

УДК 336.145.2

DOI <https://doi.org/10.32782/apdp.v102.2024.6>

О. Є. Деменко

## СТАБІЛЬНІСТЬ СИСТЕМНОСТІ: ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

**Постановка проблеми.** Певною альтернативою динамічності, або, навіть, рисою, яка характеризує системність є ознака стабільності. Принципово важливим в цій ситуації враховувати, що системне угруповання має складатися із таких елементів, які відповідають сталим рисам, які характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але і принципові аспекти нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування.

Значення принципу стабільності треба розглядати в двох аспектах [1, с. 72]. В загально-правовому значенні він створює умови для усталеності правозастосування, формує підстави стабільності як всієї системи права, так і окремих її складових елементів. Він гарантує виваженість нормотворчої діяльності, забезпечуючи запланованість появи та корегування змісту відповідних нормативних положень. Спеціально-галузевий аспект реалізації принципу стабільності гарантує послідовність практики, створює підстави динамічного переходу від застарілих правових норм до нових.

Врахування принципу стабільності гарантує і стабільність судової практики, формування єдиних підходів щодо розв'язання податкових спорів. Саме тому, цікавою здається оцінка принципу стабільності в рішеннях Верховного Суду. Непоодинокі випадки, коли оскарження податкового повідомлення-рішення платниками будується на невідповідності їх саме принципу стабільності. Аналізуючи зміни щодо встановлених ставок податку, збільшення на підставі цього податкового навантаження, платники посилаються на порушення стабільності оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На прикладі Постанов Верховного Суду [2], в яких зроблено висновок щодо змін ставок з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу можна дійти висновку, відповідно до якого ставка не може змінюватись менш ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду. В той же час, Верховний суд посилаються і на те, що принцип стабільності податкового законодавства скеровується з метою дотримання певного порядку внесення змін до будь-якого з елементів податку [2]. До того ж, треба мати на увазі, що пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України встановлюючи обмеження, які виражаються в змісті принципу стабільності, не передбачає ніяких несприятливих наслідків для порушника.

Аналізуючи природу принципу стабільності в режимі управління податковими відносинами Верховний Суд виходить з того, що при корегуванні ставки податку не було змінено вітчизняну систему оподаткування щодо переліку запроваджене-

них податків та зборів [7]. Розподілення норм права на типи передбачає і різний вплив на поведінку учасників відносин. Типові норми забезпечують узагальнений, безпосередній вплив на суб'єктів правовідносин, встановлюючи загальні вимоги, які не враховують окремих особливостей статусу окремого учасника відносин. «... Спеціалізовані норми зазвичай безпосередньо відносини між особами не регулюють, а сприяють реалізації норм – правил поведінки і у такий спосіб опосередковано беруть участь у правовому регулюванні суспільних відносин. До спеціалізованих норм відносяться, зокрема норми – принципи – найбільш загальні, стабільні та імперативні норми, закріплені у праві, які є концентрованим виразом найважливіших сутнісних рис та цінностей, що притаманні системі права і визначають її характер та напрямки подальшого розвитку» [7].

«... Єдність податково-правового інституту як сукупності однорідних правових норм не виключає їх внутрішньої спеціалізації, спрямованості на регулюючий вплив щодо видового прояву загальнородових податкових відносин. Узгодження загальних та спеціальних засад в податковому праві і обумовлює об'єднання податково-правових норм у відповідні групи». Важливо мати на увазі, в цьому випадку, що внутрішня класифікація податково-правових норм, які утворюють єдину систему здійснюється не заради класифікації, а виходячи з того, що диференціація податкових норм на відповідні групи обумовлюється різними режимами їх реалізації. Саме цим і відрізняється розподілення норм на загальні та спеціалізовані, коли розмежування стосується їх характеру, форми вираження, але і відповідних правових наслідків, як при безпосередньому додержанню припису, так і при його порушенні.

**Мета.** Системність, набуваючи стабільного характеру, обумовлює застосування правових принципів в об'єднаному режимі, який забезпечує спільний вплив на відповідні явища. Саме тому кожен окремий принцип оподаткування не можна аналізувати відокремлено від інших принципів, які формують всю систему. Принцип стабільності не можна розглядати окремо від принципу загальності оподаткування чи фіскальної достатності. Система принципів як основних засад правого регулювання являє собою об'єднану, взаємопов'язану сукупність вимог до всіх учасників податкових відносин. Враховуючи їх, має будувати свою діяльність законотворчий орган, реалізовувати повноваження контролюючий орган, виконувати обов'язки та реалізовувати права платники податків.

Наявність у Верховної Ради України повноважень щодо прийняття законів [8] гарантує їй можливість на власний розсуд визначати їх зміст. Це положення ставить під сумнів твердження стосовно того, що в разі прийняття законів щодо зміни оподаткування без врахування темпоральних меж, норми таких законів не підлягають застосуванню. Подібні висновки не можуть обмежувати законодавчих повноважень Верховної Ради. Більш того, ні в Конституції України, ні в Податковому кодексі України не містяться норми, які в якості обов'язку Верховної ради України запроваджували б особливий порядок введення в дію норм з питань оподаткування. Саме тому, норму-принцип, що гарантує стабільність податкового законодавства не можна відносини до норм, які змінюють порядок набрання чинності нових умов оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Важливою рисою реалізації принципу стабільності є те, що він будучи інтегрованим до засобів упорядкування поведінки учасників податкових відносин, відстрочує правозастосування на певний строк. «Піврічний термін розбіжності між моментом прийняття законодавчої норми та моментом набрання нею чинності закладає об'єктивну та необхідну можливість платнику пристосуватися до зміни умов оподаткування... Послідовним виглядає характеристика принципу стабільності через «стабільність та передбачуваність». Дійсно, стабільність як незмінність податків та зборів, умов їх стягнення протягом певного терміну часу формує не лише впевненість платника, знаходження ним найбільш раціональних форм виконання податкового обов'язку, але й логічність об'єктивних змін податкового законодавства» [1, с. 72]. В таких умовах фактично йдеться про узгодження підстав вибору платнику найбільш зрозумілого та сприятливого для нього режиму оподаткування. Саме через принцип стабільності складається можливість слухного прийняття рішення платником щодо справляння свого податкового обов'язку.

Треба погодитись з тим, що принцип стабільності податкового законодавства є структурною складовою такого елемента принципу верховенства права як правова визначеність [7]. Стабільність в податковому регулюванні передбачає законні очікування зобов'язаної особи щодо незмінності правил оподаткування на відповідний період. Однак, це має узгоджуватись і з правом Верховної Ради України приймати закони відповідно до інтересів суспільства. Не можна не звернути увагу і на те, що податкове законодавство не висуває безумовної необхідності прийняття рішень на користь платника податків [9]. Суперечність двох або більше норм одного акту одна одній не породжує можливість множинного розуміння прав та обов'язків платника. Вирішення спору в умовах сумніву виключно на користь платника можлива лише у випадках, коли загальноє визнані прийоми тлумачення не досягають мети.

Вимога ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод стосовно того, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном не обмежує державу в праві прийняття законів, що необхідні для здійснення контролю за користуванням майном і реалізації загальних інтересів при справлянні податкового обов'язку. Усталена практика Європейського суду з прав людини вважає допустимим втручання у право власності при наступних умовах: а) переслідує легітимну мету; б) є пропорційним; в) не становить надмірного тягара, забезпечуючи справедливий баланс між інтересами особи і суспільства.

Подібний приклад є свідченням важливості досягнення балансу інтересів учасників податкових відносин. Зрозуміло, що податкові відносини відрізняються принциповою конфліктністю. «Податкове право є єдиною сферою права, в якій за нормального стану відносин, тобто за відсутності правопорушень із боку будь-якої зі сторін, відбувається вилучення грошових коштів з власності суб'єктів – у цьому сенс оподаткування, власне, і полягає» [10, с. 14]. Тобто, стягнення з платника, які нагадують за формою обов'язкові штрафні санкції, відбуваються без будь-яких порушень законодавства. Більш того, законодавство закріплює безумовні підстави своєчасного і повного перерахування коштів в рахунок податків.

Саме тому і є логічним побудова такої конструкції оподаткування, щоб для платника сплата податку виглядала не карою або санкцією, а набувала форму об'єктивної плати за життя в існуючому суспільстві.

Але конфліктна характеристика відносин оподаткування зовсім не означає неможливості вирішення відповідних суперечок. Навряд чи, це може відбуватися при виключному вирішенні цілей, зацікавленості одного із учасників. Саме збалансування інтересів, зустрічні поступки при розв'язанні конфліктності і є шляхом подолання протиріч. Суспільний інтерес в цих умовах має розширене тлумачення. Об'єктивними є широкі межі розсуду, які надаються законодавцю. Суспільний інтерес, який реалізується через рішення законодавця має бути заснований на розумних міркуваннях [11]. Держава має право користуватися широкими межами розсуду як при виборі засобів примусового виконання наказів, так і при виправданості наслідків таких наказів. Головне при цьому – досягнення мети, яка міститься в законі та враховує баланс загальних інтересів [12].

Досягнення балансу інтересів базується також на приписі ч. 3 ст. 13 Конституції України, відповідно до якого держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Це означає, що усі суб'єкти права власності рівні перед законом, державна власність також знаходиться у відповідному режимі захисту. Захист права власності обумовлює і державне стимулювання соціальної спрямованості економіки, що кореспондується із вимогою виконання податкового обов'язку [8] та деталізацією цього Податковим кодексом України при визначенні принципів податкового законодавства [9].

Цікавою є і аргументація широкого розуміння принципу стабільності Постійним третейським судом (місто Лондон). Ним прийнято як аргумент обґрунтування підвищення ставки податку станом економічної, політичної та воєнної кризи [13]. Саме з цим пов'язується необхідність задоволення надзвичайних державних потреб. Останні визначені як тимчасові, які мають бути скасовані при стабілізації ситуації. «Суд визнав, що держава Україна в такій ситуації має досить широкі повноваження щодо підвищення ставок у податковій сфері як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня» [7]. Стабільність має загальне застосування, що не виключає підвищення розміру ставок. При цьому, вимоги законодавства не є спеціальними зобов'язаннями, які захищені від подальших змін. Підвищення податкових ставок відповідає законній політичній меті – мобілізації коштів в умовах реальної загрози військової агресії. Економіко-політична ситуація в державі відбивається і в змісті законних очікувань, яке корегується глибокою економічною кризою. Саме тому, тимчасовий крок реагування в умовах надзвичайної ситуації в державі не руйнує законних очікувань, які обумовлюють суверенне право держави приймати закони відповідно до суспільних інтересів.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Підвищення податкових ставок не порушує норми Конституції України і виступає пропорційним щодо втручання держави у право власності платників податків. Це є певною об'єктивною та логічною формою забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами. Саме

тому, принцип стабільності має застосуватись узгоджено із принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності, соціальної справедливості. Принципи оподаткування відбивають одну із найбільш системоутворюючих проблем регулювання податкових відносин. «Принципи побудови, функціонування податкової системи необхідно розглядати в системі матеріальних і процесуальних принципів, які застосовуються під узагальненим поняттям принципів оподаткування».

Послідовним є висновок Верховного Суду стосовно того, що норми пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України не відмінюють дію норми, якою встановлено податок, збір, будь-який елемент податку чи збору та мають бути прийняті не пізніше ніж за 6 місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджуються такі зміни [7]. Колізія між нормою, що встановлює вихідні засади застосування принципу стабільності і норми, що гарантує такий період записання набуття чинності припису податкового закону – відсутня. Підставою такого висновку є те, що принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Саме таким чином формуються системні вихідні засади регулювання стабільності в податкових відносинах.

### Література

1. Кучерявенко М., Сьєрогін О. Характеристика принципу стабільності та значення його сталості у податкових відносинах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Міжнародні відносини*. 2021. № 2(54). С. 71–76.
2. Постанова Верховного Суду від 07-09.2018 р. у справі № 826/18755/15. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=76381181&red=100003a5316d6c0072ef62d47517b95a91a715&d=5>
3. Постанова Верховного Суду від 17.03.2021 р. № 816/846/16. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=95616138&red=1000034fb4c0b46b5f1a0fc7df394c1f15c244&d=5>
4. Постанова Верховного Суду від 01.07.2021 р. № 816/844/16. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/98083260>
5. Постанова Верховного Суду від 15.05.2019 р. у справі № 825/1496/17. URL: [https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro\\_sud/rishennya\\_sud\\_palat/podatkova\\_1259\\_17](https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/podatkova_1259_17)
6. Постанова Верховного Суду від 22.12.2020 р. у справі № 460/2764/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93708687>
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. URL: [https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro\\_sud/rishennya\\_sud\\_palat/palata\\_19\\_04\\_01\\_2022\\_816\\_687\\_16](https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16)
8. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 25к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
10. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 287 с.
11. Рішення ЄСПЛ «Джимс та інші проти Сполученого Королівства» від 21.02.1986 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\\_180#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_180#Text)
12. Рішення у справі «Імmobільєр Соффі» проти Італії від 28.07.1999 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980\\_075#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_075#Text)
13. Рішення Постійного третейського суду (м. Лондон) від 06.02.2017 р. у справі № 2015-11. URL: [https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro\\_sud/rishennya\\_sud\\_palat/palata\\_19\\_04\\_01\\_2022\\_816\\_687\\_16](https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_19_04_01_2022_816_687_16)

### Анотація

*Деменко О. Є. Стабільність системності: податково-правовий аспект. – Стаття.*

Системне угруповання має складатися із таких елементів, які відповідають сталим рисам, які характеризують єдність систем на відносно тривалий період часу. Критерій стабільності характеризує при цьому не лише загальні засади правового регулювання, але і принципові аспекти нормозастосування, вирішення спірних відносин. Стосовно вихідних засад правового регулювання яскравим прикладом є наявність принципу стабільності серед системи принципів оподаткування. Значення принципу стабільності треба розглядати в двох аспектах. В загально-правовому значенні він створює умови для усталеності правозастосування, формує підстави стабільності як всієї системи права, так і окремих її складових елементів. Врахування принципу стабільності гарантує і стабільність судової практики, формування єдиних підходів щодо розв'язання податкових спорів.

Розподілення норм права на типи передбачає і різний вплив на поведінку учасників відносин. Типові норми забезпечують узагальнений, безпосередній вплив на суб'єктів правовідносин, встановлюючи загальні вимоги, які не враховують окремих особливостей статусу окремого учасника відносин. Системність, набуваючи стабільного характеру, обумовлює застосування правових принципів в об'єднаному режимі, який забезпечує спільний вплив на відповідні явища. Саме тому кожен окремий принцип оподаткування не можна аналізувати відокремлено від інших принципів, які формують всю систему. Важливою рисою реалізації принципу стабільності є те, що він будучи інтегрованим до засобів упорядкування поведінки учасників податкових відносин, відстрочує правозастосування на певний строк.

Законодавство закріплює безумовні підстави своєчасного і повного перерахування коштів в рахунок податків. Саме тому і є логічним побудова такої конструкції оподаткування, щоб для платника сплата податку виглядала не карою або санкцією, а набувала форму об'єктивної плати за життя в існуючому суспільстві. Підвищення податкових ставок не порушує норми Конституції України і виступає пропорційним щодо втручання держави у право власності платників податків. Це є певною об'єктивною та логічною формою забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами. Саме тому, принцип стабільності має застосуватись узгоджено із принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності, соціальної справедливості.

*Ключові слова:* принципи оподаткування, стабільність оподаткування, системність податкових відносин, фіскальна достатність, податковий конфлікт, податково-правова норма, класифікація податково-правових норм.

### Summary

*Demenko O. Ye. Stability of the system: tax and legal aspect. – Article.*

A system grouping should consist of such elements that correspond to stable features that characterize the unity of systems for a relatively long period of time. At the same time, the criterion of stability characterizes not only the general principles of legal regulation, but also the fundamental aspects of the application of norms and the resolution of disputed relations. Regarding the basic principles of legal regulation, a striking example is the presence of the principle of stability among the system of principles of taxation. The importance of the principle of stability should be considered in two aspects. In the general legal sense, it creates conditions for the stability of law enforcement, forms the basis for the stability of both the entire legal system and its individual constituent elements. Taking into account the principle of stability also guarantees the stability of judicial practice, the formation of unified approaches to the resolution of tax disputes.

The division of legal norms into types also implies a different influence on the behavior of the participants in the relationship. Standard rules provide a generalized, direct impact on the subjects of legal relations, establishing general requirements that do not take into account the specific features of the status of an individual participant in the relationship. Systematicity, acquiring a stable character, conditions the application of legal principles in a unified regime, which provides a joint influence on the relevant phenomena. That is why each individual principle of taxation cannot be analyzed separately from other principles that form the entire system. An important feature of the implementation of the principle of stability is that, being integrated into the means of regulating the behavior of participants in tax relations, it postpones enforcement for a certain period.

Legislation establishes unconditional grounds for timely and complete transfer of funds to account for taxes. That is why it is logical to build such a structure of taxation, so that for the payer the payment of tax does not look like a punishment or a sanction, but takes the form of an objective payment for life in the existing society. The increase in tax rates does not violate the norms of the Constitution of Ukraine and is proportionate to the state's intervention in the property rights of taxpayers. This is a certain objective and logical form of ensuring the balance between public and private interests. That is why the principle of stability should be applied in accordance with the principles of universality of taxation, fiscal sufficiency, and social justice.

*Key words:* principles of taxation, stability of taxation, systematicity of tax relations, fiscal sufficiency, tax conflict, tax-legal norm, classification of tax-legal norms.