АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА

УДК 347.73

О. О. ДМИТРИК,
доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Д. О. МАЗУРЕНКО,
студентка 5 курсу факультету адвокатури Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ПРИНЦИП СТАБІЛЬНОСТІ В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

У статті розглянуто зміст принципу стабільності податкового законодавства, визначено проблемні моменти у реалізації принципу стабільності. На думку автора, деякі реформи податкового законодавства порушують принцип стабільності. Автор розглядає спірні питання на прикладі місцевих податків, а саме податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок.

Ключові слова: принцип стабільності податкового законодавства, правова визначеність, законні очікування, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, місцеві податки.

Постановка проблеми. Останнім часом проблема забезпечення стабільності податкового законодавства набуває особливої актуальності, адже від того, наскільки податковий закон буде стабільним, багато в чому залежить ефективність податково-правового регулювання, результативність його дії, вдала реалізація завдань, на виконання яких був створений такий нормативно-правовий акт. Особливо значущою порушена проблема є у зв'язку з необхідністю визначеності податкового обов'язку, посиленням тенденцій залучення інвесторів для реалізації найважливіших проектів та програм розвитку виробництва. Стабільність податкового закону передбачає дію норм протягом тривалого періоду часу, відсутність в його змісті суттєвих змін. Водночас після прийняття Податкового кодексу України у 2010 р. до його змісту було внесено численні зміни з порушенням цієї фундаментальної засади. Очевидно, що удосконалення податкової системи є одним із основних завдань для держави, оскільки держава потребує збільшення податкових доходів. Поряд із тим існує необхідність збереження сприятливих умов для платника податку.

Мета статті – проаналізувати зміст принципу стабільності, дослідити, яким чином відбувається його реалізація під час прийняття законів, що вносять зміни до Податкового кодексу України.

Виклад основного матеріалу. Податкова система держави базується на принципах оподаткування як основоположних, вихідних ідеях. Відомий шотландський економіст Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) вперше сформулював чотири основні наукові принципи оподаткування: справедливість – рівний обов'язок громадян платити податки пропорційно своїм доходам; визначеність – сума, спосіб, час платежу повинні бути наперед відомі платнику податків; зручність – справляння податку не повинно завдавати платнику незручності за умовами місця і часу; економія – витрати з вилучення податків повинні бути менше, ніж сума самих податків [1, с. 21]. Послідовники Адама Сміта розвинули загальну систему оподаткування. На сучасному етапі принцип визначеності, виділений Смітом, відображає принцип стабільності оподаткування, який є механізмом забезпечення дотримання податків.

Принцип правової визначеності ґрунтується на конституційних принципах правової держави, таких як верховенства права і рівності. Дотримання цих принципів є обов'язковим при створенні нормативно-правового акта. Правова визначеність визнана Судом Європейського Союзу (далі – ЄС) як загальний принцип права ЄС. Даний принцип притаманний більшості правових систем держав – чле-

 © Дмитрик О. О., Мазуренко Д. О., 2018

нів ЄС. Норма права, з дотриманням якої пов'язується правова визначеність, передбачає такі процедурні вимоги, як розумна стабільність права, послідовність правотворчості, надання достатнього часу для змін у системі правовідносин, викликаних прийняттям нового закону, обов'язкове оприлюднення актів, заборона зворотної сили актів [2, с. 50–51]. Саме вимога стабільності права забезпечує незмінність правових приписів протягом певного періоду і зумовлює заборону їх частих змін. Цю вимогу втілено в законодавстві України, а саме у ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України), де вказано, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [4]. Можна констатувати, що дотримання принципу стабільності податкового законодавства забезпечує реалізацію процедурних вимог визначеності законодавства, таких як стабільність права та достатність часу для змін у системі правовідносин, викликаних прийняттям нового закону.

Стабільність податкової політики передбачає незмінність правового регламентування справляння податків та зборів протягом певного податкового періоду. Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях: а) платника – в цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найбільш вигідне застосування своїм здібностям і коштам; б) податкового органу – в цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції [3, с. 63]. За допомогою стабільності оподаткування, досягаються такі позитивні явища, як: суб'єкт господарювання може обрати правильний фінансовий напрям своєї діяльності та отримати заплановані прибутки, покращується податкова робота як платника податку, так і податкового органу. Звісно, стабільність не має бути самоціллю. При зміні економічних умов у державі він має змінюватися, оскільки необхідно пристосуватися до нових умов господарювання. Іншими словами, податковий закон нерозривно пов'язаний з тими суспільними відносинами, які він регулює. Але його зміна не має відбуватись після найменших змін у фінансових (економічних) відносинах. Якщо це відбувається, то це в першу чергу свідчить про недоліки самого закону, а вже потім про динаміку суспільних відносин. На наше переконання, законодавець має низку заходів, у тому числі й законодавчої техніки для того, щоб при прийнятті будь-якого закону, у тому числі й податкового, був врахований розвиток суспільних відносин.

Податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших – засобом нестабільності і економічного саморуйнування [5, с. 24]. Зміни елементів податку та зборів зачіпає інтереси як держави, так і платників податку. Однак слід зазначити, що органи влади не дотримуються принципу стабільності, тому слід навести декілька прикладів.

Так, відповідно до п. 3 ст. 8, п. 1 ч. 1 ст. 10 ПК України податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є місцевим податком, ставки якого встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад [4]. У зв'язку з дворазовим підвищенням розміру мінімальної заробітної плати з 1 січня 2017 р., законотворці змушені були піти на некоректні нововведення, і як наслідок порушити принцип стабільності. Вони зменшили граничні розміри ставок податків, визначених у відносних величинах, які прив'язані до розміру мінімальної заробітної плати, щоб не змушувати платників податку платити збільшений удвічі податок на нерухомість. Граничний розмір ставок податку на майно змінився з 3 % до 1,5 % розміру мінімальної зарплати, за 1 кв. м. Для того, щоб старі ставки місцевих податків, тобто ставки, які були прийняті у 2016 р. відповідали новим реаліям 2017 р., законодавець передбачив тимчасову перехідну норму.

Відповідно до положень п. 4 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» затверджено, що в 2017 р. до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів, які прийняті на виконання цього Закону, не застосовується вимога щодо оприлюднення за шість місяців до початку нового бюджетного періоду ставок, пільг (тобто підп. 12.3.4 ПК України) [6].

Іншими словами, органи місцевого самоврядування отримали можливість змінити ставки податків, а щоб органи місцевого самоврядування були зацікавлені в цьому, прямо вказано в законі, що з 1 січня 2017 р. і до прийняття відповідним органом місцевого самоврядування рішення про встановлення ставок місцевих податків і зборів на 2017 р. ставка податку на нерухомість застосовується з коефіцієнтом 0,5 (п. 3 розд. II Закону № 1791) [6]. В тих регіонах, де місцеві органи влади не висловлять бажання змінювати ставки, вона просто зменшиться «автоматично» наполовину і буде діяти протягом року.

У даному випадку при прийнятті змін ПК України було сподівання, що органи місцевого самовря-

дування швидко відреагують і затвердять нові ставки податку на майно (хоча б до 20 лютого 2017 р., тобто до граничних термінів подання юридичними особами річної звітності на 2017 р. з податку на нерухомість). Але на практиці ситуація була зовсім іншою. Наприклад, Харківська міська рада затвердила нові ставки місцевих податків на 2017 р. лише 22 лютого 2017 р. (рішення 11 сесії Харківської міської ради 7 скликання № 542/17). Чернігівська міська рада зробила це ще пізніше – 28 лютого 2017 р. (рішення 16 сесії Чернігівської міської ради 7 скликання від 28.02.2017 р. № 16/VII-02). Склалась така ситуація, що платникам податків – юридичним особам у разі встановленої зміни розміру таких ставок протягом року необхідно подати уточнюючі декларації з цього податку та коригувати його суми.

З наведеного прикладу можна зробити висновок, що законодавці фактично проігнорували один із фундаментальних принципів податкового законодавства. Очевидно, що встановлення на початку року ставок податків на поточний рік є порушенням принципу стабільності, адже запровадження та застосування спеціальної норми, такої як зміна елементу податку, не може суперечити вихідній нормі, тобто принципам, які закріплені в ПК України.

Характерно, що така практика стала регулярною. І тут можна навести приклад із запровадженням транспортного податку. Так, 1 січня 2015 р. набрав чинності закон, яким шляхом викладення в новій редакції ст. 267 ПК України було введено транспортний податок [7]. Сплата цього податку викликала багато спірних ситуацій, зокрема, платники податку посилались на порушення принципу стабільності податкового законодавства та наполягали на тому, що транспортний податок не повинен справлятися в 2015 та 2016 рр. Фіскальні ж органи вважали інакше і надсилали громадянам податкові повідомлення-рішення.

Стосовно вирішення такої проблеми виникла неоднакова судова практика, зокрема адміністративні суди вирішували податкові спори по-різному. Вищому адміністративному суду України не вдалося уникнути неоднакової судової практики. Так, спочатку було зроблено висновок про безпідставність визначення особі транспортного податку за 2015 р., а трохи пізніше дійшли протилежного висновку.

Із урахуванням суперечливої практики нещодавно з'явилось рішення Верховного Суду від 18 січня 2018 р. Суд зазначив у постанові, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситись пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, при цьому опублікування рішення органу місцевого самоврядування про встановлення транспортного податку як місцевого податку пізніше 15 липня року є підставою для застосування відповідних норм оподаткування не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Відповідно у зв'язку з порушенням принципу стабільності податкового законодавства донарахування за транспортним податком у 2015 р. були визнані незаконними [8].

Позначимо, що правова визначеність розглядається в праві ЄС як зобов'язання державних владних органів забезпечити особам легкість з'ясування права і можливість скористатися цим правом у разі необхідності. У праві ЄС це завдання вирішується за допомогою різних концепцій, найважливішими з яких є відсутність у законів зворотної сили, закріплені (надані) права і законні (правомірні) очікування. Принцип законних очікувань означає, що правові заходи ЄС не повинні вводити в оману особу, яка переконана, що досягне певного результату, якщо діятиме відповідно до правових норм [2, с. 44–45].

Так, в підп. 4.1.9 ПК України законодавець встановив обов'язкову для себе норму, котра породжує обґрунтовані «законні очікування» у платників податків щодо майна (податку), який вони муситимуть (або не муситимуть) заплатити в наступному податковому періоді, зберігши або витративши своє майно. Із цього випливає, що, хоча платник податків не має права на позов про скасування закону, прийнятого з порушенням підп. 4.1.9 ПК України, однак він має право на відшкодування збитків, завданих йому встановленням податкової норми всупереч підп. 4.1.9 ПК України, коли доведе, що додаткові витрати виникли в нього внаслідок порушення його законних очікувань [9].

У матеріально-правовому сенсі легітимні очікування суб'єктів мають захищатися від непередбачуваних змін законодавства, яким встановлено відповідний правовий режим (власності, інвестиційної діяльності тощо). У процедурному ж сенсі легітимні очікування стосуються однакової та послідовної правозастосовної практики, уникнення вибіркового правосуддя. Слід зазначити, що принцип захисту легітимних очікувань є невід'ємним елементом комунітарного права ЄС, одним із фундаментальних правових принципів, тісно пов'язаних із принципом правової визначеності [10, с. 42–43].

Отже, держава діє протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, тобто від закріпленого в податковому законодавстві приниципу стабільності. Так, держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, зокрема і з порушенням встановлених процедур. Але в такому разі вона зобов'язана відшкодувати збитки платникам податків у зв'язку з порушенням їхніх законних очікувань. Такий механізм захисту прав платників податків внаслідок порушення державою принципу стабільності слід передбачити безпосередньо в законі.

Наразі у Верховній Раді зареєстровано законопроект № 6252 про внесення змін до Податкового кодексу щодо додаткових гарантій стабільності податкової системи. Проект розроблено у зв'язку із несприятливою ситуацією в українській економіці та через необхідність стимулювання залучення інвестицій, підтримки та захисту бізнесу, створення сприятливого бізнес-клімату. У пояснювальній записці зазначено, що світовий досвід функціонування різних податкових систем ілюструє, що найкраще економіка функціонує не в тих країнах, де податкові ставки найнижчі, а в тих, де податкова система із року в рік зазнає найменших змін. Саме тому пропонується доповнити підп. 4.1.9 ПК України, який визначає стабільність як один із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, нормою, що ставки податків та зборів не можуть змінюватися частіше ніж один раз на п'ять років [11].

Висновки. Як бачимо, сьогодні наявна практика нехтування принципами податкового законодавства, що має негативний вплив. Все це в кінцевому рахунку перешкоджає досягненню цілей і вирішенню завдань публічної фінансової діяльності, а також порушує права суб'єктів податкових правовідносин. Безумовно, в нинішній ситуації можна апелювати до того, що закони, які регулюють податкові відносини, в умовах економічної кризи, знаходження країни у фактичному воєнному стані не можуть існувати довго. Справедливою з цього приводу є думка Л. К. Воронової, яка стверджує, що, як правило, закон відзначається стабільним характером і тривалим існуванням, але закони, які регулюють фінансові відносини не можуть існувати довго. Виражаючи у концентрованому вигляді економічні й соціальні інтереси, фінансові закони змінюються дуже часто [12, с. 52]. Дійсно, фінансове і, зокрема, податкове законодавство має змінюватися під впливом складної економічної ситуації, а іноді і може стимулювати її розвиток. Ці положення свідчать про те, що зміст податкового закону повинен бути гнучким, здатним адаптуватися до конкретних фінансових потреб держави і реагувати на зміну ситуації шляхом коригування відповідних податково-правових норм, що дозволить збалансувати публічні інтереси з приватними. І саме тут необхідно вести мову про поєднання таких якостей фінансового закону, як стабільність і гнучкість, динамізм. Вважаємо, що означена у пропонованій статті проблема є досить актуальною і потребує подальших наукових дискусій щодо її розуміння та теоретичного і практичного обґрунтування. Ми згодні з тим, що проблема забезпечення стабільності податкового закону є досить складною для вирішення, але, безумовно, її необхідно розв'язати, оскільки від цього залежить ефективність і раціональність правового регулювання відносин у сфері публічної фінансової діяльності в цілому.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податкова система: навч. посіб. В. Г. Баранов, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін. за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
2. Погребняк С. П. Вимоги до нормативно-правових актів, які випливають з принципу правової визначеності. *Вісник АПНУ*. 2005. № 3 (42). С. 42–53.
3. Кучерявенко М. П. Основи податкового права: навч. посібник. Харків: Нац. юрид. акад. України, 2001. 442 с.
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови і можливості поєднання. Тернопіль: Видавництво Карпюка, 2000. 246 с.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році: Закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1791-19.
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19.
8. Постанова Верховного Суду К/9901/2107/17 категорія справи № 813/1701/17 від 18.01.2018. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/71692595.
9. Гетманцев Д. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків. *Дзеркало тижня*. 2016. № 21. URL: https://dt.ua/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkiv-_.html.
10. Беляневич О. А. Поняття легітимних очікувань та проблеми його застосування судами України. *Приватне право і підприємництво*. 2016. Вип. 16. С. 41–44.
11. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо додаткових гарантій стабільності податкової системи)» № 6252 від 27.03.2017. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61437.
12. Воронова Л.К. Фінансове право: підручник. Київ: Прецедент: Моя книга, 2006. 460 с.

REFERENCES

1. Baranova, V.G., Dubovik, A.Yu., Khomumenko, V.P. et al. (2014). Tax system: tutorial. Odessa: WWII.
2. Pogrebnyak, S.P. (2005). Requirements for normative legal acts that follow from the principle of legal certainty. *Bulletin of the APNU, 3 (42), 42–53.*
3. Kucheryevenko, M.P. (2001). Fundamentals of Tax Law: Teach. Manual. Kharkiv: National lawyer acad. Ukraine
4. Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http: //zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Krisovedy, A.I. (2000). Taxation and market: the conditions and possibilities of a combination. Ternopil: Publishing House of Karpyuk.
6. The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine Regarding the Balance of Budget Revenues in 2017 Verkhovna Rada of Ukraine", December 20, 2016 No. 1791-VIII. URL: http://zakon3.rada.gov.ua / laws / show / 1791-19.
7. The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform", December 28, 2014, No. 71-VIII. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19th.
8. Supreme Court ruling K / 9901/2107/17 case case No. 813/1701/17, January 18, 2018. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/71692595.
9. Hetmantsev D. Retro-creation. "Mistakes" of the state, for which responsibility is borne by the taxpayer. Mirror of the week. 2016. From 21. URL: https: //dt.ua/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidpovidalnist-nese-platnik-podatkiv-_.html.
10. Belyanevich, O.A. 2016. Concept of legitimate expectations and problems of its application by the courts of Ukraine. *Private Law and Entrepreneurship, 16, 41–44.*
11. Draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine (Concerning Additional Guarantees of Stability of the Tax System)" No. 6252, March 27, 2017. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/ webproc4_1? pf3511 = 61437.
12. Voronova, L.K. (2006). Financial law: under the arm. Kiev: Precedent; My book.

О. О. ДМИТРИК,

доктор юридичних наук, професор, професор кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Д. О. МАЗУРЕНКО

Студентка 5 курса факультета адвокатуры Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

ПРИНЦИП СТАБИЛЬНОСТИ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

В статье рассмотрены содержание принципа стабильности налогового законодательства, определены проблемные моменты в реализации принципа стабильности. По мнению автора, некоторые реформы налогового законодательства нарушают принцип стабильности. Автор рассматривает спорные вопросы на примере местных налогов, а именно налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, транспортного налога.

Ключевые слова: принцип стабильности налогового законодательства, правовая определенность, законные ожидания, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, транспортный налог, местные налоги.

O. O. DMYTRYK,

2nd PhD, Professor, Professor at the Department of Financial Law of the Yaroslav Mudryi National Law University

D. O. MAZURENKO

5th year student of the Yaroslav Mudryi National Law University, Faculty of Advocacy

THE PRINCIPLE OF STABILITY IN TAX LEGISLATION

Problem setting. After the adoption of the Tax Code of Ukraine in 2010, many changes were made that were adopted with violation of the fundamental principle of stability. Improving the tax system is one of the main tasks for the state. The state needs to increase tax revenues, while there is a need to maintain favorable conditions for the taxpayer. Implementation of the principle of stability with violation, leads to such negative consequences as the unequal application of tax rules by taxpayers and state bodies, the instability of revenues to the tax budget.

Target of research. Analyze the content of the principle of stability, investigate the violation of the principle of stability while adopting laws that make changes to the Tax Code of Ukraine by the example of local taxes.

Article's main body. The article considers the content of the principle of stability of tax legislation, defines the main problems in the implementation of the principle of stability. According to the author, some reforms of tax legislation violate the principle of stability. The author considers disputes by the example of local taxes, exactly the real estate tax, separate from the land plot, transport tax.

Conclusions and prospects for the development. Thus, despite the fact that the principle of stability is fundamental, which is listed in Article 4 of the Tax Code of Ukraine, we can state that the state violates the principle of stability, which is based on tax legislation. Such violations have negative consequences, namely, the timeliness of the decisions taken leads to litigations and difficulties for the taxpayer. In turn, this leads to an untimely fulfillment of the tax liability by the taxpayer, and influences the state's implementation of fiscal functions.

Keywords: the principle of stability of tax legislation, legal certainty, legitimate expectations, real estate tax, separate from the land, transport tax, local taxes.real estate tax, separate from the land, transport tax, local taxes.