

ЗНАЧЕННЯ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Принцип стабільності податкового законодавства є одним із галузевих принципів податкового права. Його значення важко переоцінити: лише за наявності стабільного податкового законодавства платники податків мають можливість регулювати свою поведінку, належним чином розраховувати свої кошти, а отже, мають змогу виконувати свої податкові зобов'язання без шкоди для власних прав та інтересів. Належне функціонування цього принципу, безперечно, в інтересах як платників податків, так і держави. Незважаючи на це, на жаль, із моменту включення положення про принцип стабільності до Податкового кодексу України його порушення під час установлення чи зміни основних, додаткових і навіть факультативних елементів податків відбуваються майже щороку. Звичайно, це негативно впливає на умови виконання платниками податків податкових зобов'язань, за таких обставин їх навряд чи можна вважати сприятливими. Незадоволення платників податків тягне за собою велику кількість судових справ, але водночас судова практика із цього питання є досить суперечливою. Виходячи з вищезазначеного, існує низка питань, на які й надано відповідь у статті. Стаття присвячена дослідженню принципу стабільності податкового законодавства та його дії під час установлення окремих елементів місцевих податків, зокрема ставок податку й податкових пільг, унесення змін до них, а також у разі порушення цього принципу та можливих наслідків. Автор звертає увагу на найважливіші питання порушення принципу стабільності, а також на конфлікти, які можуть виникнути під час унесення змін до податкового законодавства. Автор також висвітлює найбільш розповсюджені випадки вищезазначених порушень, посилаючись на прецедентне право Верховного Суду. Крім того, автор робить спробу простежити зв'язок між принципом стабільності податкового права й іншими галузевими принципами, а також із загальними принципами права (принципами верховенства права та правової визначеності), використовуючи прецедентне право Європейського суду з прав людини. На закінчення автор на підставі проведеного дослідження пропонує можливі шляхи до вирішення цієї проблеми.

Ключові слова: податки, збори, принцип стабільності, податкове законодавство, податкова ставка, податкова пільга.

The principle of tax law stability is one of the sectoral principles of tax law. It can hardly be overestimated – only in the presence of a stable tax legislation taxpayers have the opportunity to regulate their behavior, adjust their funds, and therefore be able to fulfill their tax obligations without prejudice to their own rights and interests. “Stability” means the constancy, reasonable invariability of the law, the predictability of amendments thereto – in general, so the basic purpose of the above principle can be briefly described. The proper functioning of the principle of stability is undoubtedly in the interests of both taxpayers and the state. In spite of this, unfortunately, since the inclusion of the provision on the principle of stability in the Tax Code of Ukraine, its violation in the establishment or amendment of basic and additional elements of taxes occur almost every year. Of course, this has a negative effect on the conditions of taxpayers' fulfillment of tax obligations – in such circumstances they can hardly be considered favorable. Dissatisfaction of taxpayers entails a large number of court cases, but at the same time, the case law on this issue is quite controversial. Based on the above mentioned, there are a

number of questions that are answered in the article. The article is devoted to exploring the nature of the principle of tax law stability and its effect in establishing individual elements of local taxes, in particular tax rates and tax benefits, amending them, as well as in cases of breach of this principle and possible consequences. The author draws attention to the most important issues of breach of the principle of stability, as well as of the conflicts that may arise during the amending of tax legislation. The author also highlights the most frequently occurring cases of the above-mentioned violations, referring to the case law of the Supreme Court. In addition, the author attempts to trace the link between the principle of the stability of tax law and other sectoral principles, as well as with the general principles of law, using the case law of the European Court of Human Rights. In conclusion, the author based on the conducted research suggested possible ways to solve this problem.

Key words: *taxes, fees, stability principle, tax law, tax rate, tax privilege.*

Вступ. Податковий кодекс України в ст. 4 наводить вичерпний перелік принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство. Принципи (від лат. *principium* – основа, початок) – це основоположні, фундаментальні засади, що характеризуються непорушністю, загальною значущістю, універсальністю та вищою імперативністю і створюють умови для побудови єдиної цілісної системи взаємозв'язків учасників податкових правовідносин, слугують певним загальним орієнтиром. Загалом початковою метою їх існування є рівний захист як публічних, так і приватних інтересів, а також ефективне функціонування системи оподаткування. Беручи до уваги той факт, що з 2014 року в Україні триває реформа, метою якої є децентралізація влади, що, у свою чергу, передбачає підвищення фінансової самостійності місцевих бюджетів, реалізація загальних принципів податкового законодавства під час місцевого оподаткування є надзвичайно важливою умовою досягнення відповідності сучасним ринковим умовам і потребам правового суспільства.

Актуальність цієї проблеми зумовлена передусім частими порушеннями принципу стабільності податкового законодавства під час установаження ставок місцевих податків, правил пільгового оподаткування тощо, що, безперечно, негативно позначається на рівні довіри громадян до держаних органів і їхній зацікавленості в належному виконанні податкового обов'язку, а також нерідко стає причиною недоотримання місцевими бюджетами необхідних для ефективного функціонування місцевого самоврядування коштів.

Вагомий внесок у дослідження з визначеної проблеми зробили такі науковці, як Л.К. Воронова, М.І. Байтін, М.П. Кучерявенко, І.І. Кучеров, С.Г. Пепеляев, Н.Ю. Пришва, П.С. Пацурківський, Г.В. Петрова, Ю.А. Равінський, В.М. Реуф, І.Т. Тарасов, Н.І. Хімичева й інші.

Чимало наукових праць і досліджень присвячено питанням загальних принципів податкового законодавства. Особливої актуальності ця тема набула після прийняття у 2010 році Податкового кодексу України, де загальні принципи систематизовано й викладено у вигляді вичерпного переліку. Проте питання щодо застосування та подальшого належного функціонування принципу стабільності під час установаження, обчислення і стягнення саме місцевих податків усе ще потребує вирішення, нерідко виникають колізії, про що говорить досить велика кількість судових справ з приводу порушення принципів (зокрема принципу стабільності податкового законодавства та презумпції правомірності рішень платника податку).

Постановка завдання. Метою статті є встановлення особливостей застосування принципу стабільності податкового законодавства під час установаження місцевих податків і зборів в їх елементах, а також формування пропозицій щодо змін до українського законодавства з метою забезпечення ефективного функціонування зазначеного принципу.

Результати дослідження. Одним із аспектів узятого Україною курсу на децентралізацію держави є перенесення деяких питань податково-бюджетної політики із загальнодержавного на місцевий рівень.

На думку М.П. Кучерявенка, причинами такої диференціації, окрім співвідношення податкової компетенції в установаженні приписів для учасників податкових відносин, є також природна неоднорідність різних частин території держави, різниця між регіонами з погляду кліматичних, етнографічних, економічних тощо умов [1, с. 208]. Отже, за територією дії можна виділити 2 типи податково-правових норм: такі, що діють на всій території держави, і такі, що діють лише в окремих регіонах.

Д.В. Головін за цим критерієм вирізняє триступеневу видову структуру дії податково-правових норм [2, с. 21]. За такого поділу найвищу ланку займатимуть податково-правові норми, що діють на всій території держави (для України це передусім закони – нормативно-правові акти, видані Верховною Радою України, у тому числі ті, якими вносяться зміни до Податкового кодексу України). Такі норми можуть стосуватися як державної податкової політики загалом, так й окремих елементів загальнодержавних або місцевих податків і зборів або ж факультативних елементів на кшталт податкових пільг, порядку їх застосування.

До другої ланки класифікації варто зарахувати норми, що діють у межах автономних утворень у складі унітарної держави або суб'єктів федеративної держави. Для України як приклад таких норм можна навести податково-правові норми, дія яких поширюється лише на територію Автономної Республіки Крим. Такі норми можуть бути як закріплені в Податковому кодексі України й поширюватися (унаслідок належного застосування юридичної техніки) лише на територію АРК, так і бути закріпленими в рішеннях Верховної Ради АРК. Так, відповідно до п. 284.1 ст. 84 Податкового кодексу України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю й пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території. Так місцеві представницькі органи публічної влади отримують можливість самостійно регулювати податковий тиск за окремими податками на місцях, що, відповідно, підвищує ефективність реалізації його фіскальної функції.

До третьої ланки за наведеною класифікацією належать податково-правові норми, що діють лише на території окремих територіальних громад. Зазвичай ці норми приймаються органами місцевого самоврядування в межах їхніх повноважень і регулюють визначені питання місцевих податкових систем. Зокрема, такі норми можуть бути спрямовані на деталізацію окремих елементів місцевих податків і зборів, а також уведення їх у дію на території територіальної громади.

Також можна пов'язати вищенаведену класифікацію з розподілом податково-правових норм за таким критерієм, як рівень публічної влади, що їх санкціонує. Так, правом установлювати норми, що поширюються на всю територію держави, наділені лише органи державної влади. А от у двох інших випадках спостерігається певний розподіл повноважень між органами державної влади й органами місцевого самоврядування. У цьому разі співвідношення компетенції цілком залежить від рівня децентралізації в державі: що менш централізованою є країна, то більше податкових повноважень мають органи місцевого самоврядування.

Отже, згідно з положеннями Податкового кодексу України, установлення податків і зборів здійснюється місцевими радами. У статті 10 Податкового кодексу України наведено вичерпний перелік місцевих податків і зборів, усього два види податків (податок на майно та єдиний податок) і два види зборів (туристичний збір і збір за місця для паркування транспортних засобів) [3]. Згідно з п. 10.2 (1), місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок і податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі), але п. 10.3 водночас надає місцевим радам право в межах своїх повноважень вирішувати питання відповідно до вимог Податкового кодексу України щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору й земельного податку за лісові землі. Пункт 10.4 Податкового кодексу України чітко закріплює недопустимість установлення податків і зборів, не передбачених цим Кодексом. Наведені положення Податкового кодексу України, як убачається, цілком відповідають вищенаведеній класифікації.

Згідно з п. 12.3.1 Податкового кодексу України, установлення місцевих податків і зборів здійснюється в порядку, визначеному цим Кодексом, а п. 4.1.9 установлює принцип стабільності податкового законодавства, який полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть уноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила і ставки, а також у тому, що податки та збори, їх ставки, податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Випадки порушення цього принципу, на жаль, не рідкість у вітчизняних реаліях, що підтверджується досить об'ємною судовою практикою із цього питання.

Окрім прямого закріплення в п. 4.1.9, принцип стабільності простежується й в інших положеннях Податкового кодексу України. Наприклад, у ст. 12, що загалом передбачає порядок установлення місцевих податків і зборів, зокрема в п. 12.3.4, передбачено, що рішення про встановлення місцевих податків і зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передє бюджетному періоду, у якому планується засто-

совування встановлених місцевих податків і зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

28 грудня 2014 року прийнято Закон України про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи, яким із 1 січня 2015 року введено в дію транспортний податок як складник податку на майно [4]. Очевидно, що Закон прийнято всупереч імперативному припису Податкового кодексу України щодо встановлення податку або збору до 15 липня року, що передує бюджетному періоду.

При цьому в п. 4 Прикінцевих положень Закон містив рекомендацію місцевим радам у місячний термін із дня опублікування цього Закону переглянути рішення щодо встановлення на 2015 рік податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) для об'єктів житлової нерухомості, а також прийняти й оприлюднити рішення щодо встановлення у 2015 році податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) для об'єктів нежитлової нерухомості, податку на майно (у частині транспортного податку) та акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів. Виходить, що Верховна Рада шляхом надання такої рекомендації фактично нехтує положеннями п. 12.3.4 Податкового кодексу України.

Проте наявність такої рекомендації зовсім не означає, що встановлення рішення місцевої ради є правомірним, оскільки не можна вважати, що така рекомендація відмінняє норму, установлену Податковим кодексом України.

Оскільки збіг планового періоду та періоду, коли приймається рішення, є неприпустимим (виходячи з положень п. 12.3.4 Податкового кодексу України), якщо рішення місцевою радою прийняте у 2015 році, то плановим міг бути тільки 2016 рік. Отже, унаслідок прийняття цього Закону порушено принцип стабільності податкового законодавства й порядок встановлення місцевих податків і зборів, передбачений Податковим кодексом України.

Указане порушення принципів податкового законодавства мало наслідком появу численних звернень до суду. Платники податків уважали вимогу щодо сплати транспортного податку у 2015 року незаконною й такою, що порушує принцип стабільності податкового законодавства, тоді як податкові органи вважали зовсім інакше і продовжували надсилати податкові повідомлення-рішення.

Так, в одній зі справ відповідач (Галицька об'єднана державна податкова інспекція Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області) у цій ситуації головним чином посилався на положення, що міститься в п. 13.3.5 ст. 12 Податкового кодексу України, щодо того, що в разі неприйняття сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування плати за землю. Згідно з позицією податкового органу, ця норма є спеціальною щодо норми, викладеної в п. 13.3.4, ст. 13, а тому транспортний податок має стягуватися відповідно до Податкового кодексу України (ст. 267) із 1 січня 2015 року, незважаючи на недотримання процедури, відповідно до п. 13.3.4 ст. 13. Фактично Законом від 28 грудня 2014 року не змінено один з елементів чинного, а запроваджено новий податок.

Із цим аргументом складно погодитися, оскільки, якщо проаналізувати п. 13.3.5, стає зрозуміло, що її застосування зумовлене неприйняттям рішення місцевою радою. У свою чергу, про неприйняття рішення можна вести мову лише після спливу строків, а таким, як ми вже з'ясували, є період прийняття рішення, що завжди передує плановому й не може з ним збігатися.

Також важливо звернути увагу на те, що до компетенції Верховної Ради України належить лише встановлення переліку місцевих податків, а не введення їх у дію на місяцях, а тому в жодному разі просте передбачення в Податковому кодексі України транспортного податку не може замінити собою рішення місцевої ради як підстава для справляння цього податку.

У Постанові від 22 серпня 2018 року № 813/3221/17 Верховний Суд прийняв рішення на користь платника податку [5]. Із посиленням на положення п. 12.3.4 ст. 12 Податкового кодексу України щодо порядку опублікування рішень органів місцевого самоврядування стосовно встановлення місцевих податків (до яких, зокрема, належить і транспортний податок) суд постановив, що лише у 2015 році місцеві ради отримали повноваження й водночас набули обов'язку

щодо встановлення транспортного податку. Відповідно, лише після цієї дати місцеві ради мали юридичні підстави для прийняття рішення про встановлення транспортного податку.

При цьому, виходячи з неможливості збігу між періодом опублікування рішення та плановим періодом, у 2015 році не можна було визначити плановим періодом 2015 рік. Отже, на думку Суду, транспортний податок мав справлятися не раніше 2016 року.

Проте цікаво також зазначити той факт, що коли постало питання щодо правомірності справляння транспортного податку в наступному (2016) році, Верховний Суд в окремих рішеннях дійшов висновку про відсутність порушення принципу стабільності податкового законодавства, хоча знову ж таки наприкінці 2015 року змінено один із елементів транспортного податку. Нагадаємо, що п. 4.1.9 ст. 4 Податкового кодексу України забороняє внесення змін пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду до будь-яких елементів податків і зборів, відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України, об'єкт оподаткування належить до елементів податку.

У кінці 2015 року до ст. 267 Податкового кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року внесено зміни [6]. Замість автомобілів із певним об'ємом двигуна, податком стали обкладати транспортні засоби, середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку й торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки перекладання передач, пробігу легкового автомобіля, і розміщується на його офіційному веб-сайті.

Така зміна об'єкта оподаткування як основного елемента транспортного податку наприкінці року теоретично мала б бути розцінена як порушення принципу стабільності, проте в п. 22 Постанови Верховного Суду від 16 жовтня 2018 року у справі № 815/771/17 колегія суддів зазначає, що у 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, установлені підпунктом 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, а отже, зазначення судом апеляційної інстанції у рішенні, що рішення Одеської міської ради, яким унесено зміни та доповнення до транспортного податку, порушує принцип стабільності, є помилковим [7].

Отже, можливим убачається висновок, що, на думку Верховного Суду, саме по собі порушення принципу стабільності без поєднання з іншими порушеннями (у розглядуваному випадку – порушенням порядку опублікування рішень місцевої ради про встановлення місцевих податків) не може бути причиною для незастосування змінених правил оподаткування.

Доволі часто у зв'язку з принципом стабільності податкового законодавства гадуються загальноправовий принцип правової визначеності [8]. У літературі правова визначеність зазвичай визначається як розумна стабільність, стійкість правових норм, їх незмінність протягом певного часу з метою забезпечення суб'єктам права можливості регулювати свою поведінку та передбачати наслідки того чи іншого вчинку. Позицію стосовно цього принципу Верховний Суд висловив у Постанові від 7 вересня 2018 року у справі № 826/18755/15 стосовно збільшення ставки податку за користування надрами [9]. У цій Постанові Суд надав принципам податкового законодавства досить великого значення, зазначивши, зокрема, що вони визначають зміст і спрямованість податкових правовідносин і мають застосовуватися на всіх етапах процесу оподаткування – від встановлення податку до його стягнення. Щоправда, Суд при цьому послався лише на ст. 4 Податкового кодексу України загалом, знехтувавши наявністю спеціального пункту щодо стабільності податкового законодавства.

Суд звернув увагу на положення п. 4.1.4 Податкового кодексу України, де закріплені також принцип презумпції правомірності рішень платника податку «у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [3]. Пунктом 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України передбачено, що «у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків

платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [3].

Отже, Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій, що під час одночасного регулювання спірних правовідносин положеннями підрозділу 9-1 розділу XX «Перехідні положення» і ст. 263 Податкового кодексу України, які по-різному встановлюють ставку податку за користування надрами, застосуванню підлягають положення ст. 263 Податкового кодексу України, які є більш сприятливими для платника податків.

Крім того, Суд також послався на рішення Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) по справі «Щокін проти України» [10], яке набрало статусу остаточного 14 січня 2011 року, згідно з яким тлумачення та застосування національного законодавства є прерогативою національних органів, однак суд зобов'язаний переконатися в тому, що спосіб, у який тлумачиться й застосовується національне законодавство, призводить до наслідків, сумісних із принципами Конвенції з погляду тлумачення їх у світлі практики ЄСПЛ (рішення у справі «Скордіно проти Італії» [11]). Відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості й точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, і не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади в майнові права заявника [12].

У вказаному рішенні ЄСПЛ із посиланням на закріпленій у законодавстві України принцип *in dubio pro tributario* зазначив, що органи державної влади надали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку. У зв'язку з наведеним дійшов висновку, що втручання в майнові права заявника було незаконним у контексті ст. 1 Першого протоколу [10].

Загалом недотримання Україною принципу правової визначеності досить часто стає причиною скарг до ЄСПЛ, який, у свою чергу, неодноразово звертав увагу на недосконалість українського законодавства в контексті недостатньої стабільності, чіткості, зрозумілості й передбачуваності його норм. У зв'язку з цим доцільно згадати такі справи, як «Щокін проти України» [10], «Салов проти України» [13], «Слоєв проти України» [14], «Новік проти України» [15] тощо.

Варто також зазначити, що необхідність дотримання принципу стабільності поширюється на процес установаження та зміни не лише основних елементів податку, а й факультативних (зокрема податкових пільг), хоча часом у деяких наукових працях можна зустріти спроби звузити дію принципу стабільності лише до основних елементів податку.

Як слушно зазначає із цього М.І. Вишемирський, під час витлумачення змісту принципу стабільності в оподаткуванні можна дійти характерного висновку, що однаково суттєвою, рівнозначною вважається потенційна зміна як самих податкових платежів, так і податкових пільг. Відповідно, як установлені податки, так і передбачені податкові пільги мають урахуватися під час оцінювання співвідношення публічного й законних приватних інтересів у податкових відносинах, задля досягнення балансу яких у підсумку й призначається та функціонує цей принцип.

Звідси якщо допустити можливість, що принцип стабільності поширюватиметься лише на основні й додаткові елементи податкового механізму, не зачіпаючи факультативних, то приватні законні інтереси платників податків будуть збережені в будь-якому разі (звісно, ми виходимо з того, що саме встановлення та введення в дію такого податкового механізму здійснено в повній відповідності до закону). Але за цих умов унаслідок необмеженого використання податкових пільг цілком може виникнути ситуація невиконання відповідних бюджетів, до яких такі податки справляються, як за доходами, так і за видатками, у результаті чого значної шкоди буде завдано публічному інтересу [16, с. 123].

Показовою як приклад порушення принципу стабільності податкового законодавства під час установаження ставок податкових пільг є Постанова Верховного Суду від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17. Сутність спору зводилася до такого: рішенням Ніжинської міської ради від 21–26 січня 2016 року змінено правила пільгового оподаткування, зокрема в Положенні про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, уточнено, що від сплати податків звільняються інваліди I та II груп на один об'єкт житлової нерухомості, хоча в попередній редакції не було зазначено чіткої кількості об'єктів, на які поширюється пільга. Рішення мало набути чинності з 1 січня 2016 року [17].

Зміни внесені на виконання Положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII щодо рекомендації здійснити перегляд рішень, прийнятих на 2016 рік стосовно встановлення місцевих податків і зборів.

Позивач уважав, що податковий орган порушив принцип стабільності податкового законодавства, застосувавши вищезгадане рішення міськради для нарахування податку на майно, оскільки, відповідно до підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть уноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, а отже, застосування цих змін є правомірним лише з 2017 року.

Відповідач, у свою чергу, зазначав, що податкову пільгу як таку змінено не було, відбулося лише уточнення кількості об'єктів оподаткування, що означає, що порушення принципу стабільності не було й рішення цілком відповідає Податковому кодексу України.

Верховний Суд, погоджуючись із висновком судів попередніх інстанцій, зазначив, що відповідач, реалізуючи владні управлінські функції, застосував саме ту норму права, яка була чинною на момент прийняття спірних рішень.

Суд дійшов висновку, що, незважаючи навіть на те що Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII уносить зміни до податкового законодавства всупереч принципу стабільності, він, однак, не визнаний Конституційним Судом ні таким, що суперечить конституції України, ані таким, що суперечить іншим нормативно-правовим актам, більше того, він навіть не оскаржений. Отже, немає жодних підстав вважати його нечинним. Натомість Суд наголосив на тому, що підпункт 4.1.9 Податкового кодексу України хоча й установлює обмеження, проте не передбачає жодних наслідків у разі порушення цих приписів.

Отже, Суд погодився з тим, що мало місце порушення принципу стабільності, проте дійшов висновку, що цей факт не може бути підставою для визнання протиправними дій контролюючого органу та скасування податкових повідомлень-рішень, оскільки на момент прийняття податкових повідомлень-рішень відповідач діяв на підставі, у межах повноважень і в спосіб, що визначені законами України.

Беручи до уваги той факт, що в цьому випадку контролюючий орган (відповідач у справі) діяв згідно з рішенням міської ради, що прийняте на виконання чинного на момент його прийняття Закону України та з дотриманням приписів Кодексу адміністративного судочинства України (ч. 2 ст. 2) [18], на нашу думку, таке рішення Верховного Суду вбачається обґрунтованим.

Уважаємо за потрібне зазначити, що існує ще один цікавий підхід до цієї проблеми. Так, на думку деяких науковців і фахівців, Верховна Рада України як єдиний законодавчий орган України має необмежені повноваження приймати нові закони, при цьому не будучи пов'язаною законами, прийнятими нею ж раніше. Існує концепція так званого «мовчазного скасування», коли новий закон скасовує дію попереднього, оскільки містить нові за змістом норми, що суперечать попередньому закону [12].

Як приклад наводиться та сама Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 826/18755/15, де Законом України від 31 липня 2014 року (який набував чинності з дня його опублікування) унесено зміни до Перехідних положень Податкового кодексу України, а саме додано підрозділ 9-1, який передбачав підвищені ставки податку за користування надрами на чітко визначений період – від набуття чинності цим Законом (03.08.2014) до 1 січня 2015 року. Наголошується, що в цьому випадку не можна вести мову про порушення підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, оскільки, по-перше, Закон прийнято пізніше, ніж ст. 4 Податкового кодексу України, а отже, діє правило «мовчазного скасування», а по-друге, положення ст. 4 Податкового кодексу України є нормою-принципом, яка має загальний характер і стосується всіх податків і зборів загалом, тоді як зміни, унесені Законом України від 31 липня 2014 року, стосувалися окремого податку, а отже, мають, безперечно, спеціальний характер щодо ст. 4 Податкового кодексу України.

У нашому розумінні складно погодитися з наведеною думкою, оскільки такий підхід суперечить загальноправовому принципу правової визначеності, однією з вимог якого в розумінні ЄСПЛ є спрямованість правових норм на прогнозованість і передбачуваність регульованих ними правовідносин. Так, у рішенні «Щокін проти України» [10] ЄСПЛ дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих ст. 1 Першого протоколу до ЄКПЛ, тому що національне законодавство не було достатньо чітким, послідовним та узгодженим, а тому не відповідало вимогам «якості закону». Оскільки в Україні діє Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року, цей аргумент убачається досить вагомим.

Підсумовуючи стосовно розглядуваної ситуації з принципом стабільності податкового законодавства, з огляду на вищенаведене, можемо констатувати, що платник податку, щоб належним чином виконувати свій податковий обов'язок, має бути впевненим у тому, що жоден з елементів податку не буде змінено раптово, що, у свою чергу, дасть йому можливість бути готовим сплатити відповідні податки та збори в належний час.

Висновки. Принцип стабільності податкового законодавства, викладений у підпункті 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, є галузевим принципом, із чого випливає, що він, безперечно, має свою специфіку, але має й ознаки більш загальної категорії – принципів права. Принцип стабільності податкового законодавства має тісний зв'язок із більш загальними та основоположними принципами, зокрема з принципами верховенства права й правової визначеності, деталізує, продовжує їх і працює на забезпечення їх виконання.

Судова практика з питань застосування принципу стабільності є досить широкою, проте й нехтування цим принципом з боку Верховної Ради України й місцевих рад відбувається мало не щороку. Основною проблемою, на наш погляд, є той факт, що принцип стабільності податкового законодавства закріплений лише в Податковому кодексі України, що ставить норму, яка його закріплює, на один рівень з іншими законами, а отже, зумовлює виникнення колізій, що не в кожному випадку вирішуються на користь дотримання принципу стабільності податкового законодавства. У разі місцевих податків і зборів ситуація ускладнюється ще й тією обставиною, що рішення стосовно зміни певних елементів податку приймається на виконання актів єдиного органу законодавчої влади – Верховної Ради України. Це призводить знову ж таки до колізій: рішення місцевої ради водночас суперечить принципу стабільності (а отже, ст. 4 Податкового кодексу України), але є правомірним, оскільки приймається на основі Закону. Вдалим рішенням задля розв'язання цієї проблеми могло б стати закріплення принципу стабільності на рівні Конституції України, яка, як відомо, має вищу юридичну силу щодо будь-якого закону. У цьому разі все податкове законодавство мало б відповідати принципу стабільності, а отже, можна було б виключити відразу всі можливі колізії.

Користь від подібного кроку є очевидною: важливість принципу стабільності як для платників податків, так і для держави важко переоцінити. Якщо законодавство щодо оподаткування є розумно незмінним і послідовним, платники мають можливість бути впевненими в платоспроможності, бізнес – приймати правильні рішення щодо своєї подальшої діяльності й розвитку, що до обсягів виробництва тощо, а це, у свою чергу, стимулюватиме підвищення рівня довіри до державних органів з боку населення та, як наслідок, забезпечить стабільне й безперебійне наповнення державного та місцевих бюджетів.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас ; Право, 2004. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. 600 с.
2. Головін Д.В. Територіальні податкові преференції : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. 204 с.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2015 № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення: 05.05.2020).
5. Постанова Верховного Суду від 22 серпня 2018 року, судова справа № 813/3221/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76027846> (дата звернення: 05.05.2020).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19> (дата звернення: 05.05.2020).
7. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2018 року, судова справа № 815/771/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77160310> (дата звернення: 05.05.2020).
8. Монаєнко А.О. Законність нарахування та утримання транспортного податку з урахуванням практики Європейського суду з прав людини. *Підприємництво, господарство і право* : електрон. наук. фахове вид. 2018. Вип. 2. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/2/26.pdf> (дата звернення: 05.05.2020).
9. Постанова Верховного Суду від 9 вересня 2018 року, судова справа № 826/18755/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76381181> (дата звернення: 05.05.2020).

10. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Шокін проти України» від 14.10.2010, заяви № 23759/03 та № 37943/06. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858?lang=uk (дата звернення: 05.05.2020).

11. Case of SCORDINO v. ITALY (No. 1), application no. 36813/97. Judgement of the European Court of human rights of 29 March 2006. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-72925> (Last accessed: 05.05.2020).

12. Поляничко А.О. Принципова нестабільність чи нестабільна принципівість? Знову про теоретичні засади і практичне застосування принципів податкового законодавства України. *Закон і бізнес* : веб-сайт. URL: https://zib.com.ua/ua/136658-principova_nestabilnist_chi_nestabilna_principovist_znovu_pg.html (дата звернення: 05.05.2020).

13. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Салов проти України» від 06.09.2005, заява № 65518/01. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_428 (дата звернення: 05.05.2020).

14. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Слоєв проти України» від 06.11.2008, заява № 17283/02. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_433 (дата звернення: 05.05.2020).

15. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Новік проти України» від 18.12.2008, заява № 48068/06). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_442 (дата звернення: 05.05.2020).

16. Вишемирський М.І. Особливості принципів податкового права та їх види : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2015. 205 с.

17. Постанова Верховного Суду від 15 травня 2019 року, судова справа № 825/1496/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81795617> (дата звернення: 05.05.2020).

18. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 3 жовтня 2017 року № 2147-VIII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 48. Ст. 436.

19. Податкове право України : підручник / за ред. : М.П. Кучерявенко. Харків : Право, 2018. 512 с.

УДК 35.088.6

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.1.33>

КОРНУТА Л.М.

ФОРМИ ТА ЗАСОБИ ДИСТАНЦІЙНОГО НАВЧАННЯ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ РОЗВИТКУ

Сучасний рівень становлення й розвитку публічно-управлінських процесів і державної служби в Україні, а також стрімкий розвиток інформаційних процесів визначають важливість нормативного та практичного переосмислення питань професійної підготовки й професійного навчання державних службовців. В умовах прискореного процесу розвитку інформаційно-телекомунікаційних ресурсів, а також оновлення підходу до отримання професійних знань і практичної підготовки професійних кадрів для державної служби побудова нової ефективної системи підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації державних службовців є одним із пріоритетних завдань для уповноважених осіб та органів апарату публічного управління. Можна стверджувати, що сьогодні наявна потреба в удосконаленні кадрового ресурсу органів державної служби в Україні, що вміють грамотно використовувати новітні інформаційні технології, інформаційні ресурси та сучасні засоби зв'язку не лише з метою обміну особистою інформацією, а і як окрему форму реалізації професійної освіти й можливість підвищення рівня професійної компе-