

УДК 347.73:336.225.1

DOI <https://doi.org/10.32782/npuuola.v31.2022.5>*О. В. Лещенко*

ПРИНЦИП СТАБІЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА У СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ ВЕРХОВНОГО СУДУ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Постановка проблеми та її актуальність. Принципи права як об'єкт наукового дослідження являють собою ключове, теоретично значуще питання, незважаючи на те, що проблема визначення принципів права не нова для науки. Ця проблема досліджувалась у різні періоди часу як у теорії права, так і в галузевих науках. Принципи як галузі права, так і галузі законодавства формуються не ізольовано, а під впливом загальних принципів усієї правової системи держави. При вивченні принципів податкового законодавства, стає зрозуміло, що їм властиві всі основні ознаки та характеристики більш загального поняття – принципів права. Однак, при їх дослідженні необхідно, перш за все, враховувати конкретні особливості процесу становлення і розвитку податкового законодавства в незалежній Україні, а такий процес був досить складним, суперечливим і багато в чому непослідовним, складний є і такий процес в умовах війни, яку розв'язала росія проти мирного населення України. Враховуючи те, що податкове законодавство повинно здійснюватися на основі певних принципів – основних, вихідних положень, додержання яких забезпечує узгодженість у діях суб'єктів податкових правовідносин, такі принципи мають виходити із конституційних положень про права людини та громадянина, виступаючи у ролі гарантів їх дотримання, принципів ринкових економічних відносин, державної цілісності, розмежування повноважень між органами державної влади. Серед усіх принципів важливим постає питання забезпечення принципу стабільності податкового законодавства та позиція Верховного Суду щодо дотримання такого принципу у сфері оподаткування. Актуальність досліджуваного питання особливо зростає в умовах змін, що відбуваються як в Україні, так і у світі, які викликані сучасними процесами.

Ступінь наукової розробки теми. Теоретичні засади дослідження даного питання ґрунтуються на дослідженнях українських вчених: Воронової Л.К., Головань Т.Г., Греци Я.В., Дмитрик О.О., Касьяненко Л.М., Котенка А.М., Кучерявенка М.П., Латковської Т.А., Чернадчук Т.О. та ін.

Метою статті є дослідження принципу стабільності податкового законодавства та судова практика Верховного Суду щодо його дотримання.

Виклад основного матеріалу. Одним із фундаментальних понять, що використовуються правовою наукою, є поняття принципів права. Цьому поняттю, поряд з поняттям правової норми, доволі часто приділяється увага вчених при здійсненні досліджень. Вчені зазначають, що не дивлячись на те, що дослідженню принципам права в юридичній науці приділено достатньо уваги, однак однозначних поглядів на цю правову категорію ще не сформовано [1, с. 140–142]. Слід відмітити, що відсутність належного методологічного осмислення принципів права негативно позначається і на судовій практиці.

У теорії фінансового права теж немає єдиної концепції принципів податкового права. Різноманітність думок вчених-юристів щодо поняття принципів податкового права є закономірним явищем, так як його коріння сягає в теорію права. І справді, принципи податкового права викликають живий інтерес серед представників юридичної науки. Відсутність єдиної позиції на визначення поняття та сутності, а також видів системи принципів податкового права та їх роль у оподаткуванні призводить до виникнення суперечливих практичних ситуацій. Зауважимо, що будь-який спір у сфері оподаткування пов'язаний з порушенням того чи іншого принципу податкового права, тому чіткість і ясність визначення принципів податкового права має як теоретичну, так і практичну спрямованість.

Загальновідомо, що податки є однією з найдавніших економічних та правових категорій, що визначають взаємовідносини держави та платників податків. Більш того, вони є динамічною системою, що розвивається у взаємодії з економічними та політичними процесами.

Оподаткування пройшло тривалий розвиток шляху перетворення на систему, що включає податкове право, певний набір податків і податкові органи, які здійснюють від імені держави примус. Принципи податкового права це представлена у податковому законодавстві сукупність економічних, політичних та інших вимог, що відповідають побудові та функціонуванню податкової системи та справедливому оподаткуванню. Принципи податкового законодавства – це закріплені у Податковому кодексі України принципи податкового права, які засновані на конституційних цінностях держави. Слід приєднатися до думки авторів, які вважають, що зміст принципів права не є довільним, а зумовлений потребами та закономірностями у суспільному розвитку.

Відмітимо, що принципи податкового законодавства є загальними вимогами науки, яким повинна задовольняти правильно побудована податкова система та окремі види податків. Разом із тим, принципи податкового законодавства не створюють закритого переліку, як правило, їм властива історична мінливість. У процесі розвитку деякі з них можуть зникати, а на їхнє місце з'являються інші. Вперше принципи податкового законодавства були виділені та систематизовані Адамом Смітом в другій половині XVIII століття і в подальшому дослідниками були розвинені та удосконалені.

Досліджуючи принципи податкового законодавства, зазначимо що закріплені у Податковому Кодексі України принципи формують регулювання відносин оподаткування, відображаючи взаємозв'язок елементів податкової системи, чітко закріплюючи їх як єдине ціле. Відхід від визна-

чених принципів призводить до непослідовності, неузгодженості в процесі законодавчого забезпечення податкових реформ, ускладнює досягнення бажаного результату по удосконаленню податкової системи України [2, с. 188]. Вчені розглядають правовий принцип як орієнтир не тільки для нормотворця, але й особи, що здійснює правозастосування, тобто учасника конкретного правовідношення, розуміючи під принципом податкового законодавства формалізований принцип податкового права [3, с. 46].

Стаття 4 Податкового кодексу України розкриває зміст принципу стабільності податкового законодавства, який орієнтований органам законодавчої влади і органам місцевого самоврядування з метою дотримання певного порядку внесення змін до будь-яких елементів податків. Стабільність, як зазначено в кодексі, означає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки [4]. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Принцип стабільності податкового законодавства є вкрай важливим, оскільки саме стабільність утворює фундамент, необхідний для розробки та запровадження якісної податкової системи. Це ключові еталони, за якими населення має змогу оцінити ефективність податкової політики та відчутти підтримку держави. Ситуація, коли податкова система, а саме її елементи (податки, ставки, бази), які повинні бути незмінною константою, зазнають непередбачуваних змін, може викликати обурення у платників податків, і цим самим опустити рівень довіри населення до політики, яку провадить держава. Звичайно, усі вищеперераховані елементи не можуть залишатись постійно незмінними, оскільки досить часто цього вимагають невинні зміни у світі у цілому. Але якраз саме встановлення конкретних часових проміжків, під час яких такі зміни не можуть бути допущені, надає впевненість населенню щодо неможливості використання владного становища державних органів та зловживання владою.

Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях. Перший рівень опосередковує стабільність для платника, а другий – для податкового органу [5, с. 25]. Дотримання принципу стабільності податкового законодавства забезпечує реалізацію певних процедурних вимог визначеності законодавства, як наприклад, вимоги розумної стабільності права.

Заслуговує на увагу думка Нобелівського лауреата Дж. Стігліца, який обґрунтував один з принципів справедливої й ефективної податкової системи – гнучкість оподаткування, вважаючи, що податкові відносини – одні з найбільш чутливих до змін економічного базису в усій системі правовідносин. Дійсно, податкові норми мають швидко й ефективно реагувати на будь-які зміни економічного життя, щоб, з одного боку, усунути можливий деструктивний вплив оподаткування на економічний розвиток країни, а з іншого – не упустити об'єкти оподаткування, що з'являються в нових формах, із податкових тенет держави. Однак гнучкість або динамічність оподаткування має сенс виключно в діалектичному взаємозв'язку з його стабільністю. На думку вчених, законодавець повинен знайти золоту середину між частотою зміни закону і визначеністю податкових норм для платників податків [6; 7].

Проте, як показує судова практика зазначений прояв принципу стабільності податкового законодавства породжує спори і спонукає платників податків звертатись за захистом своїх прав та законних інтересів до суду.

Розглядаючи позицію Верховного Суду щодо дотримання принципу стабільності у сфері оподаткування, слід відмітити, що судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду в постанові від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 [8] сформулювала висновок, що оцінка змін у правовому режимі оподаткування на її відповідність правовій визначеності має відбуватися:

- на підставі порівнювання та оцінювання обставин, внаслідок яких діяв законодавець, ухвалюючи рішення про зміну ставок податку (збору);
- із врахуванням того, чи є цей захід постійним або тимчасовим.

Спир, що розглядався судовим органом, виник через донарахування контролюючим органом (відповідачем) газонафтовій компанії (позивачу) податкових зобов'язань та штрафних санкцій у розмірі понад 73 млн грн з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу, у тому числі нафтового (попутного) газу з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 м, за II квартал 2015 року.

Позивач вказав на те, що контролюючий орган, застосувавши ставку рентної плати, яка була запроваджена (збільшена) законом, прийнятим менше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року (2015 року), порушив принцип стабільності в оподаткуванні, закріплений нормою підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України.

Відповідач заперечував проти позову, посиляючись на правомірність податкових повідомлень-рішень про визначення позивачеві сум грошових зобов'язань з рентної плати, прийнятих у межах повноважень та у спосіб, визначений законом.

Суди першої та апеляційної інстанцій задовольнили позов, вважаючи, що позивач правильно розрахував податкові зобов'язання з рентної плати. Однак судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду за результатами касаційного перегляду справи за касаційною скаргою відповідача скасувала судові рішення судів попередніх інстанцій та відмовила в задоволенні позову.

Судова палата вказала, що норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 ПК України, ст. 27 БК України, які застосували суди першої та апеляційної інстанцій, задовольняючи позов підприємства, не можуть самі собою бути підставами для незастосування інших норм ПК України, в тому числі норми п. 252.20 ст. 252 цього Кодексу (де закріплено ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин), яка діяла з 1 січня 2015 року.

Щодо наявності легітимної мети відступу Верховної Ради України від принципу стабільності в оподаткуванні при прийнятті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII [9], судова палата виходила з того, що цей принцип був застосований у балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості.

Для прийняття такого рішення суд провів порівняння наслідків підвищення ставок рентної плати за користування надрами для відповідних суб'єктів господарювання, зокрема для позивача (додаткове податкове навантаження як чинник, що призводить до зменшення активів) з фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого це було направлено, зокрема, в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії).

Порівняння таких наслідків свідчить на користь висновку, що підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, для яких був встановлений обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами. Про вимушеність такого заходу з боку держави свідчить і така обставина, як зменшення ставки рентної плати з 1 січня 2016 року до рівня, який був до 3 серпня 2014 року.

Принцип стабільності при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII був застосований в балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості.

Як свідчить висновок Верховного Суду, норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України не скасовують дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елемента податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, коли вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном.

Це доводить те, що на практиці з'являються суперечливі позиції, які потребують детального дослідження та наукового обґрунтування з метою забезпечення захисту прав платників податків [10, с. 396–400]. За період прийняття Податкового кодексу України, результати його застосування підтвердили, що саме прийняття кодифікованого правового акту не розв'язало більшості існуючих проблем податкової системи держави. Основним питанням залишаються колізії та суперечності, які заважають розвитку української економіки, необхідність проведення податкової реформи, що назріла на даний час, яка допоможе країні стати незалежним економічним членом Європейської спільноти. Податкове законодавство змінюється під впливом складного економічного положення країни, тож і 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.

Висновки. Враховуючи обраний європейський вибір, Україна продовжує впроваджувати європейське законодавство. Однак, війна, розпочата росією проти української держави, вимагає швидкої адаптації податкового законодавства до нових реалій. Сьогодні Україна стала надійним щитом, захищаючи безпеку цілої Європи. Досвід, якого наша країна набуває, неоціненний. Безумовно, в нинішній ситуації закони, які регулюють податкові відносини, не можуть існувати довго. Проблема забезпечення принципу стабільності податкового законодавства, яка не є простою на перший погляд, набуває особливої актуальності, адже від стабільного законодавчого акту залежить не тільки ефективність правового регулювання, залежить і висока податкова ефективність (співвідношення податкових надходжень до витрат на податкове адміністрування і витрат платників податків на сплату податків) і сприятливе податкове навантаження на платника податків. Порушення принципу стабільності позбавляє платників податків можливостей податкового планування. Не заперечуючи того, що податкове законодавство змінюється під впливом тих змін, що відбуваються у країні, зміст податкового закону повинен бути гнучким, його норми повинні коригуватися з метою створення як сприятливих умов для бізнесу, так і зменшення податкового тиску в інтересах виробника. З перемогою Україна буде потребувати відбудову зруйнованої інфраструктури, а для цього нам потрібно стабільне та гнучке законодавство з ліквідацією корупційних складових.

Література

1. Латковська Т.А. Категорія «принципи права» та її значення для фінансово-правової науки. *Принципи фінансового права* : Міжн. наук.-практ. конф., Харків, 19–20 квітня 2012 р. Харків : Право, 2012. С. 140–142.
2. Греца Я.В. Значення принципу стабільності податкового законодавства для здійснення ефективного податкового планування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право*. Випуск 16. Ужгород, 2011. С. 188–190.
3. Котенко А.М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43–56.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
5. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар : у 3 ч. / М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін, І.Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М.П. Кучерявенка та І.Х. Темкіжева. Х. : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
6. Гетманцев Д. Ретроподаткотворчість. «Помилки» держави, за які відповідальність несе платник податків. URL: <https://zn.ua/ukr/business/retropodatkotvorchist-pomilki-derzhavi-za-yaki-vidprovidalnist-nese-platnik-podatkiv-.html>.
7. Касьяненко Л.М. Податкова політика в Україні та її правове забезпечення. *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2019. Вип. 1. С. 100-105.
8. Постанова Верховного Суду від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20). URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16.
9. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/T140071?an=1>.
10. Головань Т.Г. Принцип стабільності податкового законодавства України: окремі питання. *Актуальні проблеми приватного та публічного права* : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції присвяченої 93-річчю з дня народження члена кореспондента НАПрН України, академіка Міжнародної кадрової академії, Заслуженого діяча науки України, доктора юридичних наук, професора Процевського О.І. (21 травня 2022 року). Харків, 2022. 460 с.

Анотація

Лещенко О. В. Принцип стабільності податкового законодавства у судовій практиці Верховного Суду при вирішенні податкових спорів. – Стаття.

Стаття присвячена дослідженню принципу стабільності податкового законодавства, який розглядається у контексті того, що податкове законодавство повинно здійснюватися на основі певних принципів – основних, вихідних положень, додержання яких забезпечує узгодженість у діях суб'єктів податкових правовідносин. Такі принципи мають виходити із конституційних положень про права людини та громадянина, виступаючи у ролі гарантів їх дотримання, принципів ринкових економічних відносин, державної цілісності, розмежування повноважень між органами державної влади. Серед усіх принципів важливим постає питання забезпечення принципу стабільності податкового законодавства та позиція Верховного Суду щодо дотримання такого принципу у сфері оподаткування. Метою статті є дослідження принципу стабільності податкового законодавства та судової практики Верховного Суду щодо його дотримання.

Встановлено, що принципи податкового права це представлена у податковому законодавстві сукупність економічних, політичних та інших вимог, що відповідають побудові та функціонуванню податкової системи та справедливому оподаткуванню. Принципи податкового законодавства – це закріплені у Податковому кодексі України принципи податкового права, які засновані на конституційних цінностях держави.

Відмічено, що принципи податкового законодавства є загальними вимогами науки, яким повинна задовольняти правильно побудована податкова система та окремі види податків. Разом із тим, принципи податкового законодавства не створюють закритого переліку, як правило, їм властива історична мінливість. У процесі розвитку деякі з них можуть зникати, а на їхнє місце з'являються інші.

У висновку акцентовано увагу на тому, що проблема забезпечення принципу стабільності податкового законодавства набуває особливої актуальності, адже від стабільного законодавчого акту залежить не тільки ефективність правового регулювання, залежить і висока податкова ефективність і сприятливе податкове навантаження на платника податків. Не заперечуючи того, що податкове законодавство змінюється під впливом тих змін, що відбуваються у країні, зміст податкового закону повинен бути гнучким, його норми повинні коригуватися з метою створення як сприятливих умов для бізнесу, так і зменшення податкового тиску в інтересах виробника. З перемогою Україна буде потребувати відбудову зруйнованої інфраструктури, а для цього нам потрібно стабільне та гнучке законодавство з ліквідацією корупційних складових.

Ключові слова: принципи права, принципи податкового права, принципи податкового законодавства, принцип стабільності, судової практики Верховного суду.

Summary

Leshchenko O. V. The principle of stability of tax legislation in the judicial practice of the Supreme Court when resolving tax disputes. – Article.

The article is devoted to the study of the stability principle of tax legislation, which is considered in the context of the fact that tax legislation should be implemented based on certain principles - basic, initial provisions, the observance of which ensures consistency in the actions of subjects of tax legal relations. Such principles should be based on constitutional provisions on human and citizen rights, acting as guarantors of their observance, principles of market economic relations, state integrity, and separation of powers between state authorities. Among all the principles, the issue of ensuring the stability principle of tax legislation and the position of the Supreme Court regarding the observance of such a principle in the field of taxation is important. The purpose of the article is to study the stability principle of tax legislation and the judicial practice of the Supreme Court regarding its observance.

It has been established that the principles of tax law are a set of economic, political, and other requirements presented in tax legislation that corresponds to the construction and functioning of the tax system and fair taxation. The principles of tax legislation are the principles of tax law enshrined in the Tax Code of Ukraine, which is based on the constitutional values of the state.

It is noted that the principles of tax legislation are general requirements of science, which must be satisfied by a properly constructed tax system and certain types of taxes. However, the principles of tax legislation do not create a closed list, as a rule, they are characterized by

historical variability. In the process of development, some of them may disappear, and others appear in their place.

In the conclusion, attention is focused on the fact that the problem of ensuring the stability principle of tax legislation is gaining particular relevance, because not only the effectiveness of legal regulation depends on a stable legislative act, but also high tax efficiency and a favorable tax burden on the taxpayer. Without denying that the tax legislation changes under the influence of those changes taking place in the country, the content of the tax law should be flexible, and its norms should be adjusted in order to create both favorable conditions for business and to reduce tax pressure in the interests of the producer. With the victory, Ukraine will need to rebuild the destroyed infrastructure, and for this, we need stable and flexible legislation with the elimination of corrupt elements.

Key words: principles of law, principles of tax law, principles of tax legislation, the principle of stability, Supreme Court case law.