

СТАБІЛЬНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ МАЄ СТАТИ КЛЮЧОВИМ ПРИНЦИПОМ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Кравчук О. О.,
головний редактор,
доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри господарського та адміністративного права
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

Розглядаються системні недоліки, що перешкоджають дотриманню принципу стабільності оподаткування. Розроблено підходи в податково-правовому регулюванні, що мають забезпечити запобігання його порушенню. Наведено приклади порушення принципу стабільності під час прийняття змін у податкових законах. Автор вказує, що неможливість платників податків вчасно ознайомитися зі змінами до податкових законів через їх традиційно великий обсяг порушує конституційне право особи знати свої права та обов'язки. Пропонується закріпити принцип стабільності оподаткування на рівні конституційної норми.

Рассматриваются системные недостатки, препятствующие соблюдению принципа стабильности налогообложения. Разработаны подходы в налоговом-правовом регулировании, призванные предотвратить его нарушение. Приведены примеры нарушения принципа стабильности при принятии изменений в налоговых законах. Автор указывает, что невозможность налогоплательщиков вовремя ознакомиться с изменениями в налоговых законах в силу их традиционно большого объема нарушает конституционное право лица знать свои права и обязанности. Предлагается закрепить принцип стабильности налогообложения на уровне конституционной нормы.

Systemic shortcomings that impede the observance of the principle of stability of taxation are considered in the article. Examples of violation of the principle of stability when making changes in tax laws are given. The author points out that the impossibility of taxpayers to get acquainted in time with changes in tax laws violates their constitutional right to know their rights and obligations. It is proposed to include the principle of stability of taxation to the rules of the Constitution of Ukraine.

Ключові слова: принципи податкового права, опублікування законів, стабільність оподаткування, конституційні права, податкова політика.

Постановка проблеми. Одними з найважливіших функцій оподаткування є стимулююча та регулююча, за допомогою яких держава регулює (або має регулювати) економічні процеси та забезпечує економічне зростання. Саме тому український уряд із часів здобуття незалежності й до сьогодні перебуває в постійному пошуку оптимального набору податків (у т.ч. податкових ставок та об'єктів оподаткування), які нададуть змогу задовольнити політичні, економічні та інші потреби в найближчі роки та забезпечити економічне зростання в перспективі.

На жаль, реформи оподаткування майже кожного року проводяться з порушенням установленого законом принципу стабільності, без належного перехідного періоду, що в багатьох випадках не дозволяє бізнесу адаптувати свою діяльність під нові умови, а тому в цілому негативно впливає на відносини влада-бізнес, адже суттєво зменшує довіру бізнесу до влади.

З огляду на таке **метою** цієї статті є розглянути системні недоліки, що перешкоджають дотриманню принципу стабільності оподаткування, розробити підходи в податково-правовому регулюванні, які мають забезпечити запобігання його порушенню.

Виклад основного матеріалу. Необхідність досягнення цієї мети сприяє розв'язанню загальної економіко-правової проблеми правового забезпечення побудови в Україні business-friendly governance – урядування, дружнього до бізнесу.

Принципи оподаткування і, зокрема, принцип стабільності розглядали у своїх роботах І.С. Волохова, Д.О. Гетманцев, О.Р. Зельдіна, Ю.А. Коваль, М.П. Кучерявенко, Г.Н. Месхія, О.А. Музика-Стефенчук, М.В. Нечай, Л.В. Товкун, І.В. Ясько та інші вчені. В цій статті розглянемо системні тенденції щодо недотримання принципу стабільності, притаманні вітчизняній податковій політиці, і

на даній основі визначимо напрями її вдосконалення. Висновки, пропозиції і підходи, застосовані в статті, стосовно дії законів у часі (завчасне опублікування, встановлення перехідного періоду, порядок набрання чинності) та щодо юридичної техніки мають також загальнотеоретичне значення.

Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай відзначають, що саме принцип стабільності оподаткування є механізмом дотримання принципу визначеності податку, який, на думку Адама Сміта, передбачає, що сума, спосіб, час платежу повинні бути заздалегідь відомі платникові податків [1].

Говорячи про системні порушення принципу стабільності оподаткування, в цій статті ми розуміємо в першу чергу такі системні тенденції, що будуть послідовно проаналізовані в нашій роботі:

- недотримання норм закону щодо введення в дію податково-правових норм із перехідним періодом не менше 6 місяців;
- прийняття податкових законів у пакеті з Державним бюджетом, що підкреслює відсутність урахування стратегічних і довгострокових цілей у правовому регулюванні оподаткування, його підпорядкування в першу чергу поточним урядовим цілям і задачам;
- більш часта, ніж під час прийняття інших законів, наявність технічних помилок у текстах податкових законів, зумовлених їх значним обсягом, швидким проходженням через парламент (по суті, експрес-розгляд, іноді в пакеті з бюджетом);
- подекуди відсутність навіть мінімального перехідного періоду;
- швидкі докорінні зміни без пільгового періоду (щодо штрафів);
- опублікування законів із затримкою;
- введення та скасування податків на роздріб (які зачіпають широкі верстви населення та підприємців-роздрібних продавців) із дня опублікування (по суті, день у день);
- встановлення нового податку без дотримання принципу стабільності.

У процесі розгляду проблеми в статті ми наведемо приклади змін податкових законів, прийнятих із порушенням принципу стабільності оподаткування. Не маючи на меті побудувати їх вичерпний перелік, ми покажемо системність та стабільність цієї проблеми задля розробки пропозицій її ефективного вирішення.

Недотримання 6-місячного перехідного періоду. Принцип стабільності в податковому праві з'явився в Законі України «Про систему оподаткування» в редакції Закону № 3904-XII від 02.02.1994, згідно зі ст. 7 якого ставки податків та розміри інших обов'язкових платежів не змінюються протягом бюджетного року, якщо інше не передбачено законодавчими актами України [2].

Вже в редакції цього Закону, в якій він був викладений Законом від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР і яка набрала чинності з 20 березня 1997 р., з'явилося правило, згідно з яким зміни і доповнення до цього Закону, інших законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до даного Закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. В цій редакції Закону (в статті 3) з'явився легальний перелік принципів побудови системи оподаткування. Принцип стабільності був сформульований так: «Стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року» [3].

Приблизно в такій редакції (з наявністю норми щодо змін до податкових законів принаймні за 6 місяців до початку бюджетного року) принцип стабільності був передбачений в усіх наступних законах, що визначали систему і принципи оподаткування, в т.ч. у чинному Податковому кодексі України.

У деяких редакціях законодавець передбачав можливість відходу від цього правила, однак здебільшого він цим не переймався і за необхідності змінював податкові закони та вводив їх у силу негайно або зі значно меншим перехідним періодом, аніж 6 місяців.

Так, частина 5 статті 1 Закону «Про систему оподаткування» в редакції Закону № 1523-III від 2 березня 2000 р. передбачала, що зміни і доповнення до цього Закону, інших законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до даного Закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року. Однак цією ж частиною було встановлено виняток: дане правило не застосовується у випадках зменшення розміру ставок податків, зборів (обов'язкових платежів) або скасування пільг з оподаткування та інших правил, які призводять до порушення правил конкуренції та створення податкових переваг окремим суб'єктам підприємницької діяльності або фізичним особам [4].

Загалом наявність подібного винятку піднімає доволі важливу філософсько-правову проблему: якщо закон неякісний, неправовий, чи наявна інша важлива системна проблема, то для чого чекати цілих 6 місяців, якщо можна вже тепер змінити чи скасувати цю норму?

Однак очевидна і філософсько-правова відповідь на питання: законодавець, демонструючи власне небажання дотримуватися норм закону, демонструє відсутність в Україні правової держави. Адже одним із елементів концепції правової держави є те, що держава не стоїть над правом, а сама зв'язана нормами права. В тому числі зв'язаний нормами права і законодавець (як орган державної влади).

Убачається, що орган законодавчої влади повинен у першу чергу послідовно демонструвати дотримання у своїй діяльності принципів правової держави. Адже саме парламент задає тон функціонуванню всієї правової системи. Звичайно, що й уряд, і Президент не повинні розробляти і вносити до парламенту законопроекти про зміни законів із питань оподаткування (тепер – Податкового кодексу), що не передбачають принаймні 6-місячного перехідного періоду. На жаль, Уряд і Глава держави на сьогодні не дотримуються такого підходу, демонструючи наміри проводити докорінні податкові зміни без дотримання перехідного періоду. Не завжди їх вдається провести через парламент, однак демонстрування урядом таких підходів також не є на користь побудові правової держави в Україні. Наприклад, 5 жовтня 2017 р. на урядовому порталі з'явилося повідомлення про те, що Уряд схвалив законопроект про податок на виведений капітал та має наміри запровадити його з 2018 р. [5].

Президент України вніс до парламенту законопроект про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал 5 липня 2018 р. (Законопроект № 8557 від 05.07.2018); цей законопроект був визначений главою держави як невідкладний [6]. Ним передбачалося набрання чинності закону з 1 січня 2019 р. (тобто також без дотримання принципу стабільності).

Згідно з пп. 4.1.9. ПКУ стабільність є одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України. І відповідно до цього принципу 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; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Норма в такій редакції існує із часу первинної редакції кодексу 2010 р. Однак дуже часто податкові зміни, в т.ч. докорінні, вносяться без дотримання перехідного періоду.

Так, наприклад, відомий Закон № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» був прийнятий 28.12.2014 р. і набув чинності із 1 січня 2015 р. Цим Законом було докорінно змінено систему оподаткування, змінено перелік податків; у частині податку на прибуток підприємств докорінно змінено механізм оподаткування (введено новий об'єкт оподаткування цим податком – бухгалтерський прибуток, скоригований на передбачені законом різниці, замість фінансового результату, що обчислювався за правилами податкового обліку) – розділ III кодексу «Податок на прибуток підприємств» викладено повністю в новій редакції [7].

Якщо держава затвердила певну концепцію, як відзначають щодо стабільності податкового законодавства Д.О. Гетманцев, Ю.А. Коваль, М.В. Нечай, то вона діє протиправно, якщо відступає від заявленої поведінки або політики [1].

Прийняття змін разом із Держбюджетом. Принцип стабільності оподаткування пов'язаний із принципом завчасного оприлюднення законів, що впливають на дохідну або видаткову частину бюджетів, що містилася в Бюджетному кодексі 2001 р. (стаття 27) [8] та міститься в чинному нині Бюджетному кодексі 2010 р. (стаття 27). Згідно із чинною редакцією ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються: не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; після 15 липня року, що передує плановому, – вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим [9].

Водночас важливою, хоча і за описаного вище підходу негативною вітчизняною традицією є прийняття змін до податкових законів разом із Держбюджетом на відповідний рік. Свого часу законодавець практикував включати зміни до законів безпосередньо до тексту закону про Держбюджет, що неодноразово ставало предметом розгляду Конституційного Суду України. Ухвалюючи рішення у справі щодо предмета та змісту закону про Державний бюджет України, Конституційний Суд послався на рішення у справі про соціальні гарантії громадян, згідно з п. 5 мотивувальної частини якого Верховна Рада України не повноважна під час прийняття закону про Державний бюджет України включати до нього положення про внесення змін до чинних законів України, зупиняти дію окремих законів України та/або будь-яким чином змінювати визначене іншими законами України правове регулювання суспільних відносин [10; 11].

В останні роки законодавець не практикує включення змін до законів до тексту закону про Держбюджет, однак нерідко ці зміни приймаються в один і той самий день із прийняттям Держбюджету, тобто йдеться про пакет законопроектів. Про наявність «бюджетного пакету» на 2019 р. із законом, що передбачає зміни до ПКУ, повідомлялося у пресі [12]. Аналогічна інформація щодо наявності бюджетного пакету з'являлася в пресі і під час прийняття Держбюджету на 2016 р. [13] та на 2017 р. [14].

Прийняття змін до податкового законодавства задля змін у бюджетних показниках окремого податкового року, на нашу думку, не враховує стимулюючу і регулюючу функції оподаткування, свідчить про дотримання в податковій політиці лише поточних цілей і задач, без урахування стратегічних і довгострокових цілей. Цікаво відмітити, що в окремих випадках відповідні цілі навіть впливали з назви законодавчого акту. Таким є Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та

деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20 грудня 2016 р. № 1791-VIII, що набув чинності основною частиною з 1 січня 2017 р. [15]. Із самої його назви випливає, що цей закон вносить зміни до Податкового кодексу з метою забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році. Цікаво, що внесені даним законом зміни не припинили свою дію із закінченням вказаного року, а продовжують свою дію як норми постійного характеру.

23 листопада 2018 р. парламентом прийнято Закон № 2628-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [16]. Цей закон основною частиною набув чинності із 1 січня 2019 р., що свідчить про те, що порушення принципу стабільності оподаткування триває і є системним.

Відсутність перехідного періоду щодо штрафів. Коли було прийнято Податковий кодекс, законодавець впровадив мораторій на штрафи, передбачивши в пункті 7 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» кодексу правило, згідно з яким штрафні санкції за порушення податкового законодавства за період із 1 січня по 30 червня 2011 року застосовуються в розмірі не більше 1 гривні за кожне порушення [17].

У подальшому такий підхід було підтримано, і, включивши в 2012 р. норми щодо спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва до тексту кодексу, парламент Законом № 4834-VI від 24.05.2012 передбачив, що штрафні санкції до платників єдиного податку за порушення у 2012 році порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій платника єдиного податку та повноти сплати сум єдиного податку платниками не застосовуються [18]. Однак потім підходи змінилися, і навіть докорінно змінюючи систему оподаткування без належного перехідного періоду, законодавець україн рідко встановлює мораторії на штрафи. Необхідно в якості прикладу однак навести норму вищезгаданого Закону № 71-VIII, згідно з яким за наслідками діяльності у 2015 році штрафні (фінансові) санкції до платників податку на прибуток підприємств за порушення порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та повноти його сплати не застосовуються. Водночас цей закон уносив системні зміни не лише до порядку сплати податку на прибуток, але й майже до кожного податку, за якими не було встановлено мораторію на штрафи [7].

Введення і скасування роздрібних податків «сьогодні із сьогодні». Часом законодавець без жодного перехідного періоду встановлює або скасовує податки, які стосуються надзвичайно широкого кола платників податків і вимагають суттєвої підготовчої роботи, адже їх справляння потребує задіяння певних організаційно-технічних механізмів. Для цього наведемо два важливих приклади, які стосуються введення і скасування роздрібної акцизу.

Перший приклад. Згаданим Законом № 71-VIII було впроваджено роздрібний акциз – акцизний податок на роздрібну торгівлю підакцизними товарами (пальне, алкоголь, тютюн). Цей податок мусив справлятися понад максимальну роздрібну ціну для тютюнових виробів і у випадку роздрібної торгівлі алкоголем і тютюном додавався до роздрібної ціни. Отже, закон, який був прийнятий 28 грудня 2014 р. і набув чинності вже із 1 січня 2015 р., стосувався кожного підприємства, підприємця, що здійснює роздрібну торгівлю підакцизними товарами [7]. Відповідно, кожен із них мусив у короткий строк переобладнати (перелаштувати) реєстратори розрахункових операцій (РРО) для того, щоб справляти цей податок, здійснювати його облік та забезпечити звітування. Зрозуміло, що зробити це за 1-2 дні у всій Україні неможливо, тому за певний період у січні-лютому 2015 р. підприємці та юридичні особи мусили сплатити вказаний податок із власних коштів (за період, коли здійснювалася роздрібна реалізація підакцизних товарів, однак ці суб'єкти ще не встигли перелаштувати РРО). Цей приклад показує, що внаслідок недотримання законодавцем принципу стабільності оподаткування підприємці понесли реальні збитки.

Перший приклад підтверджує також те, що дотримання принципу стабільності є об'єктивно необхідним, адже механізм оподаткування окремими податками передбачає застосування технічних засобів, і налаштування їх об'єктивно вимагає певного часу. Крім того, незважаючи на те, що незнання законів не звільняє від відповідальності, об'єктивно необхідним є надання платникам податків можливості ознайомитися з текстами законів. Закони щодо змін до ПКУ, які мають кілька десятків сторінок, не завжди можна навіть прочитати за один день. Звісно, не варто передбачати, що це зробить більшість платників податків. А із цього випливає, що платники податків допустять на початкових стадіях несвідомі порушення закону, задля виправлення яких вони змушені будуть звертатися до підроблення (складання вірних документів заднім числом) або нести муть відповідальність за правопорушення, у скоєнні яких, по суті, немає їхньої вини.

Майже настільки ж цікавим є другий приклад. 20 грудня 2016 р. було прийнято, і 1 січня 2017 р. набув чинності Закон № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році»,

яким було скасовано акцизний податок із роздрібного продажу пального [15; 19]. Можна припустити, що декілька днів або тижнів усі суб'єкти господарювання, що здійснювали роздрібну торгівлю паливом і які мали РРО, налаштовані на справляння акцизу, до моменту зворотного переналаштування РРО справляли цей податок із покупців і, врешті-решт, залишили його собі, не сплатили до бюджету, а якщо і сплатили, то зробили це без податкового обов'язку щодо його сплати.

Опублікування законів із затримкою. Вважаємо за необхідне порушити також питання своєчасного опублікування податкових законів, прийнятих в останні дні року. Наприклад, згаданий Закон № 71-VIII було опубліковано в спецвипуску газети «Голос України» за 31 грудня 2014 р. [7]. У картці законопроекту № 1578, який перетворився на Закон № 71-VIII, на сайті парламенту вказано, що даний законопроект був підписаний головою Верховної Ради України 31 грудня, передано на підпис Президенту 31 грудня і повернуто з підписом від Президента того ж дня 31 грудня 2014 р. Звичайно, що закон чисто фізично не міг бути оприлюдненим 31 грудня. І якщо спецвипуск газети «Голос України» і було зверстано чи навіть надруковано 31 грудня (після підписання Президентом прийнятого Закону), то навряд чи хтось із читачів мав змогу ще 31 грудня ознайомитися з текстом Закону [20].

На власні згадки автора, які, на жаль, не вдається підтвердити достовірними науковими доказами, цей спецвипуск з'явився на сайті газети «Голос України» 2 січня 2014 р.; коли він з'явився у продажу в кіосках з продажу преси – взагалі сказати важко (зважаючи на те, що 1 січня – Новий рік – в Україні офіційне свято, неробочий день).

Таким чином, термінове прийняття і введення в дію податкових законів призводить до можливих затримок із їх публікацією, а це означає, що деякий час правові відносини регулюються неопублікованим законом. Водночас, оскільки бізнес працює і у святкові дні, це може мати значення для оподаткування господарських операцій, що мають місце в такі святкові дні, і додатково підкреслює необхідність завчасного (з належним перехідним періодом) опублікування законів.

Технічні помилки в текстах законів. Прийняття змін до податкових законів у пакетах, недотримання встановлених парламентських процедур та розглядуваного 6-місячного перехідного періоду призводить до того, що в текстах податкових законів з'являється значно більше технічних помилок, ніж це може бути прийнятним. Іноді такі помилки залишаються невиправленими кілька років підряд, лишаючи правову невизначеність, або зону неякісного правового регулювання. Мабуть, найвідомішою з таких норм-помилки є технічна норма щодо введення в дію норми щодо скасування податкової міліції, яка міститься в Законі від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні».

Пунктом 134 розділу I цього Закону передбачалося виключення з тексту ПКУ розділу XVIII-2 «Податкова міліція». Загалом, Закон набув чинності з 1 січня 2017 р. Однак у порядку набрання ним чинності містилася норма з винятком щодо набрання чинності «пункту 133 розділу I (щодо виключення розділу XVIII-2) – із дня набрання чинності законом, який визначає правові основи організації та діяльності центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування, що віднесені до його підслідності відповідно до Кримінального процесуального кодексу України, та інших осіб, з якими цей орган взаємодіє». По суті, під час підготовки тексту закону зсунулася нумерація пунктів, і пункт 133 став пунктом 134. Однак унаслідок цього розділ ПКУ щодо податкової міліції було виключено з 1 січня 2017 р [21].

Міністр фінансів України в інтерв'ю в 2018 р., що з'являлося в пресі, визнав, що податкова міліція існує поза законом, однак на неї продовжують виділятися бюджетні кошти [22]. Безперечно, зважаючи на те, що податкова міліція є органом досудового розслідування, така ситуація в праві є абсолютно неприйнятною.

Другою відомою серйозними технічними помилками є стаття 78 ПКУ, що передбачає підстави для позапланових виїзних перевірок платників податків, зокрема в результаті ненадання ними відповіді на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу. Так, п. 78.1.1 ПКУ в редакції Закону від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», що набув чинності з 1 січня 2016 р., передбачено можливість проведення позапланової перевірки в разі, якщо «отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [18]. В тексті норми дивним чином зникла можливість проведення позапланової перевірки, якщо виявлено порушення податкового законодавства (що цілком логічно, адже йдеться про Податковий кодекс і контролюючі органи – податкові інспекції). Ця технічна помилка була виправлена лише законом від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII [21].

Цікавими з точки зору юридичної техніки є зміни, що двічі вносилися до п. 78.1.2 ПКУ двома різними законами, датованими 28 грудня 2014 р. Закон за № 71-VIII доповнив норму цього пункту

певними словами [7], а закон № 72-VIII виклав норму цього пункту в новій редакції. Обидва закони набули чинності 1 січня 2015 р. Яка ж із норм змін має пріоритет – сказати важко [23].

Припускаємо, що в разі, коли парламент має достатньо часу для розгляду проекту, його опрацювання та редагування, розгляд відповідно до регламенту та без порушення норм інших законів то можливість технічних помилок значно знижується.

Чому не діє принцип стабільності? Коли законодавець ухвалює закон, що всупереч приписів ПКУ та Бюджетного кодексу змінює правила оподаткування без установлення принаймні 6-місячного перехідного періоду, платники податків та контролюючі органи одержують два закони, що суперечать один одному. Один із законів – ПКУ – встановлюючи відповідний принцип, містить заборону змінювати податковий закон у такому порядку. Другий закон – порушуючи цю заборону, вносить таку зміну, і встановлює інші правила оподаткування. Тобто другий закон суперечить першому. Розв'язуючи колізію рівних за юридичною силою правових норм (а в Україні немає конституційних чи органічних законів, а отже, норми всіх законів, окрім Конституції, є рівними за юридичною силою), віддаємо перевагу спеціальній нормі, якою є норма, що вносить зміну (адже норма-принцип завжди є загальною по відношенню до конкретної норми, яка містить вказівку на конкретні права і обов'язки).

Вирішити дану проблему конкретному платнику податків можна лише в разі, якщо контролюючий орган нарахує податок та/або притягне платника до відповідальності за податкове правопорушення за зміненою нормою, і платник доведе в суді, що нарахування податку здійснено всупереч закону та/або притягнення до відповідальності здійснено за правопорушення, вчинене без вини, і сталося виключно внаслідок порушень, допущених законодавцем під час прийняття змін до податкового закону та визначення порядку набрання ним чинності.

Такі ситуації мали місце в судовій практиці. Найбільш відомими є десятки судових спорів, пов'язаних із введенням транспортного податку без дотримання перехідного періоду.

Встановлення податку без дотримання перехідного періоду. Деякі із зазначених справ уже дійшли до Верховного Суду і в основному завершилися на користь платника податків. Так, Верховний Суд постановою від 21 серпня 2018 року у справі № 820/6986/16 залишив без змін рішення адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій, прийняті на користь платника податків у спорі, за яким контролюючим органом було нараховано особі за 2015 р. транспортний податок, введений із 1 січня 2015 р. Законом від 28.12.2014 р. № 71-VIII, на підставі норм ПКУ (з урахуванням змін, внесених вказаним Законом) та відповідного рішення місцевої ради, адже транспортний податок – це (на нашу думку, здебільшого формально) місцевий податок, який місцеві ради вводять обов'язково [7].

Цікавою є позиція контролюючого органу в цій справі, що є доволі типовою в подібних справах. Так, в обґрунтування своїх вимог податкова інспекція зазначала, що «принцип стабільності застосовується в разі внесення змін до елементів податків та зборів, а не під час прийняття нових податків, тоді як Законом України від 28.12.2014 № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи» (далі – Закон № 71-VIII) запроваджено новий транспортний податок».

Верховний Суд, вирішуючи цей спір, вказав на те, що «рішення місцевих рад стосовно транспортного податку, прийняті в 2015 році, не могли бути застосовані в цьому ж 2015 році. Такі рішення могли передбачати плановим лише 2016 рік, і саме із цього періоду транспортний податок міг вважатись встановленим місцевою радою». Аргументуючи дане рішення, Верховний Суд посилається на принцип стабільності (п. 4.1 ПКУ), статтю 58 Конституції України (про те, що закони не мають зворотної дії в часі), статтю 57 Конституції (згідно з якою кожному гарантується право знати свої права та обов'язки) а також на рішення ЄСПЛ у справах «Щокін проти України» та «Суханов та Ільченко проти України» [24].

Із наведеного рішення Верховного Суду можемо зробити важливий висновок про те, що принцип стабільності стосується не лише внесення змін до елементів податків та зборів, але і введення нових податків. Крім того, надзвичайно важливою є згадка в рішенні Суду конституційного права особи знати свої права та обов'язки. У наведених вище ситуаціях опублікування змін до податкових законів із затримкою пізніше їх прийняття, безперечно, посягає на це конституційне право.

Однією з проблем, пов'язаних із податковою політикою в спорах із платниками податків, є те, що контролюючі органи реалізують практику оскарження судових рішень, прийнятих не на їх користь, навіть у випадках, коли закон (а в окремих випадках – відповідна судова практика) явно не на їх стороні (як ми бачимо в наведеній справі). Це, на нашу думку, є необґрунтованим. У разі, коли рішення суду прийнято на користь платників податків, контролюючий орган повинен реально оцінювати свій шанс «виграти справу» в суді за результатами апеляційного та касаційного перегляду. В такому випадку, коли судова практика є явно не на користь контролюючих органів (що свідчить про незаконність власне оскаржуваних платником їх рішень, дій чи бездіяльності), оскарження судових рішень є зайвою тратою коштів платників податків та, на нашу думку, не сприяє утвердженню верховенства права (адже державний орган наполягає на правильності своєї явно протиправної позиції). Звичайно,

що і керівники контролюючих органів, приймаючи рішення за результатами перевірок, мають і оцінювати судову практику, і досить ретельно вивчати пояснення і заперечення платника податків, для того щоб прийняті рішення контролюючих органів були законними та обґрунтованими. К.Ю. Пряміцин задля зменшення кількості звернень платників податків до суду пропонує законодавчо закріпити персональну відповідальність посадових осіб контролюючих органів за прийняття необґрунтованих рішень щодо донарахування податкових зобов'язань [25]. Наведене питання є проблемою, що потребує більш детального окремого наукового дослідження.

О.Р. Зельдіна, наголошуючи на тому, що реальна, а не декларована стабільність оподаткування має бути одним із напрямів реформування податкової політики, задля цього пропонує встановити відповідальність для суб'єктів законотворчості, які порушують принцип стабільності [26].

На нашу думку, зважаючи на високу важливість порушеної проблеми для податково-правового регулювання, доцільно передбачити правило стабільності оподаткування на рівні конституційної норми. Вважається, що це призведе до більш виваженої податкової та митної політики та позитивно впливатиме на економічний розвиток, підвищуватиме довіру бізнесу до влади та сприятиме побудові правової держави.

Висновки.

1. Одним із основних проявів сучасної податково-правової політики має стати реальне дотримання принципу стабільності, відповідно до якого внесення змін до норм податкового законодавства та прийняття нових норм мають здійснюватися з дотриманням встановлених законодавчо вимог щодо мінімального 6-місячного перехідного періоду для набрання ними чинності.

Дотримання принципу стабільності в податково-правовому регулюванні та податковій політиці має забезпечуватися з огляду на такі чинники:

– демонстрація дотримання органами законодавчої та виконавчої влади принципу верховенства права у вигляді невчинення ними дій, що заборонені законом;

– у зв'язку з фізичною неможливістю платників податків вчасно ознайомитися зі змінами до податкових законів через їх традиційно великий обсяг, через що порушується конституційне право особи знати свої права та обов'язки;

– задля забезпечення вищої якості текстів змін до податкових законів доцільним є прийняття їх без будь-яких відступів від загальноприйнятої процедури, без визнання їх невідкладними і без включення до різного роду «пакетів», коли члени парламенту не мають можливості детально ознайомитися та запропонувати і розглянути поправки до законопроекту;

– через необхідність застосування організаційно-технічних заходів та засобів в оподаткуванні деякими податками (наприклад, налаштування та перелаштування реєстраторів розрахункових операцій, комп'ютерних програм із автоматизації обліку і звітності, оновлення бланків тощо), що в разі суттєвих змін у механізмі оподаткування потребують певного часу для налаштування.

2. Із метою дотримання принципу стабільності податково-правова політика має здійснюватися з урахуванням таких підходів:

1) суб'єкти законодавчої ініціативи не мають права розробляти та вносити до парламенту законопроекти, що передбачають внесення змін до Податкового кодексу із набранням ними чинності всупереч встановленому Податковим кодексом принципу стабільності (без дотримання мінімального 6-місячного перехідного періоду);

2) Парламент не повинен приймати такі законопроекти в разі їх надходження; а якщо такий законопроект необхідно прийняти, до нього мають бути внесені зміни щодо порядку набрання ним чинності з наступного за плановим бюджетного року;

3) в разі прийняття таких змін парламентом контролюючі органи повинні вважати відповідні зміни чинними лише з наступного бюджетного року;

4) за наявності спору щодо набрання чинності податково-правовою нормою (як у випадку декларування податків самим платником, так і під час нарахування контролюючим органом, за результатами перевірки, чи в ході судового розгляду) він має вирішуватися на користь платника податків, у межах максимально сприятливого для платника податково-правового режиму.

3. Задля забезпечення ефективної дії принципу стабільності в податковій політиці доцільно передбачити правило стабільності оподаткування на рівні конституційної норми. Для цього статтю 67 Конституції України пропонується доповнити реченням (ною частиною) такого змісту:

«Нові податки і збори не можуть вводитися, а закони про прийняття нових податків і зборів та про внесення змін до правил справляння податків та зборів не можуть прийматися та публікуватися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного року, в якому будуть діяти нові податки, правила та ставки».

4. У межах існуючого правового регулювання в разі виникнення спорів між платником податків та контролюючим органом суди повинні приймати рішення на користь платника податків у випадках, коли зміни в податкових законах без дотримання принципу стабільності призвели до нарахувань податків і зборів та/або застосування санкцій.

5. За чинним Податковим кодексом, з урахуванням практики Верховного Суду, принцип стабільності в оподаткуванні поширює свою дію не лише на випадки внесення змін до елементів оподаткування, але і на випадки введення нових податків.

Зважаючи на високу важливість принципу стабільності в податковому праві для побудови business-friendly governance в Україні, подальші дослідження порушеної проблематики є перспективними та актуальними.

Література:

1. Гетманцев Д.О., Коваль Ю.А., Нечай М.В. Адміністрування податкових платежів: проблеми теорії та практики: наук.-практ. посіб. К., 2017. С. 50.
2. Закон України «Про систему оподаткування». В редакції Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» від 2 лютого 1994 року № 3904-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12/ed19940401>.
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/77/97-вр/ed20000331>.
4. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування» частина статті 1 Закону «Про систему оподаткування» в редакції Закону від 2 березня 2000 р. № 1523-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1523-14/ed20040101>.
5. Уряд схвалив законопроект щодо запровадження податку на виведений капітал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/news/250326805>.
6. Картка законопроекту. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал. Реєстр. № 8557 від 05.07.2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356.
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
8. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.
9. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
10. Рішення Конституційного Суду України від 22 травня 2008 року № 10-рп/2008 у справі щодо предмета та змісту закону про Державний бюджет України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v010p710-08>.
11. Рішення Конституційного Суду України від 9 липня 2007 року № 6-рп/2007 у справі про соціальні гарантії громадян. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0a6p710-07>.
12. Рада прийняла перший законопроект із «бюджетного пакету». Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2018/11/22/642920/>.
13. Бюджетний пакет Мінфіну: стабілізація недорозвиненості. URL: https://dt.ua/macrolevel/byudzhetniy-paket-minfinu-stabilizaciya-nedorozvinenosti_.html.
14. Бюджетний «пакет» в аграрному розпізі: головні новели. URL: <https://agropolit.com/blog/184-byudjetniy-paket-v-agrarnomu-rozrizi-golovni-noveli>.
15. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20 грудня 2016 р. № 1791-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.
16. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23 листопада 2018 р. № 2628-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-viii>.
17. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190101>.
18. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» від 24 травня 2012 р. № 4834-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4834-17#n516>.
19. Роздрібний акциз з пального скасовано. 25.01.2017 – Головне управління ДФС у Дніпропетровській області. URL: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/282825.html>.
20. Картка законопроекту. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи). Реєстр. № 1578 від 22.12.2014. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53072.

21. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.
22. Мінфін: податкова міліція вже більше року існує поза законом. URL: <https://www.5.ua/polityka/minfin-podatкова-militsiia-vzhe-ponad-rik-isnuie-poza-zakonom-165557.html>.
23. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням» від 28 грудня 2014 р. № 72-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/72-19>.
24. Постанова Верховного Суду від 21 серпня 2018 року у справі № 820/6986/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76002788>.
25. Пряміцин К.Ю. Судовий збір у податкових спорах як фактор обмеження доступу до правосуддя. Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2018. № 3. С. 150.
26. Зельдіна О. Напрями модернізації податкової політики України. Юридична Україна. 2017. № 1-2. С. 103–110.