

ОКРЕМА ДУМКА

судді Конституційного Суду України Стецюка П. Б.
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» вважаю за необхідне висловити окрему думку стосовно Рішення Конституційного Суду України від 16 лютого 2010 року № 5-рп/2010 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» (далі — Рішення).

1. Суб'єкт права на конституційне звернення — Акціонерне товариство «Страхова компанія «Аванте» звернувся до Конституційного Суду України з клопотанням дати офіційне тлумачення положень частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251–XII (далі — Закон № 1251), відповідно до якої Верховна Рада Автономної Республіки Крим і сільські, селищні, міські ради (далі — ради) можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їх бюджетів, статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94–ВР (далі — Закон № 334), згідно з якою ставки податку на прибуток, пільги щодо податку, об'єкт оподаткування, порядок обчислення оподатковуваного прибутку, строки і порядок сплати та зарахування податку до бюджетів можуть встановлюватися та змінюватися лише шляхом внесення змін до Закону № 334 стосовно права сільської ради встановлювати додаткові пільги з податку на прибуток у межах сум, що надходять до бюджету цієї ради.

Приймаючи Рішення, Суд правильно акцентував на важливості сучасних загальносуспільних цінностей (інституті місцевого самоврядування, справедливості, принципі верховенства права), на правовій природі місцевих бюджетів, доходи яких є складовою фінансової основи місцевого самоврядування в Україні (частина перша статті 142 Конституції України), на можливості (прямо передбаченій законом) зарахування до цих бюджетів загальнодержавного податку на прибуток як безпосередньої фінансової підтримки місцевого самоврядування з боку держави (частина третя статті 142 Конституції України) тощо. Однак, даючи офіційне тлумачення наведених у конституційному зверненні положень і тим самим відповідаючи на поставлене суб'єктом права на конституційне звернення запитання щодо права сільської ради встановлювати додаткові пільги із загальнодержавного податку на прибуток у межах сум, що надходять до бюджету цієї ради, Суд припустився системних помилок. Причиною, на мій погляд, стало недотримання Судом

принципів повноти і всебічності розгляду справи, а також обґрунтованості прийнятого рішення (стаття 4 Закону України «Про Конституційний Суд України»).

2. Обґрунтовуючи наявність права у Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад «встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування не тільки стосовно місцевих, а й стосовно загальнодержавних податків, суми яких відповідно до законів України зараховуються до місцевих бюджетів, в межах цих сум», Суд виходив з того, що «положення частини другої статті 1 у контексті частини першої цієї статті Закону № 1251 потрібно розглядати як самостійну підставу» для такої дії (абзац четвертий підпункту 3.5 пункту 3 мотивувальної частини). При цьому, як додатковий аргумент наводиться теза про те, що «зі змісту абзацу третього підпункту 7.8.2 пункту 7.8 статті 7 Закону № 334 вбачається, що пільги зі сплати податку на прибуток можуть надаватися його платникам як цим Законом, так і іншими законодавчими актами» (абзац п'ятий підпункту 3.5 пункту 3 мотивувальної частини).

Однак системний аналіз наведених положень, на мій погляд, не дає підстав для такого висновку. Адже частина перша статті 1 Закону № 1251 містить тільки загальну норму, за якою «встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також пільг їх платникам здійснюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами відповідно до цього Закону, інших законів України про оподаткування», не конкретизуючи при цьому жодним чином повноважень зазначених органів стосовно різних видів податків (загальнодержавних, місцевих). Друга ж частина цієї статті («Верховна Рада Автономної Республіки Крим і сільські, селищні, міські ради можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їх бюджетів») не стверджує, що таку дію Верховна Рада Автономної Республіки Крим чи місцеві ради можуть вчиняти стосовно загальнодержавних податків. Але частиною другою статті 19 Конституції України чітко визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Цей конституційний припис за своєю внутрішньою природою є однією з основних організаційних гарантій належного функціонування конституційного інституту місцевого самоврядування в Україні, і його порушення є недопустимим як самими органами місцевого самоврядування, так й іншими органами публічної влади (абзац п'ятий підпункту 3.2 пункту 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 2000 року № 1-рп/2000 у справі про місцеве самоврядування).

Посилання на норму статті 7 Закону № 334 не може бути в даному випадку достатнім аргументом на користь зазначеного висновку Суду щодо «самостійності підстави» права Верховної Ради Автономної Республіки Крим та рад встановлювати пільги з оподаткування загальнодержавних податків, оскільки вказана норма стосується радше винятку, а не загального правила, і регулює відносини з оподаткування тільки операцій особливого виду (Стаття 7. Оподаткування операцій особливого виду. 7.8. Оподаткування дивідендів. 7.8.2. Обо-

в'язок із нарахування та сплати авансового внеску з цього податку за визначеною пунктом 10.1 статті 10 цього Закону 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 цим Законом або іншими законодавчими актами, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж встановлена пунктом 10.1 статті 10 цього Закону (крім платників цього податку, які підпадають під дію пункту 7.2 статті 7 чи підпункту 10.2.3 пункту 10.2 статті 10 цього Закону).

3. Обґрунтовуючи рішення (пункт 3 мотивувальної частини), Суд не врахував положення статті 15 Закону № 334, в якому безпосередньо зазначено, 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.

Окремо треба підкреслити, що саме положення статті 15 Закону № 334, фактично залишене поза увагою Суду в мотивувальній частині Рішення, разом із частиною другою статті 1 Закону № 1251 було визначено суб'єктом права на конституційне звернення як безпосередній об'єкт офіційного тлумачення у цій справі.

4. Поза належною увагою Суду, на мій погляд, залишився також і системний аналіз конституційних положень пункту 1 частини другої статті 92 (виключно законами України встановлюються податки і збори) та частини першої статті 143 (територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону) Основного Закону держави в контексті конституційного звернення з огляду на сутність конституційних засад розмежування компетенції парламенту та органів місцевого самоврядування у сфері податкових відносин.

Приймаючи Рішення, Суд не врахував свої правові позиції стосовно організації місцевого самоврядування, діяльності його органів та посадових осіб (рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 2000 року № 1-рп/2000 у справі про місцеве самоврядування, від 18 червня 2002 року № 12-рп/2002 у справі про об'єднання територіальних громад, від 27 травня 2008 року № 11-рп/2008 у справі за конституційними поданнями 56 та 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень законів України в редакції Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо статусу депутатів Верховної Ради Автономної Республіки Крим та місцевих рад»).

5. Все це разом, на мій погляд, призвело до необґрунтованого та хибного висновку Суду, що «в аспекті конституційного звернення положення частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року № 1251–XII та статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року № 334/94–ВР 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 безпосередньо 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» (пункт 1 резолютивної частини Рішення).

Суддя Конституційного Суду України

П. СТЕЦЬОК