

СУЧАСНА СИСТЕМА МІЖНАРОДНОГО ПРАВА

УДК 347.918.2

М. Кучерявенко, д-р юрид. наук, канд. екон. наук, проф.
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Харків, Україна,О. Серьогін, канд. юрид. наук, доц.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, УкраїнаХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ ТА ЗНАЧЕННЯ ЙОГО СТАЛОСТІ
У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ

Проаналізовано історію, зміст і значення принципу стабільності в нормотворчій діяльності та функціонуванні податкової системи. Особливу увагу приділено аналізу нормативного закріплення принципу стабільності податкового законодавства в Україні та зв'язку із принципами правової визначеності й верховенства права. Наведено аналіз судової практики розгляду спорів щодо встановлення як загальнодержавних податків, так і місцевих податків із порушенням принципу стабільності. Обґрунтовано на науково-теоретичному та рівні правозастосування неприпустимість порушення принципу стабільності в нормотворчій діяльності та неможливості відходу від наявної сталості судової практики розв'язання адміністративних спорів у податкових відносинах із застосуванням принципу стабільності.

Ключові слова: оподаткування, верховенство права, принцип стабільності, принципи податкового законодавства, податковий спір.

Вступ. Етимологічно поняття *принцип* походить від латинського слова "*principium*", під яким варто розуміти керівну ідею, засаду, основу соціального життя, визначальне, первісне положення певного явища (організації, діяльності, вчення тощо). В. Даль тлумачить поняття принцип як моральний або ж науковий початок, що зазвичай є основою, відступ від якого неприпустимий [1]. Принципи права, зокрема й податкового, формують відповідну системну конструкцію, на базі якої деталізують усі особливості правового впливу. Принципово важливо мати на увазі, що через принципи формується не лише галузева чи підгалузева єдність, а і єдність усієї системи права, за рахунок чого й має забезпечуватися ефективний правовий вплив на поведінку учасників відносин. Загальногалузеві принципи єдності, системності, верховенства закону, цілеспрямованості та реальності законності, формують єдиний знаменник, що чітко визначає співвідношення й узгодження галузевих режимів регулювання.

Деталізація засадничих підстав загальноправових принципів відбувається на рівні вужчої системи відносин, що відображає орієнтир, сферу предметного впливу галузі чи підгалузі. Показово, що найзагальніші принципи оподаткування знайшли своє відображення ще у французькій Декларації прав людини та громадянина 1789 р. Закріплюючи принципові аспекти, що формували основи оподаткування, підкресливали:

- державна влада створена в інтересах усіх, не існує завдань держави, що відрізняються від суспільних;
- загальні збори на утримання влади рівномірно розподіляють між усіма членами суспільства залежно від їхніх можливостей;
- усі громадяни мають право погоджуватись щодо стягнення податків, контролювати їхнє витрачання, підстави порядок та терміни стягнення;
- громадянин має право вимагати звіт у будь-якого посадовця щодо витрачання таких коштів [2].

Системний підхід у визначенні принципів оподаткування пов'язують із працями А. Сміта. Їхнє визначення стало поштовхом до розвитку не лише економічних уявлень щодо природи оподаткування та пошуку ефективних форм його, але й правових засобів їхньої реалізації.

Принциповим для організації оподаткування, А. Сміт вважав:

- пропорційність, тобто обов'язок платників сплачувати податки відповідно до власних платіжних здібностей, у розмірах доходів, які вони отримують під захистом держави;
- чітка визначеність розміру, часу, способу сплати податку, міста та кількості як для платника, так і для суспільства;
- зручність сплати податку платником як за часом, так і за засобом;
- надобмеженість податку як можливість мінімізації вилучення коштів платника більше того, що надходить до державної казни [3].

Принцип стабільності поряд з іншими принципами відіграє важливе значення як у загальноправовому значенні так і в спеціально-галузевому. Наприклад, принцип стабільності у спеціально-галузевому значенні (в аспекті податкового права) відіграє вирішальну роль: забезпечує послідовність практики, створює умови для комфортного переходу від старих правил поведінки до нових [4]. Принцип стабільності створює умови для усталеності правозастосування, основу для стійкості як усієї системи права, так і її окремих інтегративних елементів. Принцип стабільності також надає виваженість нормотворчій діяльності – забезпечує гарантію того, що завдяки принципу стабільності прийняття нормативних положень є продуманим та запланованим, а також таким, що дозволить у майбутньому плавно та безперешкодно впровадити нову норму права в поточний, уже чинний нормативний масив [5].

Також важливим аспектом принципу стабільності є те, що він установлює терміни, протягом яких нормативний припис начебто перебуває в "замороженому" стані, тобто вже інтегрований до нормативної системи, проте його правозастосування (правореалізація) відстрочується на певний час. Піврічний термін розбіжності між моментом ухвалення законодавчої норми та моментом набрання нею чинності закладає об'єктивну та необхідну можливість платнику пристосуватися до зміни умов оподаткування. Вибір загальної чи спрощеної системи оподаткування залежить як від індивідуальних особливостей діяльності зобов'язаної особи, так і від стану законодавства щодо цього. Зміна останнього може вплинути й на

зміну режиму справляння податкового обов'язку (перехід із спрощеної системи на загальну чи навпаки). Звісно, реалізувати таких перехід за стислий термін неможливо, що власне й унеможливило існування принципу стабільності. У контексті цього, слід погодитись, що послідовною є характеристика принципу стабільності через "стабільність і передбачуваність" [6]. Дійсно, стабільність як незмінність податків та зборів, умов їхнього стягнення протягом певного терміну формує не лише впевненість платника, знаходження ним найраціональніших форм виконання податкового обов'язку, але й логічність об'єктивних змін податкового законодавства.

Зазначений аспект принципу стабільності дозволяє суб'єктам права ознайомитися з новими нормативними вимогами та завчасно оптимізувати свою діяльність згідно з новими вимогами. Це відповідна гарантія, що надає можливість платникам податків пристосуватися до нових податків і забезпечити належну сплату податків до бюджету.

Фактично відповідний підхід дозволяє забезпечити дійсну, а не ілюзорну реалізацію такого презумптивного положення, як презумпція знання законодавства.

Принцип стабільності, як один із основних принципів нормотворчості:

- забезпечує системність нормативного конструювання правових приписів;
- формує основи для послідовності (своєрідної наступності) нормотворчості (коли нові приписи є логічним продовженням положень поточного (чинного) законодавства);
- визначає вектор (спрямованість) нормотворчої діяльності за допомогою встановлення ідейних орієнтирів, які слугують своєрідним "дорогоказом" для учасників нормотворчої діяльності.

Зокрема, відповідної думки дотримуються і багато науковців.

Відповідно до принципу стабільності податкова система має стабільно функціонувати протягом кількох років аж до моменту здійснення реформи у сфері оподаткування. Податкову реформу слід здійснювати тільки у випадках надзвичайного характеру та в чітко визначеному порядку. Принцип стабільності спрямований не тільки на забезпечення інтересів приватних осіб, але й на реалізацію інтересів суб'єктів владних повноважень. Слід чітко усвідомлювати, що трансформація системи оподаткування може призвести до суттєвого скорочення бюджетних надходжень від сплати загальнообов'язкових платежів. Такі негативні тенденції можуть мати своїм наслідком зтяжний дисбаланс бюджетної системи [7].

Хотілося б наголосити й на хибності таких форм податкових реформ, що мають яскравий популістський характер. Кілька років тому лунали гасла щодо необхідності та послідовності зміни податкової системи через зменшення кількості податків, що мало привести до зменшення податкового навантаження. Така "податкова реформа" відбулася. Однак вона відбулася зі зворотним результатом. Формальне зменшення кількості податків та зборів лише сховало кілька платежів, які нікуди не ділися, і додалися інші:

- рентні платежі та податок на майно увібрали до себе кілька платежів, що раніше існували як окремі;
- окремі платежі, що входили до податкової системи були вилучені зі ст. 9 Податкового кодексу України (надалі – ПК України), але їх продовжили справляти на

рівні окремого фінансово-правового інституту (соціальні, пенсійні внески);

- з'явилися нові платежі, яких не було до такої "податкової реформи" (військовий збір, що вивели за межі ст. 9 та 10 ПК України).

Історія та зміст принципу стабільності. Уперше закріплення принципу стабільності відбулося в Законі України "Про систему оподаткування" від 25.06.1991. Проте в зазначеному законі принцип стабільності було закріплено лише на декларативному рівні. У ст. 3 цього закону, наприклад, стабільність визначено як забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їхніх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року. У ст. 4 ПК України принцип стабільності подано системніше і він передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вносити пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінювати протягом бюджетного року.

Проте вважаємо за доцільне зробити наголос, що стабільність як конструкція в широкому сенсі слова гарантується не лише проголошенням її як принципу в ст. 4 ПК України. Стабільність як певну незмінність приписів податкового законодавства забезпечено й через інші статті ПК України. Наприклад, обов'язковий перелік елементів податкового механізму встановлює ст. 7 ПК України, що передбачає стабільність підходу до формування будь-якого податкового механізму (платник, об'єкт, база, ставка тощо). Теж саме можна віднести й до стабільного складу податкової системи через вичерпні переліки загальнодержавних [8] і місцевих [9] податків та зборів.

Іншими словами, дію принципу стабільності виражено у двох аспектах. По-перше, в тому, що будь-які нові податки та збори, їхні ставки мають упроваджувати законами в ПК України не раніше шести місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому нові податки та збори почнуть діяти. По-друге, зміна податків не може відбуватися протягом бюджетного року, тобто з 01 січня по 31 грудня поточного року.

Орієнтація принципу стабільності на регулювання поведінки тільки зобов'язаної особи є дещо обмеженою. Стабільність передбачає вплив як на поведінку платника, коли через цей принцип у нього виникає впевненість щодо чіткого дотримання норм податкового законодавства та своєчасного й повного виконання податкового обов'язку, так і на поведінку суб'єкта владних повноважень із дотриманням чітких механізмів обліку, контролю тощо. Певним відображенням принципу стабільності можна вважати принцип гнучкості. Останній передбачає необхідність об'єктивних слухних змін в умовах оподаткування за принципового розвитку податкових правовідносин. Стабільності назавжди не може бути, це призведе до руйнівних диспропорцій. Узгодження ж стабільності та гнучкості якраз і має забезпечити раціональний розвиток системи оподаткування.

Слід зауважити, що подібний підхід закріплено і щодо порядку оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, якими впроваджують нові місцеві податки або змінюють уже наявні. У підп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України передбачено, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднює відповідний орган місцевого самоврядування до 25 липня р., що передує бюджетному періоду, у якому планують застосовувати встановлюваних місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). В

іншому разі норми відповідних рішень застосовують не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Принципово важливим є розмежування "встановлення" та "введення" податку чи збору в контексті реалізації повноваження відповідного учасника податкових відносин. Установлення податків і зборів (як загальнодержавних, так і місцевих), наприклад, є виключним повноваженням Верховної Ради України. Це абсолютно зрозуміло щодо загальнодержавних податків і зборів. Проте це поширюється й на місцеві податки та збори, бо Верховна Рада України (у відповідних статтях ПК України закріплює як вичерпний перелік місцевих податків і зборів [9], так й елементи механізму місцевих податків). Тобто встановлення й загальнодержавних і місцевих податків та зборів є виключним повноваженням Верховної Ради України. Водночас уведення загальнодержавних податків і зборів здійснюється на підставі реалізації повноважень Верховної Ради України (через відповідні розділи ПК України), тоді як уведення місцевих податків і зборів відбувається на підставі рішення місцевої ради, тобто як реалізація повноваження цієї ради.

Отже, як щодо загальнодержавних податків, так і щодо місцевих податків ПК України містить однаковий підхід (принцип стабільності) зі встановлення податків, зборів й обов'язкових платежів.

Аналіз судової практики застосування принципу стабільності. Застосування принципу стабільності в Україні підтверджено численною судовою практикою, як щодо загальнодержавних податків так і щодо місцевих податків.

У контексті застосування принципу стабільності у процесі упровадженні загальнодержавних податків слід звернути увагу на рішення судів, що ухвалювали у справах № 816/844/16, № 816/846/16, № 826/3644/17 тощо.

У справі № 816/844/16 судами, зокрема, встановлено, що:

- Предметом розгляду ... є питання правомірності визначення позивачу податкового зобов'язання за платежем рентна плата за користування надрами для видобування природного газу за 4-й квартал 2015 р. з урахуванням ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, а саме газу природного (будь-якого походження) з покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м, в розмірі 55,00 відсотків від вартості товарної продукції гірничого підприємства.

- Отже, Законом №1621-VII було змінено розмір ставок плати за користування надрами для видобування корисних копалин щодо газу природного (будь-якого походження) з покладів, що повністю або частково залягають на глибині до 5000 м, із 28 % до 55 % на період з 3 серпня 2014 р. до 1 січня 2015 р.

- Законом №71-VIII, що набрав чинності 1 січня 2015 р., унесено зміни до ПК України, відповідно до яких загальнодержавний платіж у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин та плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, трансформовано в рентну плату, до складу якої входить рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин.

- Отже, Законом № 1621-VII (набрав чинності 3 серпня 2014 р.) було збільшено ставки плати за користування надрами, але без унесення будь-яких змін (доповнень) безпосередньо до підп. 263.9.1 п. 263.9 ст. 263 ПК України; відповідно ж до змін, унесених За-

коном № 71-VIII (набрав чинності 1 січня 2015 р.), ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин закріплено у ст. 252 ПК України.

Згідно із п. 252.20 ст. 252 ПК України (в ред. Закону № 71-VIII) ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин установлюють у відсотках від вартості товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), зокрема, газ природний (будь-якого походження) з покладів, що повністю або частково залягають на глибині до 5000 м, – 55 % від вартості товарної продукції гірничого підприємства.

Отже, унесеними до законодавства змінами збільшено ставку податку з 28 до 55 % від вартості товарної продукції гірничого підприємства.

Верховний Суд раніше розв'язував питання про усунення розбіжностей у застосуванні згаданих норм податкового законодавства в контексті аналогічних за своїм змістом правовідносин. Зокрема, у своїй постанові від 17 березня 2021 р. у справі № 816/846/16 Верховний Суд сформулював правовий висновок про те, що, оскільки Закон №1621-VII було прийнято 31 липня 2014 р. (набрав чинності 3 серпня 2014 р.), тобто за 5 місяців до початку нового бюджетного періоду (2015), а Закон № 71-VIII (набрав чинності 1 січня 2015 р.), було прийнято 28 грудня 2014 р., тобто за три дні до початку нового бюджетного періоду, яким є 2015 рік, то історичний та нормативний підхід до розуміння положень ст. 252 ПК України, зокрема її пункту 252.20, дає підстави вважати, що зміни до ставок податку (збору), що були внесені Законами № 1621-VII та № 71-VIII у 2014 р. менш, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду (2015), можуть застосовувати відповідно до принципу стабільності оподаткування лише з нового бюджетного періоду – тобто із 2016 р. Саме в такому разі буде виконано умову підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, відповідно до якої зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вносити пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки, тобто дотримано принцип стабільності податкових відносин.

Слід також зауважити, що на практиці було застосовано принцип стабільності і в контексті впровадження місцевих податків, зокрема правозастосовний приклад наведено в рішеннях судів у справах № 820/6284/16, № 806/622/16, № 826/11330/16, № 820/1198/16 та № 804/1473/17.

У рішенні касаційного суду у справі № 820/6284/16, наприклад, зазначено, що "...Ураховуючи ухвалення Закону України № 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи", яким викладена в новій редакції стаття 267 ПК України та запроваджено транспортний податок в Україні, лише 28 грудня 2014 року, а також відсутність доказів прийняття відповідною місцевою радою за місцем проживання позивача рішення про встановлення транспортного податку до 15 липня 2014 р., касаційний суд приходить до висновку, що застосування органом, що контролює, положень ст. 267 ПК України з метою оподаткування транспортним податком можливо було не раніше наступного бюджетного періоду, який настав за плановим (2015), тобто не раніше 2016 р....".

Отже, з викладеного видно, що зазначений принцип стабільності хоча і направлений насамперед, на захист інтересів платника податків, проте захищає інтереси і самої податкової системи.

Нормативне закріплення принципу стабільності.

Слід зауважити, що спірні ситуації, які втілювалися у відповідні рішення судів, не в останню чергу зумовлені довільним трактуванням органами державної влади, зокрема й податковою службою, положень чинного законодавства та свідомим ігноруванням положень згаданого принципу стабільності.

Ігноруючи принцип стабільності, податкові служби протягом поточного бюджетного року застосовували положення ПК України, які були чинними на час їхнього застосування, проте, з огляду на дію принципу стабільності, могли бути застосовані лише з наступного бюджетного року.

Водночас подібна думка є безпідставною та спростовується наведеною правозастосовною судовою практикою, а також системним аналізом положень чинного законодавства, зокрема й ПК України.

Частиною 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України, наприклад, встановлено, що Закони України або їхні окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету). Їх приймають:

- не пізніше 15 липня року, що передує плановому, уводять у дію не раніше початку планового бюджетного періоду;
- після 15 липня року, що передує плановому, уводять у дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Ідеться про те, що навіть якщо конкретні місцеві податки були встановлені відповідними місцевими радами, однак у межах нормотворчих процедур було допущено процедурні порушення, то сплату таких загальнообов'язкових платежів податкового характеру поставлено під питання. Порушуючи процедурні положення, норма творець, фактично, нівелює ефективність функціонування правового механізму конкретного податку чи збору. Прямо перешкоджати таким порушенням покликаний принцип стабільності, що має обмежену дію. Це пов'язано з тим, що його регулятивний механізм чітко визначає конкретні правила, дотримання яких є обов'язковим для законодавця. Однак це не означає, що сферу оподаткування регулюють тільки на основі спеціальних податково-правових принципів. У зазначеному випадку актуальним є загальний принцип законності. Відповідно до нього свою поведінку мають будувати й органи місцевого самоврядування в межах запровадженої ними діяльності зі встановлення місцевих податків і зборів. Принцип законності є гарантійним механізмом із забезпечення дотримання процедурних вимог. Недотримання вимог принципу законності може нівелювати всі проваджені органами публічної влади дії.

Підпунктами 12.1.1 та 12.1.2 п. 12.1. ст. 12 ПК України визначено, що Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає перелік місцевих податків і зборів, установа яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Як передбачено п. 12.3. ст. 12 ПК України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень ухвалюють рішення про встановлення місцевих податків і зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, що передує

бюджетному періоду, у якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень.

Установлення місцевих податків і зборів здійснюють у порядку, визначеному ПК України (підп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

Відповідно до положень підп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України сільські, селищні, міські ради й ради об'єднаних територіальних громад, створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, надсилають у десятиденний термін з дня ухвалення рішень, але не пізніше 25 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів, до органу, що контролює, у якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та/або зборів, в електронному вигляді інформацію щодо ставок і податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів у порядку та за формою, затвердженими Кабінетом Міністрів України, та копії прийнятих рішень про встановлення місцевих податків та/або зборів та про внесення змін до таких рішень.

Згідно з підп. 12.3.4. п. 12.3 ст. 12 ПК України рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднює відповідний орган місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовують не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Процедурне забезпечення впровадження місцевих податків і зборів породило суперечливу судову практику. Ідеться про підстави віднесення актів щодо встановлення місцевих податків та зборів до категорії регуляторних актів. Місцева рада в межах своїх повноважень приймає нормативні й інші акти у формі рішень [10]. Акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків і зборів мають специфічний характер, адже їхню правову природу визначають, зокрема й положення Податкового кодексу України. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами [11]. Тобто законодавець чітко визначає правову природу відповідних рішень органів місцевого самоврядування – це нормативно-правові акти.

Правову природу та визначення регуляторних актів закріплено Законом України "Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності" [12]. По-перше, регуляторний акт спрямовано на правове регулювання двох різновидів відносин: господарських й адміністративних. Відносини у сфері оподаткування жодним чином не тотожні за предметом і методом правового регулювання відносином господарським. Що стосується адміністративних відносин, то вони є більш подібними за специфікою методу правового регулювання відносином податковим, однак предмет правового регулювання в адміністративних і податкових відносинах також принципово різняться. По-друге, регуляторні акти регламентують відносини з визначеним суб'єктом складом: регуляторні органи або інші органи державної влади та суб'єкти господарювання. Відповідно, на боці владного суб'єкта фігурують регуляторні

органи, до яких належать й органи місцевого самоврядування. Рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків і зборів не визначають як такі, що входять до регуляторних актів. Взагалі, Закон України "Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності" жодним чином не вказує на те, що він має який-небудь статус до сфери оподаткування.

Водночас потрібно зауважити, що в ПК України міститься низка положень, які можуть опосередковано вказувати на те, що нормотворець розглядає такі рішення органів місцевого самоврядування як регуляторні акти. Ідеться про низку положень ПК України, у яких законодавець одночасно вилучає рішення органів місцевого самоврядування, що стосуються питань встановлення місцевих податків і зборів, з-під дії окремих приписів п. 12.3–12.5 ст. 12 ПК України та норм Закону України "Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності". Це свідчить про непослідовність і несистемність підходів нормотворця, а не про закріплення сталої системної позиції. Ба більше, у низці рішень Верховного Суду без послідовного аналізу правової природи регуляторних актів та визначення їхньої кореляції з рішеннями органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків і зборів, останні (рішення органів місцевого самоврядування) розглядають як такі, що є одним із видів регуляторних актів [13].

Принциповим під час розмежування регуляторних актів і рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є:

- нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків і зборів орієнтовані лише на упорядкування податкових відносин);
- специфічний суб'єктний склад регуляторних актів (податкові відносини передбачають набагато ширший суб'єктний склад, коли до зобов'язаних осіб – платників податків входять не лише суб'єкти господарювання).

Відповідно до підп. 12.4.3 п. 12.4 ст. 12 ПК України до повноважень сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать: ухвалення рішення про встановлення місцевих податків і зборів, зміну розміру їхніх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, що спричиняє зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набуває чинності з початку бюджетного періоду.

Пункт 12.5. ст. 12 ПК України встановлює, що офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їхніх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, що набирає чинності з урахуванням термінів, передбачених підп. 12.3.4 цієї статті.

З наведеного випливає, що Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори та визначає перелік місцевих податків і зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Загальні вимоги щодо оприлюднення рішення встановлені положеннями ст. 57 Конституції України, якою унормовано, що кожному гарантовано право знати свої права й обов'язки. Закони й інші нормативно-правові акти, що визначають права й обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони й інші нормативно-правові акти, що визначають права й обов'язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними.

Конституційний Суд України у Рішенні від 29.06.2010 № 17-рп/2010 зазначив, що одним з елементів конституційного принципу верховенства права є принцип правової визначеності. Обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допускає лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, установлених такими обмеженнями; обмеження будь-якого права має базуватися на критеріях, що дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної.

Аналогічний підхід знайшов своє втілення у позиції Європейської комісії (ЄК) "За демократію через право" (Венеціанської комісії). У Доповіді "Верховенство права", що схвалена на 86-му пленарному засіданні ЄК 25–26.03.2011, зокрема наголошено, що принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи і верховенства права; держава зобов'язана дотримуватися та застосовувати у прогнозованій і послідовній спосіб ті закони, які вона ввела в дію (п. 44); правова визначеність передбачає, що норми права мають бути зрозумілими і точними, а також спрямованими на забезпечення постійної прогнозованості ситуацій і правових відносин (п. 46); парламентові не може бути дозволено зневажати основоположні права людини внаслідок ухвалення нечітких законів (п. 47); правова визначеність означає також, що необхідно у цілому дотримуватися зобов'язань або обіцянок, які взяла на себе держава перед людьми (поняття "законних очікувань") (п. 48).

Як встановив Конституційний Суд України у Рішенні від 27.02.2018 № 1-рп/2018, принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їхньої передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини.

Конституційна вимога необхідного дотримання часових рамок для ознайомлення громадян зі змістом нормативно-правових актів знайшла своє вираження також у Рішенні Конституційного Суду України від 23.05.2018 № 5-р/2018, де зазначено, що принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням певного перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону і набрання ним чинності), що дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду за зміни правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець у кожній конкретній ситуації.

Зазначені конституційні норми кореспондуються з принципом стабільності податкового законодавства, що проголошений у ст. 4 ПК України (підп. 4.1.9 п. 4.1). Відповідно до цього принципу зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можна вносити не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Оскільки розумний проміжок часу, згідно з рішенням Конституційного Суду України від 23.05.2018 № 5-р/2018, для адаптації платників податків до змін податкового законодавства визначається вимогами принципу стабільності у ПК України, то зазначений принцип має основоположне значення та загальнорегулятивну дію для ухвалення й оприлюднення нормативно-правових актів про встановлення місцевих податків і зборів та внесення змін до їхніх елементів.

Отже, спеціальний порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, встановлений підп. 12.3.3 та 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України є одним з елементів цілісної системи забезпечення стабільності податкового законодавства, що визначена положеннями підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України.

Стабільність, як одна з основних засад податкового законодавства – є визначальним принципом у діяльності податкових органів і гарантією прав, свобод й інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності під час виконання ними конституційного обов'язку зі сплати податку.

Наведений висновок також спростовує й іншу думку, що знайшла своє відображення і в судовій практиці (до прикладу, у справі № 825/1496/17), та полягає в тому, що норма підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України встановлює обмеження, не передбачаючи жодних наслідків (зокрема й санкцій) у разі його порушення.

Так само спірним вважаємо положення, що принцип стабільності податкового законодавства орієнтований тільки на органи законодавчої влади й органи місцевого самоврядування, оскільки обов'язок реалізації принципу легітимних (законних) очікувань платників податків є обов'язком держави, а не окремого державного органу, чи органу місцевого самоврядування. Утілення та застосування цього принципу спостерігаємо як у нормотворчій діяльності, так й у сфері правозастосування.

Отже, сама по собі чинність змін у ПК України (чинність Закону, що вносить зміни до ПК України в частині змін податків, та який було прийнято з порушенням принципу стабільності) не є безумовною підставою для застосування таких змін на практиці, адже в такому випадку буде порушено приписи підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України та ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України (буде порушено принцип стабільності) та принципів правової визначеності й верховенства права.

Список використаних джерел

1. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Москва: Гос. изд-во иностр. и нац. Словесности, 1955. 660 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков : Легас ; Право, 2005. С. 45-46.
3. Смит Адам. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Изд-во АСТ, 2017. С. 547-549.
4. Бризгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособие. Москва: Аналитика-Пресс, 1998. 608 с.
5. Браславський Р. Принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 138-142.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. С. 40.
7. Кучерявенко М. П. Законопроект 5600 порушує принцип стабільності. URL: <https://kucheryavenko.com.ua/zakonoprojekt-5600-porushuyemy-pryncyp-stabilnosti/> (дата звернення: 01.12.2021).
8. Податковий кодекс України. Ст. 9 у ред. від 21.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
9. Податковий кодекс України. Ст. 10 у ред. від 21.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
10. Про місцеве самоврядування : Закон України. Ч. 1. Ст. 59 у ред. від 01.08.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/ed20210801#Text>
11. Податковий кодекс України. Ст.12. П.12.5 у ред. від 21.11.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
12. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України. Ст.1 в ред. від 30.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 (справа № 809/276/18). URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/89045492> та ін.

Надійшла до редакції 15.12.21

M. Kucheryavenko, Dr of Science (Law), Prof.
Yaroslav Mudryi National University of Law, Kharkiv, Ukraine,

O. Seryogin, PhD, Associate Prof.
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

CHARACTERISTICS OF THE PRINCIPLE OF STABILITY AND THE IMPORTANCE OF ITS SUSTAINABILITY IN TAX RELATIONS

The article analyzes the history, content and significance of the stability principle in law-making activities and the functioning of the tax system. Particular attention is paid to the analysis of the normative fixation stability principle of tax legislation in Ukraine and the connection with the principles of legal certainty and the rule of law. An analysis of the case law concerning the establishment of both national and local taxes in violation of the stability principle is introduced. Proved from the scientific-theoretical and law enforcement point of view inadmissibility of violation of the stability principle in law-making activities and the impossibility of moving away from the existing court practice of resolving administrative tax disputes on stability principle matters.

Keywords: taxation, rule of law, principle of stability, principles of tax legislation, tax dispute.