

УДК 347.73

Антон Монаєнко,*докт. юрид. наук, професор,
заслужений юрист України,
Інститут законодавства Верховної Ради України*

ЗАКОННІСТЬ НАРАХУВАННЯ ТА УТРИМАННЯ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ З УРАХУВАННЯМ ПРАКТИКИ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

Автор у статті обґрунтовує, що відповідно до податкового законодавства України оподаткування транспортним податком може мати місце не раніше наступного бюджетного періоду за умови внесення змін до законодавства, які порушують принцип стабільності. За наявності колізій у різних статтях одного нормативно-правового акта необхідно застосовувати для їх вирішення правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням. Можливість використання такого правила під час подолання колізій норм автор пояснює принципом правової визначеності.

Ключові слова: бюджетний період, податки та збори, сплата, штрафні санкції, колізія, правова норма, правова визначеність, верховенство права.

Постановка проблеми. У юридичній практиці у зв'язку з введенням у 2015 р. транспортного податку почали виникати судові спори щодо законності його нарахування та стягнення з власників транспортних засобів. Платниками транспортного податку податковим законодавством України були визначені як фізичні (у тому числі іноземці), так і юридичні особи. Оподатковуються тільки легкові автомобілі, які експлуатували до 5 років та об'ємом циліндрів двигуна яких понад 3 000 куб. см. Із часу введення цього податку вже сформувалась неоднозначна судова практика з приводу законності чи незаконності його нарахування в 2015 р.

Метою статті є розгляд питань законності нарахування та утримання транспортного податку з огляду на практику Європейського суду з прав людини.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 8.3 ст. 8 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень та є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [2].

Відповідно до п. 12.3 ст. 12 ПКУ сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних тери-

торіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Відповідно до п. 12.3.1 ст. 12 ПКУ встановлення місцевих податків і зборів здійснюється в порядку, визначеному цим кодексом.

Пунктом 4.1.9 ст. 4 ПКУ введено в дію принцип стабільності, відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситись пізніше ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватись упродовж бюджетного року [2].

Відповідно до п. п. 12.3.2–12.3.3 ст. 12 ПКУ під час прийняття рішення про встановлення місцевих податків і зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені ст. 7 ПКУ, з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII ПКУ для відповідного місцевого податку чи збору [2].

Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів надсилається в 10-денний строк із дня оприлюднення до контролюючого органу, у якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків і зборів.

Відповідно до п. 12.3.4 ст. 12 ПКУ рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповід-

ним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування 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.

Отже, п. 12.3.4 ст. 12 ПКУ було регламентовано (на підставі приписів п. 12.3.1 ст. 12 ПКУ) порядок встановлення місцевих податків і зборів.

Положеннями п. 4 розділу 2 Прикінцевих положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII органам місцевого самоврядування рекомендовано в місячний термін із дня опублікування цього закону переглянути рішення щодо встановлення на 2015 р. податку на майно (у частині транспортного податку), чим було порушено передбачений п. 4.1.9 ст. 4 ПКУ принцип стабільності та порядок встановлення місцевих податків і зборів (п. 12.3.4 ст. 12 ПКУ).

Також п. 4 розділу 2 Прикінцевих положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII встановлено, що в 2015 р. до рішень місцевих рад про встановлення місцевих податків на 2015 р. не застосовуються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Тому, оскільки Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи», відповідно до якого з 1 січня 2015 р. введено в дію транспортний податок, прийнятий 28 грудня 2014 р., тобто після 15 липня 2014 р., застосування його положень із метою оподаткування, на нашу думку, може мати місце не раніше наступного бюджетного періоду, тобто не раніше 2016 р.

На окрему увагу заслуговує позиція податкового органу щодо розуміння співвідношення норм у разі їх колізій у нормативно-правовому акті в правовому регулюванні місцевих податків, а саме те, що поряд із нормою п. 12.3.5 діє норма п. 12.3.4 ст. 12 ПКУ, якою передбачено, що рішення про встановлення місцевих податків і зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування встановлених місцевих податків та зборів або змін (плановий

період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Податковий орган вважає, що під час вирішення питання про співвідношення норм у правовому регулюванні місцевих податків, які є обов'язковими відповідно до норм ПКУ, норма п. 12.3.5 ст. 12 ПКУ є спеціальною, відповідно до якої в разі, якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом і перспективним планом формування території громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами ПКУ, такі податки до прийняття рішення справляються з огляду на норми ПКУ 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.

У зв'язку із цим, на думку податкового органу, транспортний податок як обов'язковий місцевий податок підлягає сплаті з огляду на норми ст. 267 ПКУ з 1 січня 2015 р. безвідносно до прийняття місцевою радою рішення щодо цього податку в порядку, встановленому п. 12.3.4 ст. 12 ПКУ. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII не визнавався неконституційним, а тому є обов'язковим до виконання на всій території України. Більше того, ст. 7 ПКУ містить перелік елементів, які визначаються під час встановлення податку, а Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII не змінює вид податку, а створює новий, отже, не можна стверджувати про зміну його елементів. Тому Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII було введено новий транспортний податок.

Варто сказати, що неузгодженість між чинними нормативно-правовими актами, суперечність між двома або більше чинними нормами права, прийнятими з одного й того ж питання, у теорії права визначені як колізія норм права, тому ефективність правового регулювання суспільних відносин залежить від наявності механізмів подолання колізій. У нашому випадку інтерес викликають колізії, що існують між нормами, які є рівними за юридичною силою та виявляються між при-

писами, що містяться в різних статтях одного нормативного акта.

На нашу думку, за наявності колізій у різних статтях одного нормативно-правового акта необхідно застосовувати для їх вирішення правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням.

Можливість використання такого правила під час подолання колізій норм пояснюється принципом правової визначеності, який вимагає від правозастосовного органу в разі неточності, недостатньої чіткості, суперечливості норм позитивного права тлумачити норму на користь невідного суб'єкта [3, с. 45]. Цей принцип спрямований на реалізацію принципу верховенства права, проголошеного в ст. 8 Конституції України.

Одним із перших завдань реалізації принципу правової визначеності варто вважати дотримання зрозумілості, несуперечливості правових приписів, виражених у нормативно-правових актах. Принцип правової визначеності необхідно пов'язувати, на нашу думку, не тільки з вимогами зрозумілості, чіткості норми права, а й із тим, що норми права мають бути спрямовані на забезпечення постійної прогнозованості ситуацій і правових відносин.

З огляду на те, що згідно зі ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV та приписами Кодексу адміністративного судочинства України застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням може бути здійснене шляхом використання практики Європейського суду з прав людини. При цьому показовим є остаточне рішення Європейського суду з прав людини в справі «Щокін проти України», у якому суд дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція), по-перше, у зв'язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким та узгодженим, а отже, не відповідає вимозі «якості» закону та не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання в майнові права заявника; по-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника – платника податку, коли в його справі національне законодавство припускало неоднозначне трактування.

Європейський суд із прав людини (далі – ЄСПЛ) неодноразово звертав увагу на недосконалість чинного законодавства Укра-

їни та необхідність дотримуватись принципу правової визначеності. У Рішенні ЄСПЛ у справі «Салов проти України» від 26 вересня 2005 р. зазначено, що однією з вимог заявника було те, що п. 2 ст. 127 Кримінального кодексу України (1960 р.) не може бути застосований до його дій, оскільки зазначене положення сформульоване настільки нечітко, що він не міг передбачати, що за цей вчинок його можуть позбавити волі. На думку заявника, його дії підпадали під ст. 186-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, тому його не можна було карати за поширення інформації (п. 103). У зв'язку із цим ЄСПЛ у рішенні зауважує, що однією з вимог, яка постає з вислову «передбачений законом», є передбачуваність відповідних заходів. Та чи інша норма не може вважатися «законом», якщо її не сформульовано з достатньою чіткістю, щоб громадянин міг регулювати свою поведінку; зокрема, він повинен мати можливість (за необхідності та за належної правової допомоги) передбачити наслідки, до яких може призвести певна дія. Також у п. 108 рішення ЄСПЛ у справі «Салов проти України» підкреслюється, що рівень передбачуваності значною мірою залежить від змісту заходу, сфери, яку він має охопити, а також кількості й статусу тих, до кого він застосовується.

У рішенні ЄСПЛ у справі «Єлоєв проти України» від 6 листопада 2008 р. зазначено, що суд вважає відсутність чітко сформульованих положень, які б визначали, чи можна належним чином продовжити (якщо так, то за яких умов) застосування на стадії судового слідства запобіжного заходу у вигляді тримання під вартою, обраного на визначений період на стадії досудового слідства, не відповідає критерію «передбачуваності закону» для цілей п. 1 ст. 5 Конвенції. Суд у п. 53 цього рішення також зазначив, що практика, яка виникла у зв'язку із законодавчою прогальною та зумовлює тримання особи під вартою впродовж необмеженого й непередбачуваного строку за обставин, коли таке тримання не передбачається ні конкретним положенням законодавства, ні будь-яким судовим рішенням, сама по собі суперечить принципу юридичної визначеності, який імплікований Конвенцією та становить один з основних елементів верховенства права.

У п. 19 рішення ЄСПЛ у справі «Новік проти України» від 18 грудня 2008 р. суд зазначив, що коли йдеться про позбавлення свободи, надзвичайно важливою умовою є забезпечення загального принципу юридичної визначеності. Вимога якості закону в розумінні п. 1 ст. 5 Конвенції означає, що коли національний закон передбачає можли-

вість позбавлення свободи, такий закон має бути досить доступним, чітко сформульованим і передбачуваним у своєму застосуванні для того, щоб виключити будь-який ризик свавілля.

На сьогодні нормативною підставою для застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням є також п. 4.1.4 ст. 4 ПКУ, де передбачена презумпція правомірності рішень платника податку в 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, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням у публічному праві може бути обґрунтоване, крім ст. 8 Конституції України, також ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України 2017 р., яка передбачає, що суд під час вирішення справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права й свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини [1].

Згідно з рішенням Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) верховенство права є пануванням права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення в правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема й у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті насам-

перед ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із проявів верховенства права є те, що право не обмежується законодавством, а включає також норми моралі, традиції, звичаї.

ЄСПЛ у рішенні в справі «Хорнсбі проти Греції» від 19 березня 1997 р. вказав, що право на справедливий судовий розгляд гарантоване ст. 6 Конвенції, і його доцільно тлумачити крізь призму преамбули Конвенції, яка у відповідній частині проголошує верховенство права частиною загального спадку договірних держав.

Висновки

Оскільки Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», згідно з яким з 1 січня 2015 р. введено в дію транспортний податок, прийнятий 28 грудня 2014 р., тобто після 15 липня 2014 р., то застосування контролюючим органом його положень із метою оподаткування повинно було мати місце не раніше наступного бюджетного періоду, тобто не раніше 2016 р.

Щодо позиції податкового органу, відповідно до якої платник податку в 2016 р. мав сплатити штраф за несплату транспортного податку в 2015 р., варто зазначити, що в такого платника податку був відсутній обов'язок сплачувати транспортний податок у 2015 р., а тому нараховані штрафні санкції за цим платежем не підлягали сплаті.

Список використаних джерел:

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 48. Ст. 436.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–17. Ст. 112.
3. Уварова О.О. Роль принципів права у процесі правозастосування: дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2009. 211 с.

Автор в статті обґрунтовує, що в відповідності з податковим законодавством України налогообкладення транспортним налогом може мати місце не раніше наступного бюджетного періоду при внесенні змін у законодавство, які порушують принцип стабільності. При наявності колізій в різних статтях одного нормативно-правового акта слід застосовувати для їх рішення правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням. Можливість використання такого правила при подоланні колізій норм автор пояснює принципом правової визначеності.

Ключевые слова: бюджетный период, налоги и сборы, уплата, штрафные санкции, коллизия, правовая норма, правовая определенность, верховенство права.

The author substantiates in the article that according to the tax legislation of Ukraine, the taxation of transport tax may take place not earlier than the next budget period when amending the legislation that violates the principle of stability. The rule on the priority of the norm with the most favorable for the person interpretation should be used for decision of collisions in different articles of one normative legal act. The author explains the possibility of using such a rule in overcoming the conflict of norms by the principle of legal certainty.

Key words: budget period, taxes and fees, payment, penalties, collision, legal norm, legal certainty, rule of law.

