

До № 11416-д
(друге читання)

З А У В А Ж Е Н Н Я

до проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану

У Головному юридичному управлінні, у вкрай стислі строки, здійснено юридичну експертизу підготовленого до другого читання Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики однойменного законопроекту та за результатами експертизи зазначаємо про те, що його окремі положення не відповідають Конституції, не узгоджуються із законами України та не враховують правову позицію Конституційного Суду України.

1. Проектом запроваджується сплата авансових внесків з податку на доходи фізичних осіб, з податку на прибуток підприємств, з військового збору.

При цьому передбачається встановити, що у разі якщо сума авансового внеску з податку, попередньо сплачена протягом звітного податкового року перевищує суму нарахованого податкового зобов'язання з податку за такий звітний податковий рік, сума такого перевищення не підлягає зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку. Сума сплачених авансових внесків не підлягає поверненню платнику податку як надміру та/або помилково сплачені податкові зобов'язання, не може бути зарахована в рахунок інших податків і зборів (обов'язкових платежів).

Зазначене не відповідає принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, який полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу, а також принципу нейтральності оподаткування, який полягає в установленні податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків (стаття 4 Податкового кодексу України).

Зауважуємо, що відповідно до статей 13 та 42 Конституції України держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання. Кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Основним Законом Держави Україну проголошено демократичною, правовою державою, в якій визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються

на основі Конституції України і повинні відповідати їй (стаття 1, частини перша – друга статті 8). При цьому, як зазначив Конституційний Суд України у Рішенні від 26 квітня 2018 року № 4-рп/2018, Верховна Рада України, здійснюючи законодавче регулювання суспільних відносин, зобов'язана забезпечити верховенство Конституції України.

Неодноразово Конституційний Суд України у своїх рішеннях наголошував і на тому, що верховенство права – це панування права у суспільстві; верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо (абзац другий підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004). Неодмінним елементом принципу верховенства права, як відзначив єдиний орган конституційної юрисдикції, є юридична визначеність, яка вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини (абзац другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005, абзац дев'ятий підпункту 4.3 пункту 4 мотивувальної частини Рішення від 27 лютого 2018 року № 1-рп/2018).

Правова позиція Конституційного Суду України, викладена у Рішенні від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001, полягає у тому, що принцип правової держави вимагає наявності у законодавчому акті достатніх і завершених правових механізмів реалізації його положень. У Рішенні Конституційного Суду України від 8 червня 2016 року № 3-рп/2016, де за органом публічної влади визнається можливість мати певні дискреційні повноваження у прийнятті рішень, наголошується, що «цей механізм повинен забезпечувати, з одного боку, захист особи від свавільного втручання органів державної влади у її права і свободи, а з другого - наявність можливості у особи передбачати дії цих органів» (абзац третій підпункту 2.4 пункту 2 мотивувальної частини Рішення).

2. До положень проекту щодо встановлення розмірів авансового внеску з податку на прибуток підприємств в сумах, еквівалентним євро, зазначаємо, що у такий спосіб нівелюється конституційне значення гривні як грошової одиниці України (стаття 99 Конституції України) навіть у внутрішньогосподарському обігу.

3. Низка положень проекту не враховує вимог статті 8 Конституції України щодо дії в Україні принципу верховенства права, оскільки суттєво порушує принцип юридичної визначеності закону. На необхідність дотримання цього принципу неодноразово звертав увагу Конституційний Суд України. Зазначений «принцип юридичної визначеності є істотно важливим для довіри до судової системи та верховенства права. Він є істотно важливим також і для плідності бізнесової діяльності з тим, щоб генерувати розвиток та економічний поступ.

Аби досягти цієї довіри, держава повинна зробити текст закону (the law) легко доступним. Вона також зобов'язана дотримуватись законів (the laws), які вона запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю. Передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед - до його застосування, та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скерувати свою поведінку».

3.1. Змінами до статті 19¹ Податкового кодексу України передбачається контролюючі органи наділити функціями щодо здійснення контролю за своєчасністю та повнотою сплати авансових внесків з податку на прибуток підприємств платниками податку, які здійснюють діяльність з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі, авансових внесків з податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб платниками, які здійснюють роздрібну торгівлю пальним.

Однак наділення цих органів функціями контролю за своєчасністю сплати авансового внеску з військового збору, запровадження якого також пропонується проектом, не передбачається.

3.2. Змінами до пункту 16¹ підрозділу 10 Прикінцевих положень Податкового кодексу України передбачається визначити перелік платників військового збору та його ставки. Зокрема, такими платниками є фізичні особи, а їх доходи оподатковуватимуться за ставкою 5 % від об'єкта оподаткування (що також є юридично некоректним, оскільки згідно зі статтею 25 Податкового кодексу України ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування, а не об'єкта).

Водночас проектом передбачається у пункті 16² підрозділу 10 Перехідних положень Податкового кодексу України встановити, що доходи фізичних осіб у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податків відповідно до умов трудового договору (контракту), грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб, нараховані (виплачені) за наслідками податкових (звітних) періодів починаючи з першого числа місяця, в якому набрав чинності Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану", оподатковуються військовим збором за ставкою у розмірі 5 відсотків.

Вказане уточнення є незрозумілим, адже за такою ставкою оподатковуватимуться доходи всіх фізичних осіб.

При цьому вказане уточнення не передбачає виключень, встановлених у чинному на сьогодні підпункті 1.7 пункту 16¹ підрозділу 10 Перехідних

положень Податкового кодексу України, щодо звільнення від оподаткування доходів у вигляді грошового забезпечення вищезазначених категорій осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації.

4. Проектом передбачається застосування змінених положень щодо оподаткування починаючи з першого числа місяця або з першого числа першого місяця календарного кварталу, в якому набрав чинності відповідний закон, що не відповідає статті 58 Конституції України, згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

5. Проектом пропонується доповнити підрозділ 10 Перехідних положень Податкового кодексу України пунктом 74, за яким сума мінімального податкового зобов'язання, визначена відповідно до підпунктів 38¹.1.1 і 38¹.1.2 статті 38¹ цього Кодексу, не може становити менше 700 гривень з 1 гектара, а для земельних ділянок, у площі яких частка ріллі становить не менше 50 відсотків – 1400 гривень з 1 гектара.

Вказане не відповідає суті мінімального податкового зобов'язання та правил його розрахунку.

Так, згідно з підпунктом 38¹.1.1 пункту 38¹.1 статті 38¹ цього Кодексу мінімальне податкове зобов'язання щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГОд} \times \text{К} \times \text{М} / 12,$$

де:

МПЗ - мінімальне податкове зобов'язання;

НГОд - нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю;

К - коефіцієнт, який становить 0,05;

М - кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

Тобто в цьому випадку розрахунок МПЗ здійснюється виходячи з нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а показник «площа» взагалі відсутній в формулі.

За такої ситуації належний розрахунок мінімального податкового зобов'язання неможливий.

Більш того, слід зазначити, що згідно з положеннями Податкового кодексу України сплаті до бюджету підлягає не саме мінімальне податкове зобов'язання, а різниця між його сумою та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

6. Прикінцеві та перехідні положення законопроекту містять доручення Кабінету Міністрів України внести зміни до методики нормативної грошової оцінки земель для урахування наслідків зменшення рентного доходу на землях сільськогосподарського призначення через зміни клімату, у тому числі зменшення гідротермічного коефіцієнта зволоження, а також зменшення площ зрошуваних земель внаслідок руйнації греблі Каховської ГЕС, передбачивши, що зазначені зміни застосовуватимуться до результатів загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення з 1 січня 2025 року.

Зазначене не відповідає не відповідає статті 6 Конституції України, якою передбачено здійснення державної влади в Україні на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову.

Зазначені зауваження не є вичерпними.

Заступник керівника
Головного управління

В.В. МІЛОВАНОВ

