких надано державою.

Елементом конституційного статусу місцевого самоврядування є право територіальних громад як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування (ради та їх виконавчі органи) самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України (частина перша, третя статті 140 Конституції України). Відповідно до положень частини першої статті 143 Конституції України встановлення місцевих податків і зборів згідно із законом здійснюється територіальними громадами села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування (стаття 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»), а відповідно до частини третьої статті 15 Закону № 1251 місцеві податки і збори (обов'язкові платежі), механізм справляння та порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими радами згідно із переліком і в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. При цьому податки і збори (обов'язкові платежі), зазначені у пункті 2 частини першої і пунктах 2, 3, 4, 13, 14 частини другої вказаної статті, є обов'язковими для встановлення сільськими, селищними та міськими радами за наявності об'єктів оподаткування або умов, з якими пов'язане запровадження цих податків і зборів. Таким чином, органи місцевого самоврядування уповноважені державою визначати механізм та порядок справляння лише тих податків і зборів, які вони встановлюють відповідно до наданих їм законом повноважень, — місцевих. На загальнодержавні податки і збори таке їх право не поширюється, оскільки це буде втручанням в повноваження Верховної Ради України.

2. В найбільш загальному розумінні пільга — це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правилом обов'язків або полегшення умов виконання їх, або звільнення (повне або часткове) від податків згідно з чинним законодавством (Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: Навч. посіб. — 4-те вид., переробл. і доп. — К., 2003. — С. 29). Податкова пільга проявляється в зміні об'єкта оподаткування, зменшенні бази оподаткування чи зниженні податкової ставки, її використанні зменшує суму податкового зобов'язання платника і, зрештою, визначає остаточний її розмір. Підстави для одержання податкових пільг — це визначені законодавством про податки та збори особливості правового статусу суб'єкта податку, його діяльності (предмета податку) чи податкового режиму території, на якій він здійснює свою діяльність (перебуває предмет оподаткування), що надають йому право скористатися податковою пільгою.

Елементами правового механізму регулювання податків і зборів (обов'язкових платежів) є об'єкт оподаткування, одиниця оподаткування, суб'єкт або платник податку, джерело сплати податку, податкова ставка, податковий період, строки та порядок сплати податку, податкова квота, податкові пільги. Таким чином, податкова пільга — суттєвий елемент механізму справляння податків та зборів, вона зумовлює розмір стягуваної суми, а інколи — її повну відсутність. Отже, встановити пільги щодо стягнення того чи іншого податку може лише суб'єкт, уповноважений установити податок.

Встановлення пільг — складова права встановлення місцевих податків та зборів. Це право включає можливість встановлення окремих (крім визначених законодавцем) місцевих податків і зборів, їх розмірів, механізму справляння та порядку сплати (частина третя статті 15 Закону № 1251); запровадження пільгових податкових ставок; скасування окремих місцевих податків і зборів або звільнення від їх сплати певних категорій платників та надання відстрочки у сплаті місцевих податків та зборів (стаття 18 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 року № 56–93).

Відповідно до статті 103 Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року № 2542–III (далі — Кодекс) надання державою податкових пільг, що зменшують доходи бюджетів місцевого самоврядування на виконання власних повноважень, має супроводжуватися внесенням змін до закону про Державний бюджет України на поточний бюджетний період, які передбачають надання субвенції на компенсацію відповідних втрат доходів бюджетів місцевого самоврядування.

Згідно із частиною третьою статті 1 Закону № 1251 ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

Частиною другою статті 1 Закону № 1251 передбачено право Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних, міських рад встановлювати

додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їх бюджетів, тобто обсягів надходжень до місцевих бюджетів на відповідний бюджетний період, запланованих та затверджених радами та погоджених Міністерством фінансів України і Верховною Радою України у встановленому законом порядку. Сільська рада згідно з частиною другою статті 1 Закону № 1251 має право встановлювати окремі (крім визначених законодавцем) пільги з оподаткування в межах обсягів надходжень до їх бюджетів на відповідний бюджетний період. Зрозуміло, що йдеться про встановлення пільг лише щодо місцевих податків і зборів (тих, які органи місцевого самоврядування уповноважені установити). Що ж стосується загальнодержавного податку, то пільги щодо його справляння мають встановлюватися виключно через прийняття відповідного спеціального закону. Так, зокрема, Законом України «Про плату за землю» від 3 липня 1992 року № 2535–XII передбачено, що Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати пільги щодо плати за землю: часткове звільнення на певний строк, зменшення суми земельного податку (частина третя статті 12).

**3.** Згідно з пунктом 3 частини першої статті 14 Закону № 1251 податок на прибуток підприємств віднесено до загальнодержавних податків і зборів. Це зумовлено його важливим значенням з точки зору забезпечення державної фіскальної політики: в Україні він є одним з основних податків, що забезпечує наповнення доходної частини державного бюджету. Як інструмент фіскальної політики держави, за своїм сутнісним наповненням він є вилученою частиною прибутку законодавчо закріпленої категорії платників до централізованого фонду грошових ресурсів держави, а за своїм призначенням — субстанцією для створення ефективної системи регулювання взаємовідносин суб'єктів господарювання з бюджетом і, зокрема, невід'ємним атрибутом регулювання та стимулювання інвестиційних процесів у економіці.

Законодавець передбачає можливість зарахування загальнодержавних податків і зборів до бюджетів Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів і державних цільових фондів у порядку, визначеному законами України (частина третя статті 14 Закону № 1251). Таке право є частиною державної податкової політики, спрямованої на забезпечення адресної фінансової підтримки державою тих територій, які наразі цього потребують, раціонального адміністрування податків, а тому має цільове призначення. Закон надає право стягнення податку на прибуток комунальних підприємств до відповідних місцевих бюджетів.

Суттєвою особливістю зазначеного податку є те, що в рамках міжбюджетних відносин, тобто відносин між державою, Автономною Республікою Крим та місцевим самоврядуванням щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України (стаття 81 Кодексу), загальнодержавний податок на прибуток підприємств комунальної власності належить до джерел податкових надходжень (доходів) до місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, він в повному обсязі акумулюється в місцевому бюджеті і не може безоплатно і безповоротно передаватися до іншого бю-

джету (державного або місцевого). Надходження з даного податку можуть йти виключно на видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані до виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності (відповідно до пункту 7 частини першої статті 7 Кодексу принцип субсидіарності — розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами — має ґрунтуватися на максимально можливому наближенні надання суспільних послуг до їх безпосереднього споживача) та на реалізацію прав і обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та визначені законами України (пункти 2, 3 статті 82 Кодексу), що ще раз підкреслює цільове спрямування зазначеного прибутку. Зокрема, з бюджетів сіл, селищ, міст та їх об'єднань здійснюються видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання соціальних послуг, гарантованих державою, і які розташовані найближче до споживачів (пункт 1 частини першої, частина друга статті 86 Кодексу). Таким чином, законами про Державний бюджет України починаючи з 2003 по 2009 роки держава закріпила загальнодержавний податок на прибуток підприємств за місцевими бюджетами, забезпечивши їх фінансовими ресурсами для виконання функцій, передбачених Конституцією й законами України, та з метою надання їм можливості в найбільш ефективний спосіб вирішувати питання місцевого значення.

Той факт, що суми, які мають надійти до місцевого бюджету від стягнення податку на прибуток підприємств, не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (коштів, що безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого (пункт 25 статті 2 Кодексу), свідчить про значення, яке держава надає цьому податку для забезпечення стабільності місцевих бюджетів і гарантованого виконання завдань державного значення, виконання яких має забезпечити орган місцевого самоврядування.

Порядок встановлення та справляння податку на прибуток підприємства в Україні визначається спеціальним Законом № 334.

Відповідно до положень статті 15 Закону № 334 ставки податку на прибуток, пільги щодо податку, об'єкт оподаткування, порядок обчислення оподаткованого прибутку, строки і порядок сплати та зарахування податку до бюджетів можуть встановлюватися та змінюватися лише шляхом внесення змін до Закону № 334. Згідно з цими положеннями виключно шляхом внесення змін до Закону № 334 можуть встановлюватися та змінюватися пільги щодо податку на прибуток.

Численні питання пільгового оподаткування передбачено самим Законом № 334, зокрема положеннями статті 7, яка регулює відносини з оподаткування операцій особливого виду (оподаткування страхової діяльності; оподаткування неприбуткових установ і організацій; оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів; операцій, що звільняються від оподаткування тощо). Наприклад, відповідно до підпункту 7.2.1 пункту 7.2 статті 7 Закону № 334 дохід від страхової діяльності юридичних осіб — резидентів — не підлягає оподаткуванню за ставкою, встановленою у пункті 10.1 статті 10 Закону № 334, а опо-

датковується: за ставкою 0 відсотків — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення у разі виконання вимог до таких договорів, визначених пунктом 1.37, пунктом 1.42 статті 1 Закону № 334; за ставкою 3 відсотки — при отриманні доходу внаслідок виконання договорів з інших видів страхування. За підпунктом 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 Закону № 334 обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток за визначеною пунктом 10.1 статті 10 ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, чи такий емітент або отримувач дивідендів є платником податку на прибуток чи має пільги зі сплати податку на прибуток, надані Законом № 334.

Згідно з підпунктом 7.11.10 пункту 7.11 статті 7 Закону № 334 з метою оподаткування центральний податковий орган веде реєстр всіх неприбуткових організацій, які звільняються від оподаткування відповідно до положень цієї статті. Державна реєстрація неприбуткових організацій здійснюється у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідно до підпункту 7.12.1 пункту 7.12 статті 7 Закону № 334 звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу товарів (робіт, послуг), крім підакцизних товарів, послуг з поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати поставку товарів від імені та за дорученням іншої особи без передання права власності на такі товари, та прибутку, одержаного від грального бізнесу, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за рік за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менше 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, що відносяться до складу валових витрат виробництва (обігу).

Від оподаткування звільняється прибуток підприємств, отриманий від продажу на митній території України таких видів товарів власного виробництва за переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України: устаткування, що працює на нетрадиційних та поновлюваних джерелах енергії; енергозберігаючого обладнання і матеріалів, виробів, експлуатація яких забезпечує економію та раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів; засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів; устаткування для виробництва альтернативних видів палива (підпункт 7.21.1 пункту 7.21 статті 7 Закону № 334). Прибуток підприємств, установ, організацій, які займаються розробкою, впровадженням та використанням енергозберігаючих заходів та енергоефективних проектів, але в сумі не більш як 50 відсотків суми прибутку, що підлягає оподаткуванню (підпункт 7.21.2 пункту 7.21 статті 7 Закону № 334).

Аналіз Закону № 334 показує, що він не передбачає пільгового оподаткування прибутку комунального підприємства. Тобто держава не передбачила можли-

вості полегшеного режиму справляння податку на прибуток комунальних підприємств, а тим більше страхових компаній, в чий власності вони б не перебували. Жорсткий режим, передбачений Законом № 334, пояснюється, по-перше, особливостями податку на прибуток як загальнодержавного податку; по-друге, тим, що пільгове оподаткування — це частина державної політики з метою регулювання у сфері економіки, прискорення прогресивних процесів у сфері виробництва, зокрема інноваційних. Такий режим визначено Законом № 334 для протидії зловживанням у сфері пільгового оподаткування прибутку підприємств, зокрема протекціоністським тенденціям. В умовах сучасності як на науковому, так і на політичному рівні обґрунтовується доцільність поступової відмови від політики надання часткових, зокрема галузевих, пільг із податку на прибуток підприємств як таких, що найлегше перекладаються і піддаються політичним маніпуляціям в умовах недосконалості демократичних інститутів і процедур прийняття фіскальних рішень.

4. Як вказувалося раніше, частина друга статті 1 Закону № 1251 передбачає право сільських, селищних, міських рад встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, які надходять до їх бюджетів. Ця норма закріплює загальний принцип, що дає змогу місцевим радам здійснювати гнучку податкову політику на власній території з огляду на можливості їх бюджету. Вона не конкретизує джерела коштів, які надходять до бюджету, і не передбачає особливостей встановлення пільг щодо конкретних джерел.

Натомість існують спеціальні закони, що визначають режим справляння того чи іншого податку як джерела доходу до місцевого бюджету, зокрема встановлення пільг стосовно такого справляння. Ці закони більш глибоко і предметно регулюють конкретні суспільні відносини, а тому мають перевагу щодо норм більш загального значення.

Таким законом є Закон № 334, який, як вже зазначалося, є спеціальним нормативним актом, що регулює порядок оподаткування прибутку підприємств і який, зокрема, передбачає, що ставки податку на прибуток, пільги щодо податку, об'єкт оподаткування, порядок обчислення оподаткованого прибутку, строки і порядок сплати та зарахування податку до бюджетів можуть встановлюватися та змінюватися лише шляхом внесення змін до Закону № 334. Таким чином, до моменту внесення до Закону № 334 відповідних доповнень спеціальних прав встановлювати додаткові пільги на оподаткування прибутку підприємств у сільських, селищних, міських рад не виникає.

Такий висновок є справедливим навіть з огляду на те, що Закон № 334 містить текстуальну суперечність: статтею 15 передбачено можливість встановлення пільг лише через Закон № 334, а підпунктом 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 — можливість встановлення таких пільг й іншими законодавчими актами. Відповідно до абзацу третього підпункту 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 Закону № 334 обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку за визначеною пунктом 10.1 статті 10 Закону № 334 ставкою покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, чи такий емітент або отримувач дивідендів є платником податку на прибуток або має пільги зі сплати

податку на прибуток, надані Законом № 334 або іншими законодавчими актами, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена пунктом 10.1 статті 10 Закону № 334 (крім платників цього податку, які підпадають під дію пункту 7.2 статті 7 чи підпункту 10.2.3 пункту 10.2 статті 10 Закону № 334). Законодавчий акт — правовий документ, що приймається органом законодавчої влади чи шляхом референдуму. Законодавчі акти приймаються парламентами у формі законів. У деяких країнах силу законодавчих актів мають також укази глави держави і декрети уряду, якщо такі повноваження їм делеговані конституцією чи законодавчим органом для оперативного врегулювання суспільно-економічних відносин, які не мають законодавчої бази (*Великий енциклопедичний юридичний словник* / За ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. — К., 2007. — С. 75).

З огляду на наведені особливості податку на прибуток підприємств, а також на те, що законодавець іде шляхом регулювання порядку його справляння через спеціально прийняті закони, логічним є те, що законодавчі акти, про які йдеться в підпункті 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 Закону № 334, мають бути спеціалізованими законами, присвяченими конкретним аспектам порядку справляння цього податку. Так, наприклад, положення абзацу другого підпункту 7.12.1 пункту 7.12 статті 7 Закону № 334, в яких йдеться про застосування пільги підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів з дозволу, наданого міжвідомчою Комісією з питань діяльності цих організацій, відсилають до положень такого спеціального закону, як Закон України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» від 21 березня 1991 року № 875–XII. Закон № 1251 таким нормативним актом не є.

Таким чином, положення частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» в контексті змісту статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не передбачають права Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних, міських рад самостійно встановлювати додаткові пільги щодо загальнодержавного податку на прибуток підприємств.

Суддя Конституційного Суду України

М. МАРКУШ