

ДО ПИТАННЯ ЩОДО ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН REGARDING THE ISSUE OF LEGISLATIVE REGULATION OF TAX RELATIONS

Олендер І.Я., д.ю.н.,

суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді

У тексті детально аналізується конституційне закріплення податкового обов'язку в Україні, зокрема у статті 67 Конституції України. Зазначається, що ця стаття передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Крім цього, розглядається обов'язок податкової звітності, що впливає з необхідності щорічного подання декларацій про майновий стан та доходи. Підкреслюється, що Конституція України не містить положень щодо ведення податкового обліку, яке регулюється спеціалізованими нормативними актами. Окреслено суб'єктний склад податкових відносин, який деталізується у Податковому кодексі України та інших нормативних актах.

Розглядаються складові податкового законодавства, зокрема Конституція України, Податковий кодекс України, Митний кодекс України, закони з питань митної справи та чинні міжнародні договори. Підкреслюється центральне місце Податкового кодексу України, який визначає систему оподаткування, порядок адміністрування податків і зборів, а також основні елементи податків. Наголошується на важливості врегулювання правового статусу контролюючих органів, їх компетенції та повноважень.

Окремо обговорюється регулювання відносин щодо усунення подвійного оподаткування у Податковому кодексі, де визначено основні засади усунення міжнародного подвійного оподаткування, порядок застосування міжнародних договорів та надання допомоги у стягненні податкового боргу. Міжнародні договори є складовою податкового законодавства і мають пріоритет над національними нормами за умови ратифікації Верховною Радою України.

Описано процедуру укладення, виконання та припинення дії міжнародних договорів, а також різновиди міжнародних договорів залежно від суб'єктного складу: від імені України, від імені Уряду України та міжвідомчі міжнародні договори. Вказується, що міжнародні договори набувають юридичної сили після проходження процедури надання згоди України на їх обов'язковість, що може здійснюватися через підписання, ратифікацію, затвердження, прийняття договору або приєднання до існуючого договору. Розглянуто також національні інтереси та положення чинного національного законодавства, які мають враховуватися при реалізації процедур укладення міжнародних договорів.

Ключові слова: податкове законодавство, податковий обов'язок, податкова звітність, Податковий кодекс України, подвійне оподаткування, контролюючі органи, міжнародні договори, правовий статус, адміністративна реформа.

Abstract. This paper provides a detailed analysis of the constitutional framework of tax liability in Ukraine, focusing on Article 67 of the Constitution of Ukraine. It emphasizes the obligation imposed by this article for every individual to pay taxes and duties in accordance with the law. Additionally, it examines the requirement for tax reporting arising from the annual submission of declarations of assets and income.

The absence of provisions regarding tax accounting in the Constitution of Ukraine is noted, as this aspect is regulated by specialized legislative acts. The composition of tax legislation is discussed, including the Constitution of Ukraine, the Tax Code of Ukraine, the Customs Code of Ukraine, laws on customs matters, and effective international treaties. The central role of the Tax Code of Ukraine in defining the taxation system, the administration of taxes and duties, and the fundamental components of taxes is underscored. Furthermore, the importance of regulating the legal status, competence, and powers of regulatory authorities is highlighted.

The regulation of relations concerning the elimination of double taxation in the Tax Code is separately discussed, detailing the principles of eliminating international double taxation, the application of international treaties, and assistance in the recovery of tax debts. International treaties are identified as integral components of tax legislation and take precedence over national norms upon ratification by the Verkhovna Rada of Ukraine.

The procedure for concluding, implementing, and terminating the validity of international treaties is described, including the types of international treaties based on their subject composition: on behalf of Ukraine, on behalf of the Government of Ukraine, and interagency international treaties. It is emphasized that international treaties gain legal force following Ukraine's consent through signing, ratification, approval, acceptance of the treaty, or accession to an existing treaty. The paper also examines national interests and provisions of current national legislation that must be considered in the implementation of procedures for concluding international treaties.

Key words: tax legislation, tax obligation, tax reporting, Tax Code of Ukraine, double taxation, regulatory authorities, international treaties, legal status, administrative reform

В Україні ст. 67 Конституції передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. При цьому Конституція України окрім обов'язку з безпосередньо сплати податку закріплює ще одну його складову в широкому розумінні – обов'язок з податкової звітності. Такий висновок можна зробити, виходячи зі змісту ч. 2 ст. 67 Конституції України, де встановлюється необхідність щорічного подання громадянами до контролюючих органів за місцем їх проживання декларацій про свій майновий стан та доходи за минулий рік у законодавчо встановленому порядку[1]. При цьому третьою складовою податкового обов'язку, що стосується ведення податкового обліку, Конституція України не закріплює.

Характеризуючи конституційне закріплення податкового обов'язку в Україні, О. О. Ємельянова влучно вказує на особливості розташування ст. 67 Конституції України у її структурі. Вона пише: «Ця стаття міститься у розділі, присвяченому правам та обов'язкам людини і громадянина, а податковий обов'язок розповсюджується на більш широке коло осіб та включає окрім фізичних осіб також юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи. Це

досягається застосуванням у Конституції України терміна «кожен» при характеристиці суб'єктного складу відносин з приводу сплати податків та подальшою деталізацією кола платників у Податковому кодексі України» [2, с. 77]. З такою позицією можна погодитися, але потрібно зауважити, що суб'єктний склад податкових відносин не може бути повною мірою визначений конституційною нормою. Деталізація змісту податкового обов'язку відбувається в спеціалізованому нормативному акті – Податковому кодексі України, а також в інших нормативних актах, що в сукупності становлять податкове законодавство. Причому це можуть бути як українські нормативні акти, так і міжнародні договори, у яких України є однією зі сторін.

Власний погляд на суть конституційної норми, закріпленої у ст. 67 Конституції України, обстоює І. Л. Самсін, який намагається визначити, яким терміном у цьому разі потрібно характеризувати обов'язок сплачувати законно встановлені податки або збори – «податковий обов'язок» або «податкове зобов'язання» [3, с. 62-63]. Він наголошує, що ст. 67 Конституції України не оперує жодним із термінів, а використовує конструкцію «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених

законом», із чого робить висновок про ймовірність використання як терміна «податковий обов'язок», так і «податкове зобов'язання» при характеристиці цих відносин.

З таким підходом у цілому можна погодитись, тоді як подальший розвиток міркувань І. Л. Самсіна характеризується нелогічністю або браком аргументів. Так, вчений акцентує увагу на розміщенні ст. 67 у розділі II Конституції, яким регулюються права, свободи та обов'язки людини і громадянина. Застосовуючи семантичний аналіз, І. Л. Самсін робить висновок про те, що в Конституції України йдеться саме про обов'язок. Також він ставить собі питання: «Яке саме коло осіб мав на увазі законодавець під словом «кожен», встановлюючи, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори»? Виходячи з назви розділу II Конституції, можна зробити висновок, що мова йде або про людину, або про громадянина. І якщо говорити про податковий обов'язок людини, на нашу думку, нелогічно, то виходить, що мова йде про громадян України. Але в цьому випадку з кола платників податків виключаються іноземці та особи без громадянства. Крім того, в обох випадках платниками податку за положенням Конституції не є юридичні особи, надходження від яких у формі податків і зборів становить більшу частину доходу бюджетів України» [4, с. 62-63]. Вважаємо за необхідне прокоментувати ці тези.

По-перше, потрібно ще раз наголосити на неможливості та недоцільності закріплення в Конституції України усього суб'єктного складу податкових відносин – для цього є податкове законодавство. По-друге, формулювання «кожен» однаково можна застосовувати і до людини, і до іншого суб'єкта правовідносин. Розташування ст. 67 Конституції України в розділі, присвяченому правам і обов'язкам громадянина, не є перепорою для її поширення на суб'єктів правовідносин, що є юридичними особами. По-третє, юридичні особи утворюються особами фізичними і без дій останніх формалізуються як окремих суб'єктів правовідносин вони не можуть. По-четверте, навряд чи доцільно було б у Конституції формувати окремий підрозділ, що вмщував би основні права юридичних осіб – такого немає в жодній країні світу.

Дискутуючи про термін, яким законодавець позначає обов'язок сплачувати законно встановлені податки, А. С. Барінов робить припущення про ціль, якої прагне досягти держава. На його переконання, застосування терміна «податковий обов'язок» замість «податкове зобов'язання» переслідує мету уходу держави від відповідальності за побудовану податкову систему. Як аргументацію власної думки він наводить приклад підходу до регулювання оподаткування в Сполучених Штатах Америки, де для встановлення державою податку з доходів передувало прийняття XVI поправки до Конституції США, що відбулося через 140 років після створення цієї держави (у 1913 році). Відповідно до цієї поправки Конгрес США отримав право встановлювати податки з доходів, що отримуються з будь-якого джерела, без розподілення цих податків між штатами [5, с. 46]. У цілому з таким висновком можна погодитись, адже зобов'язання передбачає взаємність прав та обов'язків, про що детальніше йшлося в попередніх підрозділах роботи.

Регулювання податкових відносин в Україні відбувається цілою низкою нормативних актів. У сучасних умовах провідне значення серед них, безумовно, має Податковий кодекс України. До його прийняття реалізація платниками податків та контролюючими органами своїх обов'язків ускладнювалась через велику кількість податкових норм, розпорощених по різних Законах та інших нормативно-правових актах. Часто такі положення мали суперечливий характер, що на практиці призводило до виникнення податкових спорів.

З проведенням в Україні кодифікації податкового законодавства було здійснено спробу узгодити положення цих

нормативних актів. Безумовно, поява Податкового кодексу України є позитивним та необхідним еволюційним кроком розвитку правового регулювання податкових відносин, але недосконалість закріплених у ньому норм досі викликає чимало дискусій серед наукової спільноти та серед практиків. Чимало питань виникає і щодо усунення подвійного оподаткування, але перш ніж детальніше на них зупинятися варто окреслити основні нормативно-правові конструкції, застосування яких може стати причиною виникнення подвійного оподаткування.

Відповідно до норм чинної редакції ст. 3 Податкового кодексу України податкове законодавство складається з низки складових. [6] Системний їх аналіз за ознакою юридичної сили та кола суб'єктів, на які вони розповсюджуються, дозволяє виокремити три блоки: а) Конституція України; б) кодекси і закони України й прирівняні до них за юридичною силою акти; в) підзаконні нормативно-правові акти. На аналізі конституційних засад регулювання податкових відносин ми зосереджували увагу у попередньому параграфі роботи, тому зараз має сенс розкрити два інші блоки нормативних актів, якими ці відносини регулюються.

Так, до кола складових податкового законодавства окрім Конституції України відносяться: а) безпосередньо Податковий кодекс України; б) Митний кодекс України; в) Закони з питань митної справи; г) чинні міжнародні договори. Вказані нормативні акти складають законодавчий рівень регулювання відносин оподаткування в Україні.

Центральне місце у системі складових податкового законодавства займає Податковий кодекс України, що обумовлено декількома факторами. По-перше, це припис ст. 92 Конституції України, відповідно до якої виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. [7] По-друге, це положення ст. 1 Податкового кодексу України, відповідно до яких відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються цим нормативним актом. [6] При цьому наголошується, що саме цим нормативним актом визначає склад податкової системи (перелік податків та зборів), порядок адміністрування загальнообов'язкових платежів, що її складають. Також виключно Податковим кодексом України закріплюються складові правових механізмів податків (платники, об'єкт, ставки тощо).

Варто звернути увагу на непослідовність законодавця при урегулюванні питання щодо правового статусу контролюючих органів, їх компетенції, повноважень посадових осіб цих органів. З моменту прийняття Податкового кодексу України і протягом більше ніж року його дії ці питання було урегульовано одночасно декількома нормативними актами. Йдеться про приписи Закону України Про державну податкову службу в Україні, [8] яким до середини 2012 року поряд із Податковим кодексом України було врегульовано статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності. Це закон втратив чинність 5 липня 2012 року, коли Законом України Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні [9] переважна більшість його положень була перенесена до Податкового кодексу України.

При цьому законодавцем було порушено логіку побудови Податкового кодексу України. До внесення вказаних змін перші два його розділи містили загальні положення та норми, якими встановлювалися правила адміністрування податків і зборів. Усі інші розділи були присвячені окремим податкам і зборам, побудові їх правових механізмів. Така будова кодифікованого нормативного акту відповідала концепції Загальної та Особливої частини, хоча окремо й текстуально їх не було виділено. Із перенесенням норм Закону України Про державну податкову службу в Україні до Розділів XVIII¹ та XVIII² Податкового кодексу

України виокремлювати (хоча і умовно) Загальну та Спеціальну його частину стало недоречно.

Регулюванню відносин з приводу усунення подвійного оподаткування у Податковому кодексі України присвячено ст. 13 та Главу 10 Розділу II (статті 103-108¹). Здебільшого норми цих статей визначають основні засади усунення міжнародного подвійного оподаткування, порядок застосування міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах, застосування штрафних санкцій та засобів забезпечення виконання податкового обов'язку у міжнародних правовідносинах, проведення процедури взаємного узгодження тощо.

Міжнародні договори також є складовою податкового законодавства. Характеризуючи їх нормативну силу потрібно урахувати положення п. 3.2 ст. 3 Податкового кодексу України, відповідно до якого вони мають пріоритет над нормами національного податкового законодавства за умови дотримання двох умов: а) на обов'язковість міжнародного договору надано згоду Верховної Ради України; б) міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом України.

Основи застосування міжнародних договорів в Україні регламентовано Законом України Про міжнародні договори України, яким встановлено порядок укладення, виконання та припинення дії міжнародних договорів України. Цей нормативний акт застосовується до всіх міжнародних договорів України, а його норми переслідують мету належного забезпечення національних інтересів, здійснення цілей, завдань і принципів зовнішньої політики України, закріплених у Конституції України та законодавстві України[10].

Чинне українське законодавство визначає три різновиди міжнародних договорів залежно від суб'єктного складу, що приймає участь при укладанні договору:

- а) міжнародні договори від імені України;
- б) міжнародні договори від імені Уряду України;
- в) міжвідомчі міжнародні договори України.

Перша категорія договорів укладається Президентом України або за його дорученням. Такі договори можуть регулювати низку питань, обумовлених його діяльністю

і можуть стосуватися: а) військової допомоги й направлення підрозділів Збройних Сил України до інших держав; б) тимчасового перебування іноземних збройних сил на території України; в) наслідки перебування іноземних збройних сил (економічні, екологічні та ін.); г) про участь України в міждержавних союзах та інших міждержавних об'єднаннях; д) про використання території та природних ресурсів України; е) що стосуються прав, свобод та обов'язків людини і громадянина тощо. Друга категорія договорів може стосуватися економічних, торговельних, науково-технічних, гуманітарних та інших питань, віднесеніх до відання Кабінету Міністрів України[10].

У разі необхідності ініціювання процедур урегулювання певних питань шляхом укладення міжнародного договору основним суб'єктом ініціативи виступає Міністерством закордонних справ України. При цьому інші центральні органи виконавчої влади та державні колегіальні органи подають пропозиції щодо укладення міжнародних договорів України разом з Міністерством закордонних справ України. Такі пропозиції подаються після їх експертизи, яка проводиться Міністерством юстиції України.

Принциповою вимогою при реалізації процедури укладення міжнародного договору є урахування положень чинного національного законодавства. У разі потенційної можливості зміни міжнародним договором норм національного законодавства до документів, поданих відповідними органами, додаються пропозиції щодо внесення змін до відповідних актів законодавства України. Такі пропозиції мають форму таблиць. Замість пропозицій зі змін норм конкретних законів можуть подаватися пропозиції з прийняття нових актів українського законодавства. [10]

Набуття юридичної сили міжнародними договорами відбувається після проходження процедури надання згоди України на обов'язковість для неї міжнародного договору. Така згода може надаватися у різних формах: а) підписання; б) ратифікації; в) затвердження; г) прийняття договору; д) приєднання до існуючого міжнародного договору. Факт проходження ратифікації посвідчується ратифікаційною грамотою, яка засвідчується підписом Міністра закордонних справ України.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Ємельянова О. О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016. № 2. С. 74-83.
3. Конституція Соединенных Штатов Америки от 17.09.1787 г. (на момент 05.05.1992 г.) URL: <https://worldconstitutions.ru/?p=168> (дата обращения: 22.04.2020).
4. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання: монографія. Харків : Право, 2013. 751 с.
5. Барінов А. С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: Москва, 2017. С. 30.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-17. Ст. 112
7. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
8. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 6. Ст. 37.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 33. Ст. 435.
10. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 50. Ст. 540.