

СТАБІЛЬНІСТЬ ЯК ПРИНЦИП УСТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ

ESTABLISHMENT OF TAX BENEFITS: STABILITY PRINCIPLE

Савінова А.В., аспірант кафедри податкового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,
адвокат

У науковій статті досліджується стабільність як принцип установлення податкових пільг. Визначено, що вказаний принцип походить з ширшої концепції стабільності податкового законодавства. Принцип стабільності податкового законодавства є проявом загального принципу права – юридичної визначеності. При цьому юридична визначеність є невід’ємним елементом верховенства права, що визнається та діє в Україні відповідно до ст. 8 Конституції України. Наголошено на тому, що протягом дії воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема.

Стабільність як принцип установлення податкових пільг є ключовим критерієм для уповноважених суб’єктів у процесах податкового регулювання, направлених на встановлення, зміну чи скасування податкових пільг (установчий прояв), що закономірно впливає на можливість платника ними скористатись із урахуванням положень про момент початку, призупинення або припинення їх дії (регулятивний прояв).

Підкреслено, що у досліджуваному значенні вищевказаний принцип інтегрований з двох складників, що відображені так: податкові пільги не можуть змінюватись протягом бюджетного року (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України); при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 Податкового кодексу України).

Акцентовано увагу на тому, що слово «зміна» у контексті другого речення пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України слід розуміти так: 1) всі елементи податкової пільги, встановлені станом на початок бюджетного року, не можуть змінюватись протягом такого року, тобто не можуть бути ні скасовані, ні доповнені; 2) призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії, отже, протягом бюджетного року законодавець не має можливості призупинити дію пільги, тим самим поставивши платника у невигідне податкове становище.

Ключові слова: верховенство права, юридична визначеність, принципи податкового законодавства, принцип стабільності, податкова політика, правове регулювання оподаткування, судова практика, судові рішення, військовий стан, податкові пільги.

This article studies the concept of stability as a principle in the establishment of tax benefits. It posits that this principle is derived from the broader concept of stability of tax legislation. The stability of tax legislation principle reflects itself as a manifestation of the general law principle of legal certainty. Furthermore, legal certainty is an indispensable component of the Rule of Law, a concept recognized and effective in Ukraine under Article 8 of the Constitution of Ukraine. The author emphasizes that during periods of martial law, the Rule of Law is continuously applicable, and, therefore the principle of legal certainty in general and specifically the stability principle of tax legislation remain effective.

Stability as a principle of tax benefits establishment represents a pivotal criterion for authorized bodies in tax regulation procedures aimed at establishing, changing, or canceling tax benefits (the constitutive aspect), inherently influencing the taxpayer’s ability to leverage these benefits considering the provisions regarding their commencement, suspension, or termination (the regulatory aspect).

The author underscores that within the context of the study, the abovementioned principle incorporates two components, which are reflected in the following: tax benefits shall be impervious to any changes within the budget year (subparagraph 4.1.9 of paragraph 4.1 of article 4 of the Tax Code of Ukraine); when establishing or expanding existing tax benefits, such benefits shall be applied from the next budget year (paragraph 4.5 of article 4 of the Tax Code of Ukraine).

It is emphasized that the term “change” in the context of the second sentence of subparagraph 4.1.9 of paragraph 4.1 of Article 4 of the Tax Code of Ukraine should be interpreted as follows: 1) no changes shall be made to any components of the tax benefit established at the commencement of the budget year during that year, meaning they cannot be revoked or supplemented; 2) suspension of the benefit during the current budget year, which the taxpayer was counting on, constitutes a change in element of the benefit, namely its validity period, therefore, during the budget year the legislator has no authority to suspend the benefit, and thereby put the taxpayer in an unfavorable tax position.

Key words: Rule of Law, legal certainty, principles of tax law, stability principle, taxation policy, tax regulation, court practice, court decision, martial law, tax benefits.

Перед тим як перейти до безпосереднього дослідження принципу стабільності встановлення податкових пільг, варто акцентувати увагу на тому, що Податковий кодекс України (далі – ПК України) у ст. 4 [1] містить перелік засад, на підставі яких мають закріплюватись податкові норми та упорядковуватись податкові відносини. Неодноразово у працях про принципи податкового права фахівці відмічали, що в межах зазначеної статті передбачені так звані поіменовані принципи, тобто такі, що чітко названі в п. 4.1 ст. 4 розглядуваного нормативно-правового акта, та непоіменовані, зміст яких відображений в п. 4.2 – п. 4.5 досліджуваної статті [2, с. 43–44; 3, с. 23–24; 4, с. 63–64]. При цьому кожен із окреслених у ст. 4 ПК України принципів є однаковою мірою важливим й суттєвим у контексті регулювання податкової сфери. Указаний масив законодавчо визначених принципів наукою податкового права розподілений на дві категорії: ті, що мають установчий характер, та ті, що мають регулюючий характер [2, с. 43]. Перші направлені на закріплення системоутворюючих вимог до нормотворчості, другі спрямовані на визначення базисних правил правозастосування. Стабільність, як ключова цеглина побудови податкового зако-

нодавства, відноситься до його установчих принципів, і заснована на одному з загальних принципів права, про який йтиметься далі.

Верховенство права, як «ціннісний сплав ідей справедливості, рівності, свободи і гуманізму» [5, с. 148], відданість якому є «загальноприйнятою в усьому світі мірою легітимності уряду» [6, с. 10], є «поняттям надзвичайно нечітким» [6, с. 10]. Елементи цього принципу знайшли своє закріплення в Доповіді Європейської комісії «За демократію через право» від 25–26 березня 2011 року. Одним із таких елементів визнано юридичну визначеність, зміст якої є доволі глибоким і розкривається зокрема, але не виключно, у таких постулатах: 1) текст закону має бути легко доступним і чітким (п. 44); 2) держава повинна дотримуватись законів, які запровадила (п. 44); 3) держава має застосовувати закони у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю (п. 44); 4) держава зобов’язана забезпечити дію принципу законних очікувань (п. 48) тощо [7]. Із сукупності цих детермінант вбачається, що стабільність законодавства випливає з такого складника верховенства права, як юридична визначеність. Своєю чергою остання відноситься до загальних принципів права, які поширю-

ють свою дію на право в цілому, тим самим забезпечуючи єдність усієї національної системи права.

Частина 1 ст. 8 Основного Закону проголошує, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права [8]. Ця норма закономірно зумовлює визнання й основоположності для правового регулювання елементів, які характеризують указаний засадничий для правової держави принцип. Пряме нормативне визнання означеного складника верховенства права на території нашої країни в контексті діяльності з творення права проглядається за посередництвом ст. 3 Закону України «Про правотворчу діяльність», який був прийнятий 24 серпня 2023 року [9]. Варто відмітити, що Конституційний Суд України задовго до цього акцентував увагу на тому, що юридична визначеність є елементом верховенства права [10; 11]. Наведене обумовлює висновок, що недотримання принципу стабільності у процесі впорядкування будь-якої царини права (галузі, підгалузі, інституту) призводить до порушення юридичної визначеності, а отже, до підтвердження ілюзорності дії в державі принципу верховенства права.

С. П. Погребняк сформував основні критерії, які розкривають сутність юридичної визначеності, серед них вимоги: а) до норм права (матеріальні та процедурні) і б) до їх застосування. У рамках процедурних вимог правник виділив: обов'язковість оприлюднення актів [5, с. 187]; заборона зворотної дії актів [5, с. 187–188]; розумна стабільність права (правові приписи мають бути незмінними протягом певного періоду) [5, с. 188]; послідовна правотворчість [5, с. 188]; надання достатнього часу для змін, що вводяться на підставі нового закону [5, с. 188–189]. Усі з названих вимог до розробки норм права перебувають у системному взаємозв'язку.

Стабільність не означає, що норма є законсервованою, такою, що прийнята назавжди [12, с. 139]. Суспільні відносини живі й не інертні, тож стабільність і динамізм у правовому регулюванні є тісно пов'язаними [13, с. 260–261; 14, с. 84]. Правотворчість має закономірно відповідати на зміни, що спіткають суспільство на певному етапі його розвитку. Разом із цим, така діяльність повинна бути обережною, тобто планомірною з точки зору забезпечення розміреного переходу від застарілого регулювання до оновленого. Із метою забезпечення такого послідовного переходу окремими нормами права встановлюються чіткі правила здійснення зазначеної нормативної трансформації. Таким чином, стабільність упорядкування відносин забезпечується низкою факторів: незмінюваність правових положень протягом певного періоду; встановлення порядку для введення змін; надання достатнього часу учасникам правовідносин із ціллю пристосування їх життєдіяльності до змін; неможливість зворотної дії актів, крім тих випадків, коли вони покращують становище суб'єктів.

Податкові відносини виникають, змінюються та припиняються на підставі податкових норм. Сутність їх полягає у виконанні підвладним суб'єктом, платником податків, свого податкового обов'язку, й здійсненні контролю за цим із боку владного суб'єкта, контролюючого органу. Так як платник є стороною, що віддає певну суму коштів на користь держави чи територіальної громади, то він заслуговує, як мінімум, на передбачуване застосування податкових приписів. Більше того, й контролюючий орган також має бути підготовлений до належного застосування норм, що дещо змінює порядок регуляції поведінки учасників податкових відносин [15, с. 72; 16, с. 85]. Однією з основних засад побудови податкового законодавства, що спрямована на встановлення сталого переходу до нового регулювання, являється стабільність. Остання напевно є чи не найпопулярнішим принципом у контексті його судового дослідження, оскільки на теренах України вже сформувалась непоодинокі, іноді суперечлива практика відносно розгляду природи цього феномену, на чому зупинимось згодом.

Принцип стабільності передбачений у пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України й полягає в такому: 1) зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; 2) податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [1]. Як слушно відмічають М. П. Кучерявенко та О. Ю. Сербогін, стабільність, що за своїм змістом є широкою конструкцією, розкриває своє значення не тільки у межах указаної вище норми, але й за посередництвом ряду інших положень, які деталізують її [15, с. 72].

Наприклад, у так званому першому складнику досліджуваного принципу є прив'язка до елементів податків та зборів. Наведене зумовлює необхідність у зверненні до норми, що встановлює перелік таких елементів. Зі ст. 7 ПК України можна зробити чіткий висновок, що стабільність поширюється на внесення змін до обов'язкових елементів, якими є: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [1].

Проте не все так однозначно з можливістю поширення дії першого складника цього принципу на податкові пільги, оскільки у нормі згадано про «будь-які елементи податків і зборів», тобто не зрозуміло, це «будь-які з обов'язкових», або ж «будь-які, як обов'язкові, так і факультативні». Важливість визначення того, чи можна вносити зміни до податкових пільг не пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, впливає на те, за який час до настання нового бюджетного року дозволяється такі зміни приймати. Інакшими словами, виникає питання: чи є правомірним прийняття закону про внесення змін, пов'язаних із податковою пільгою (наприклад, про звуження кола платників, що мають право нею скористатись) у другій половині поточного бюджетного року або ж навіть наприкінці такого року, проте перед початком нового бюджетного року? Убачаємо, що відповідь на це питання криється в ст. 7 ПК України, зокрема у її п. 7.4, де вказано, що елементи податку, визначені в п. 7.1 цієї статті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом [1]. У цій нормі проглядається розділення між обов'язковими елементами податку та податковими пільгами, що зумовлює висновок про свідоме винесення законодавцем за дужки невід'ємних елементів податків податкових пільг. Підтримуючи позицію щодо віднесення податкових пільг до факультативних елементів податкового механізму [17, с. 18], резюмуємо, що це науковий доробок учених, які відповідну проблематику детально вивчають. Водночас, керуючись імперативними положеннями ПК України, маємо визнати, що складник стабільності, про який зараз йде мова, не розповсюджується на податкові пільги, оскільки про це прямо не вказано в першому реченні пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Отже, зміни до податкових пільг можуть вноситися протягом усього року, що передусе року, в якому будуть діяти такі зміни.

Однак податкове законодавство не замкнене саме в собі. Воно логічно поєднується із законодавством, що впорядковує інші сфери суспільного життя. Іноді такий взаємний зв'язок обумовлює врахування положень деякого нормативно-правового акта або актів у процесі розробки норм податкових. Досліджувана в межах цієї наукової статті проблематика була б не повністю висвітлена без звернення до ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України (далі – БК України), де встановлено:

«Закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються:

не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду;

після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.» [18].

Із цієї норми, яку можна вважати непрямо закріпленим принципом стабільності бюджетного законодавства, вбачається висновок: 1) якщо зміни до податкової пільги (уведення нової пільги, розширення меж уже дійсної пільги тощо) впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету), то вони мають бути прийняті до 15 липня року, що передує плановому, і вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; 2) якщо ж такі зміни приймаються після 15 липня року, що передує плановому, то вони вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

Поряд із цим, варто підкреслити, що хоч указана норма БК України і доповнює значення принципу стабільності податкового законодавства, вона в першу чергу апелює до законодавчого органу, до механіки здійснення ним правотворчої діяльності в податковій і бюджетній сферах. З огляду на це слід відмітити, що у разі, коли парламент приймає зміни до податкової пільги, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету), після 15 липня року, що передує плановому, і в законі зазначає, що такі зміни вводяться в дію з початку планового бюджетного періоду, платник має право такі зміни безпосередньо застосовувати з моменту, з якого вони будуть уведені. Це обумовлюється тим, що платник, не беручи участі в прийнятті норм і вирішенні питання про момент введення їх у дію, для врегулювання своєї податкової поведінки має послуговуватись саме принципами правозастосування, одним із яких є презумпція правомірності рішень платника податку. Таким чином, навіть якщо зміни до податкової пільги прийняті з порушенням названої норми бюджетного законодавства, але ставлять платника у більш вигідне податкове становище, то в контексті застосування відповідних норм і обґрунтування вибору варіанта поведінки платник має гарантовану можливість у виді посилання на презумпцію правомірності рішень платника податку.

Принцип стабільності податкового законодавства ґрунтується також і на іншому загальному принципі права, крім того, що був наведений вище, а саме – законності. Ця вимога встановлюється й до діяльності органів влади, які повинні підпорядковуватись нормам права, що передбачають рамки владного впливу [19, с. 34]. Її відображення в національному законодавстві виявляється в положеннях Основного Закону, де закріплено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України (ч. 2 ст. 6) [8]. Крім того, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 19) [8]. Стаття 75 аналізованого зараз нормативно-правового акта закріплює, що єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент – Верховна Рада України [8]. Отже, і цей орган має провадити діяльність відповідно до Основного Закону та інших чинних законів. ПК України – головний акт, який регулює податкову сферу і в ст. 4 визначає норми-принципи, які є фундаментом податкового законодавства. Звичайно, парламент, приймаючи нові закони, може відмовитись від уже не актуальних, на його думку, положень, або ж звузати їх дію до тої міри, яку вважатиме за потрібне передбачити. Але ж це має відбуватись з суворим дотриманням основоположних дій правотворення вимог. У такій ситуації й в контексті тематики дослідження пара-

доксом є те, що надаючи принципу стабільності характеру основної засади податкового законодавства України, законодавчий орган може відступити (й уже допускав таке) від дії цього принципу. Норма-принцип – це не звичайне правило поведінки, яке можна коригувати залежно від зміни обстановки. Норма-принцип тримає у єдності всю систему норм, які регулюють певну частину суспільних відносин. Якщо ж поряд із такою нормою існує декілька норм, які за певних умов допускають відхід від принципу, то виникає питання: чи є ця норма дійсно принциповою? Дію принципу обумовлюють обставини, або ж принцип визначає механізм своєї дії, які б обставини на нього не впливали?

Воєнний стан вніс суттєві корективи у життя учасників суспільних відносин, на яких розповсюджується право України, і відобразився в нормативній площині, в тому числі й в податковій. Науковими колами шириться думка, відповідно до якої висувається пропозиція на період воєнного чи надзвичайного стану зупинити дію принципу стабільності [20, с. 347]. Період воєнного стану сам по собі характеризується підвищеною мірою нестабільності. Податкова сфера дуже мінлива навіть при звичайному, не обтяженому певною ситуацією, темпі життєдіяльності. Дестабілізація регулювання податкових відносин, тобто відмова від засадничого принципу побудови податкової системи, в обстановці, яка є кричущо нестабільною, може призвести до хаосу. Стабільність – це той мінімум, за який можуть ухопитись платники, щоб перебувати у стані визначеності відносно виконання податкового обов'язку й планування своєї діяльності. Це гарантія, що держава не допускатиме свавілля при введенні, зміні або скасуванні норм.

Доволі спірний підхід відносно принципу стабільності податкового законодавства сформований у постанові Касаційного адміністративного суду від 19 квітня 2022 року внаслідок касаційного перегляду справи № 816/687/16 [21]. Не заглиблюючись у фактичні обставини справи, виокремимо основні положення, розроблені судом щодо цієї засади:

– принципи податкового законодавства мають розглядатись у сукупності. З цих міркувань принцип стабільності не може досліджуватись відокремлено від інших принципів податкового законодавства, зокрема, і фіскальної достатності [21];

– покладання Конституцією України на парламент функції законотворення означає, що останній має можливість «на власний розсуд визначати зміст законів, що ним ухвалюються». Будь-які попередньо прийняті акти законодавець має право змінювати, оскільки «зміна законів (будь-як і будь-яких) власне і становить зміст конституційних повноважень Верховної Ради України». При цьому обмеженнями законодавчих повноважень парламенту є норми Конституції України та міжнародні зобов'язання України [21];

– Основний Закон не містить норм, які зобов'язували б Верховну Раду України дотримуватись особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування [21];

– принцип стабільності не є нормою, яка змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил [21];

– легальні очікування платника податків щодо незмінності правового режиму оподаткування мають урівноважуватись із суспільними (публічними) інтересами, тобто в певний момент часу при прийнятті акта, що вносить корективи у сферу податкового регулювання, потрібно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники [21];

– міра стабільності залежить від багатьох чинників [21].

Ознайомившись із цим судовим рішенням, прийнятим суддями, які є представниками палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів,

мусимо погодитись із поглядом суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду І. Л. Желтобрюх, О. В. Білоуса та С. С. Пасічник, який вони спільно виклали в Окремій думці, про те, що постанова у цій справі є скоріш економічною й політичною необхідністю, ніж вираженням ідей права [22].

З огляду на наведену вище наукову пропозицію про призупинення протягом дії воєнного чи надзвичайного стану принципу стабільності податкового законодавства, а також з урахуванням вектору розвитку судового підходу до розкриття змісту вказаного принципу, вбачаємо за потрібне навести власну позицію відносно значення досліджуваної засади та її дії протягом особливих обставин.

1. Протягом дії воєнного стану не зупиняється дія принципу верховенства права, проголошеного в ч. 1 ст. 8 Конституції України, а значить і не зупиняється дія принципу юридичної визначеності загалом, і дія принципу стабільності податкового законодавства, зокрема.

С. П. Погребняк у межах вивчення принципу юридичної визначеності зазначив, що забезпечення дії принципу верховенства права є неможливим без удосконалення системи права і системи законодавства, з огляду на що постає важлива проблема у виді визначення переліку вимог, яким мають відповідати норми права в умовах режиму верховенства права [5, с. 138]. Як влучно відмітив автор, верховенство права є дійсно режимом, тобто специфічним порядком, способом функціонування правового суспільства, у межах якого діють уже запроваджені норми і приймаються нові.

Уведення особливого правового режиму, наприклад, воєнного стану, не віднімає дію принципу верховенства права, а обумовлює її, виходячи з потреб специфічної обстановки. У правовій державі саме режим воєнного стану впливає з режиму верховенства права і підпорядковується останньому.

2. Особливий правовий режим, який уводиться на тимчасовій основі, не розв'язує владі руки в аспекті регулювання суспільних відносин, а передбачає чіткі межі її діяльності, що вбачається з вимог Основного Закону. Протягом дії такого режиму права та свободи осіб можуть бути обмежені, проте в рамках, що імперативно закріплені. У такій ситуації влада тим паче має підтримувати довіру до себе шляхом послідовного впорядкування суспільних відносин.

3. Особливий правовий режим, вносячи по своїй суті невизначеність у суспільне життя, має спиратись на фундаментальні основи, які є точками опори при встановленні правового регулювання сфер, які потребують трансформації з огляду на обстановку. Такими основами є принципи того чи іншого законодавства.

4. Принцип стабільності податкового законодавства є установчим, самостійним, не суперечить іншим принципам такого законодавства і не має переваги над ними. Так само як і інші принципи, відображені в п. 4.1 ст. 4 ПК України, не мають вищої сили щодо принципу стабільності.

5. Принцип стабільності податкового законодавства не є умовним. Він застосовується сам по собі, як такий, що визначає порядок прийняття й введення в дію податкових норм.

6. Орган законодавчої влади не може приймати податкові закони з питань, що охоплюються принципом стабільності, будь-як, тобто допускаючи порушення цього принципу, оскільки припущення про те, що Конституція України не містить спеціальних норм про набрання чинності законами з питань оподаткування, є викривленим тлумаченням конституційних приписів. Хоч Основний Закон прямо і не визначає, що в Україні визнається і діє принцип стабільності податкового законодавства, вона встановлює принцип законності при провадженні діяльності органами влади, й принцип верховенства права, який є основоположним для держави, бо передбачений в Розділі

І під назвою «Загальні засади» найвищого за юридичною силою акта. Конституція по своїй суті не може охопити всі випадки регулювання поведінки суб'єктів у тих чи інших випадках, інакше цей акт був би надто об'ємним і захарактеризованим нормами, яким там не місце. Тому такий документ і встановлює базис, на підставі якого формується надбудова у виді системи законодавства, окремі частини якої регулюють конкретні напрями суспільних зав'язків.

7. Уведення нових податків чи зборів, унесення змін в елементи уже передбачених обов'язкових платежів, звуження змісту податкових пільг впливає на платника податків таким чином, що призводить до підвищення розміру сум, які він має у майбутньому сплатити на користь держави чи територіальної громади. Отже, подібна діяльність законодавчої гілки влади має наслідки для права платника на мирне володіння майном. Із дотриманням порядку внесення змін, пов'язаних із впливом на власність платника, забезпечується виконання принципу законності в діяльності владного суб'єкта. Тобто в такому разі, приймаючи зміни з урахуванням вимог принципу стабільності податкового законодавства, парламент діє у спосіб, що відповідає податковому законодавству, таким чином, не відбувається порушення ч. 2 ст. 19 Конституції України.

Неодноразово у своїх рішеннях Європейський суд з прав людини зазначав, що держава може здійснити втручання у право особи на мирне володіння майном, якщо при цьому таке втручання: 1) є законним; 2) переслідує легітимну мету «в інтересах суспільства»; 3) є пропорційним по відношенню до переслідуваної мети [23]. Окрім цього Суд наголошував: «... питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності і не було свавільним» [24]. При цьому вимога законності передбачає: а) дотримання відповідних положень національного законодавства з достатньою доступністю, чіткістю та передбачуваністю; б) відповідність принципів верховенства права, що включає свободу від свавілля [25; 26].

Керуючись наведеним, варто відмітити, що норма, яка передбачає втручання у мирне володіння майном, спочатку має бути проаналізована на предмет законності (в тому числі й процедури її прийняття), лиш після цього співставлена з вимогою про дотримання справедливого балансу між загальними (публічними) і приватними інтересами. З цього вбачається, що податкова норма, яка ставить платника у гірше податкове становище (наприклад, підвищує ставку податку), і прийнята з порушенням принципу стабільності податкового законодавства, не відповідає вимозі законності, отже, таке втручання у право платника на мирне володіння його майном є свавільним.

Дія принципу стабільності податкового законодавства станом на зараз не зупинена. Отже, законодавець обмежений вимогами цього принципу навіть протягом дії воєнного стану. Більше того, парламент, знаючи про відверто небезпечну ситуацію на кордоні України із 2014 року, не адаптував до повномасштабного вторгнення податкове законодавство в контексті порядку його оновлення на час дії особливих режимів. Тож законодавець не створив умов, за яких би у платників податків сформувались легітимні очікування відносно їх поведінки у разі, якщо певний правовий режим буде введено. З урахуванням цього, доцільно резюмувати, що зупинення принципу стабільності податкового законодавства вже протягом дії воєнного стану не забезпечить юридичної визначеності як константи верховенства права.

Поміркувавши над проблематикою принципу стабільності податкового законодавства, перейдемо до його характеристики у контексті встановлення податкових пільг. У досліджуваному значенні цей принцип інтегрований з двох складників, що відображені так:

– податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [1];

– при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України) [1].

Отже, наведений принцип є однією з центральних вимог, які мають бути дотримані уповноваженими суб'єктами у процесі творення податкових норм, направлених на встановлення, зміну чи скасування податкових пільг (установчий прояв), що закономірно впливає на можливість платника ними скористатись із урахуванням положень про момент початку, призупинення або припинення їх дії (регулятивний прояв). Розглянемо детальніше змістовні частини цього принципу в контексті податкових пільг.

1. Однією з характеристик, яка згадана в другому реченні пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, й детермінує вказаний принцип, є категорія «бюджетний рік». Хоч у БК України і не наведено визначення цього поняття, з його ч. 1 ст. 3 вбачається, що такий період починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Тобто протягом цього періоду податкові пільги не можуть змінюватися. Інакшими словами, якщо певна пільга запроваджена до 1 січня 2023 року і розповсюджує свою дію на цей рік або на частину цього року, то відкоригувати її у межах зазначеного року владний суб'єкт не має можливості.

2. Іншим важливим аспектом вказаного принципу є категорія «зміна». На перший погляд може здатись, що в цьому сенсі немає по що говорити, тобто зміною є все, що відхиляється від норми, установленної до початку певного бюджетного року, щодо конкретної податкової пільги (вид, у якому вона надається; перелік суб'єктів, що можуть нею скористатись; термін її застосування тощо). Але не все так просто, зокрема, є доречним питання, підняте у колективній науковій роботі Д. О. Гетманцева та Ю. А. Ковалю [20, с. 344] щодо того, чи вважається зміною пільги її призупинення протягом бюджетного року? Словник української мови передбачає, що одним із значень слова «зміна» є «перехід, перетворення чого-небудь (перев. стану, руху, ознаки, властивості і т. ін.) у щось якісно інше; змінення» [27, с. 621]. Вважаємо, що з огляду на загальну спрямованість принципу стабільності податкового законодавства, метою якого є привнесення визначеності в податкову сферу, найбільш повним із точки зору забезпечення

прав платника буде такий підхід до значення цього слова, що впливає з принципу *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права) [22; 28]. З урахуванням наведеного, слово «зміна» у контексті другого речення пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України слід розуміти так: 1) всі елементи податкової пільги, встановлені станом на початок бюджетного року, не можуть змінюватись протягом такого року, тобто не можуть бути ні скасовані, ні доповнені; 2) призупинення дії пільги протягом поточного бюджетного року, на отримання якої розраховував платник, є зміною такого елемента пільги, як строк її дії, отже, протягом бюджетного року законодавець не має можливості призупинити дію пільги, тим самим поставивши платника у більш не вигідне податкове становище.

3. Пункт 4.5 ст. 4 ПК України розповсюджується на випадки, які є позитивними з точки зору інтересів платника, оскільки мова йде про темпоральну вимогу до встановлення нових пільг або розширення вже існуючих. Водночас у ситуації, коли законодавець вважає за необхідне надати нову податкову пільгу або розширити чинну протягом поточного бюджетного року, обгрунтовуючи своє рішення тими чи іншими обставинами, тим самим уводить у дію закон, що це передбачає, правове регулювання переходить із стадії творення норм у стадію їх застосування. Тому закономірно в дію вступають правила застосування податкових норм, зокрема, і презумпція правомірності рішень платника податків, що наділяє останнього законними очікуваннями відносно правомірності застосування ним закону, що введений в дію парламентом раніше настання нового бюджетного року.

Таким чином, констатуємо, що принцип стабільності встановлення податкових пільг впливає із принципу стабільності податкового законодавства, який являється галузевим орієнтованим відображенням загального принципу права – юридичної визначеності. Ця засаднича вимога має бути дотримана парламентом у процесі побудови податкового законодавства щодо надання, зміни чи скасування розглядуваних видів податкових преференцій. Водночас аналізований принцип сформульований в ПК України неоднозначно, що зумовлює необхідність у здійсненні його тлумачення, у тому числі й наукового, з метою пошуку відповіді щодо дійсної природи й меж досліджуваного феномену.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#Text> (дата звернення: 29.08.2023).
2. Податкове право України: підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків: Право, 2019. 440 с.
3. Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2. С. 22–24.
4. Форсюк В. Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2021. 302 с.
5. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістова характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 240 с.
6. Таманага Б. Верховенство права: історія, політика, теорія / переклад з англ. А. Щенка. Київ: Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. 208 с.
7. Верховенство права (доповідь, схвалена Венеційською комісією на 86-му пленарному засіданні 25–26 березня 2011 року). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
8. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 29.08.2023).
9. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.2023 р. № 3354-IX. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/CardByRn?regNum=5707&conv=9> (дата звернення: 29.08.2023).
10. Рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-пн/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10#top> (дата звернення: 29.08.2023).
11. Рішення Конституційного Суду України від 22.12.2010 р. № 23-пн/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v023p710-10#top> (дата звернення: 29.08.2023).
12. Браславський Р. Г. Принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. *Підприємство, господарство і право*. 2017. № 11. С. 138–142.
13. Макух О. В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 411 с.
14. Гетманцев Д. О. Стабільність та визначеність податкового права. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 84–89.
15. Кучерявенко М. П., Серьогін О. Ю. 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.
16. Латковська Т. А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 1. С. 84–88.
17. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3 (21). С. 16–19.

