

КОЛОМІЄЦЬ П. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри підприємництва і права
(Полтавський державний аграрний
університет)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2021.6.30>

ЩОДО ВІДПОВІДНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ КОНСТИТУЦІЙНИМ НОРМАМ В ЧАСТИНІ ВСТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Лейтмотивом нашої наукової розвідки стане доведення того, що до важливих, але не досить вивчених у вітчизняній науці належить проблематика «унормованих» у податковому законодавстві ризиків, що загрожують податковій безпеці України, та потенційних загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування. Тобто завданням статті стане окреслення однієї з основних проблем сучасності стосовно питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає в невідповідності норм чинного нині Податкового кодексу України нормам Основного закону в частині обов'язковості встановлення системи оподаткування в Україні. Тобто дослідженням однієї із проблем з питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає у невідповідності норм Податкового кодексу України конституційним нормам, у частині обов'язковості встановлення системи оподаткування в Україні, нами було доведено, що «відмова» законодавця від застосування в Податковому кодексі України системи оподаткування є унормованим ризиком, який загрожує податковій безпеці України й ускладнює реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування. Отже, якщо дотримуватись логічної послідовності в застосуванні положень статті 92 Конституції України стосовно встановлення «системи оподаткування», то в нормах Податкового кодексу України замість термінів: «загальна система оподаткування», «спрощена система оподаткування», «інша система оподаткування», законодавець зобов'язаний був дотримуватися вимог Основного закону і встановити в Україні систему оподаткування. Тому з метою однозначного застосування норм Податкового кодексу треба дотриматися положень пункту першого частини другої статті 92 Конституції України і встановити систему оподаткування в Україні, а не системи оподаткування в різних їхніх проявах і модифікаціях.

Ключові слова: *система оподаткування, податкова безпека, податковий ризик, Конституція України, Податковий кодекс України.*

Kolomiets P. V. On the compliance of the Tax Code of Ukraine by constitutional standards in terms of establishing the system of taxation

The leitmotif of our scientific research in this article, will be the procedure for evidence that important but not sufficiently studied in domestic science, is the problem of «legalization» in the tax legislation of risks that threaten the tax security of Ukraine and potential threats to tax security that make it difficult to implement the national interests of Ukraine in the field of taxation. That is, the task of this article will be the study of one of the main problems of modernity on the subject of legal regulation of the tax security of Ukraine, which lies in the inconsistency



of the norms of the current Tax Code of Ukraine, the norms of the Constitution of Ukraine in terms of the obligation to establish a system of taxation in Ukraine. That is, studying the problem of legal regulation of the tax security of Ukraine, which is in the inconsistency of the norms of the Tax Code of Ukraine by constitutional standards of the Basic Law in terms of the obligation to install the system of taxation in Ukraine, we have proven that the “refusal” of the legislator from the application in terms of the Ukrainian tax code of system of taxation, is regulatory the risk that threatens the tax security of Ukraine and makes it difficult to implement the national interests of Ukraine in the field of taxation. If to follow the logical sequence in applying the provisions of Article 92 of the Constitution of Ukraine regarding the establishment of a “system of taxation”, then in the norms of the Tax Code of Ukraine, instead of the terms “General system of taxation”; “Simplified system of taxation”; “Another system of taxation”, the legislator must comply with the requirements of the Basic Law and establish the system of taxation in Ukraine. Therefore, to accurately apply the norms of the Tax Code, the requirements of the Article 92 of the Constitution of Ukraine should be carried out and establish the system of taxation in Ukraine, and not the systems of taxation in various manifestations and modifications.

Key words: *system of taxation, tax security, tax risk, Constitution of Ukraine, Tax Code of Ukraine.*

Вступ. Перш ніж розпочати нашу роботу з підбиття підсумків за результатами дослідження проблем, які потребують розв’язання, та надання пропозицій з їх подолання, згадаємо про те, що наприкінці 2011 р. академік Національної академії правових наук України М.П. Кучерявенко вказував на «найбільш яскраві суперечності Податкового кодексу України» [1].

На наш погляд, у контексті наукового твору М.П. Кучерявенка народилося влучне висловлювання, у якому науковець оригінально і виразно обґрунтував недосконалість проведеної систематизації податкового законодавства, знаковим етапом якої стало ухвалення наприкінці 2010 р. Податкового кодексу України. Тому протягом десяти років пліч-о-пліч крокують Податковий кодекс України та «багато суперечностей і нісенітниць; суперечностей і помилок; яскравих суперечностей; колізій і, вибачте, дурниць, які, на жаль, присутні в цьому акті» [1].

Постановка завдання. Завданням цієї наукової розвідки стане окреслення однієї з основних проблем стосовно питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає в невідповідності норм Податкового кодексу України конституційним нормам в частині обов’язковості встановлення системи оподаткування в Україні.

Результати дослідження. Розуміємо необхідність і практичне значення розв’язання основних проблем із питань правового регулювання податкової безпеки України в контексті проведеного нами дослідження, тому лейтмотивом нашої наукової розвідки стане доведення того, що до числа важливих, але не досить вивчених у вітчизняній науці належить проблематика «унормованих» у податковому законодавстві ризиків, що загрожують податковій безпеці України, та потенційних загроз податковій безпеці, що ускладнюють реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування.

А тепер на підставі отриманих результатів нашого дослідження концептуальних аспектів правового регулювання суспільних відносин у сфері податкової безпеки України розпочнемо окреслення виявлених проблем.

Частина 1 статті 17 Конституції України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР регламентує, що гарантування економічної безпеки України є справою всього українського народу. У тексті Основного закону України не розкрито поняття «економічна безпека».

Проте, зважаючи на ту обставину, що частиною 2 статті 8 Основного закону України встановлено: «Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй», звер-



немося до положень Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, яка деталізує та конкретизує цю норму Конституції України, визначає, що національна безпека у фінансовій сфері (а фінансова безпека є важливою складовою частиною економічної безпеки – П. К.) включає, серед інших, і питання безпеки у податковій сфері [2].

Зауважимо, що цитована нами стаття 17 розділу I «Загальні засади» Конституції України по суті є нормативною першоосновою норм-принципів, які забезпечують основи правового регулювання податкової безпеки, яка, у свою чергу, є елементом економічної безпеки України. Норма-принцип «забезпечення економічної безпеки України є справою всього українського народу», на наше тверде переконання, конкретизується приписом статті 67 розділу II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина» Основного закону, відповідно до якої кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом.

Отже, справою всього українського народу у сфері гарантування економічної безпеки України, зокрема й податкової безпеки, є виконання кожним свого конституційного обов'язку щодо сплати податків і зборів у порядку і розмірах, установлених законом.

Також акцентуємо увагу на нормі-принципі статті 17 Конституції України, якою регламентовано, що однією з найважливіших функцій держави є гарантування її економічної безпеки, а отже, і податкової безпеки. Ця норма-принцип перетинається з положеннями пункту 1 частини 2 статті 92 Основного закону, відповідно до якого виключно законом встановлюється система оподаткування України.

Отже, щоб український народ виконав свій конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів із метою гарантування економічної безпеки України, що є справою всього українського народу, Верховна Рада України має виключно законом встановити систему оподаткування.

Продовжуємо системний аналіз конституційних положень у сфері оподаткування і процитуємо статтю 8 Основного закону, якою наголошується, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Норми Конституції України є нормами прямої дії.

Пряма дія норм Конституції України означає, що ці норми застосовуються безпосередньо. Законами України й іншими нормативно-правовими актами можна лише розвивати конституційні норми, а не змінювати їхній зміст. Закони України й інші нормативно-правові акти застосовуються лише в частині, що не суперечить Конституції України [3]. До речі, автори науково-практичного коментаря до Податкового кодексу України зауважують: «На відміну від редакції Закону України «Про систему оподаткування», законодавець відмовився від використання поняття «система оподаткування» [4, с. 40–41].

На наше тверде переконання, положення статті 1 Податкового кодексу України суперечать конституційній нормі пункту 1 частини 2 статті 92 Основного закону, згідно з якою в Україні мала бути встановлена система оподаткування. Проте Податковий кодекс України, який ухвалений майже через 15 років після набуття чинності Конституцією України, нівелюючи сутність одного з головних принципів конституційного ладу України – принципу верховенства права, першою своєю статтею визначає, що Податковий кодекс України регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, а не у сфері оподаткування, як цього вимагає Конституція України. Отже, було порушено норму статті 8 Основного закону, якою закріплено: «Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй».

Ухвалення законів, відповідно до пункту 3 статті 85 Конституції України, належить до повноважень Верховної Ради України (Парламент) – єдиного органу законодавчої влади в Україні, згідно зі статтею 75 Основного закону. Чинна Конституція України № 254к/96-ВР ухвалена Верховною Радою України 28 червня 1996 р. Протягом 25-річного терміну її дії наведені вище норми Конституції залишилися незмінними, тобто поточна редакція (станом на 1 січня 2020 р.) статті 8, статті 75, пункту 3 статті 85 та пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України відповідають нормативним положенням їх першої редакції станом на 28 червня 1996 р.



Отже, відповідно до наведених вище конституційних норм, Податковий кодекс України, який набрав чинності з 1 січня 2011 р., повинен відповідати пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України в частині виключно законодавчого встановлення системи оподаткування. Проте результати порівняння нормативних положень пункту 1.1 статті 1 першої редакції (станом на 2 грудня 2010 р.) та поточної редакції (станом на 1 серпня 2021 р.) Податкового кодексу України свідчать про те, що Податковий кодекс України регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, а про встановлення системи оподаткування в Податковому кодексі України взагалі не йдеться.

Як свідчать результати порівняння частоти вживання термінів «справляння» й «оподаткування» у чинному Податковому кодексі України, у першій редакції Податкового кодексу України (станом на 2 грудня 2010 р.) термін «оподаткування» був задіяний майже в 9 разів частіше за термін «справляння». Хоча відповідно до статті 1 Кодексу сферою його дії є регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а не правове регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, як того вимагали положення пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України. У поточній редакції Податкового кодексу України (станом на 1 серпня 2021 р.) різниця у вживанні термінів «оподаткування» та «справляння» сягнула 11 разів і не на користь терміна «справляння». Проте і визначення поняття «оподаткування» у Податковому кодексі України немає.

Стосовно відмови законодавця від уживання поняття «системи оподаткування» та використання в Податковому кодексі України категорії «податкова система», як це аргументовано в Науково-практичному коментарі до Кодексу [4, с. 40–41], що «саме таке визначення для сукупності всіх податків та зборів використовується податковими законодавствами пострадянських держав», насамперед згадаємо положення Закону України від 18 березня 2004 р. № 1629–IV, яким затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, у розділі 2 якого передбачено, що адаптація законодавства – це процес узгодження законів України й інших нормативно-правових актів з *acquis communautaire* [5]. У світлі реалізації поставлених завдань на першому етапі виконання програми було передбачено на підставі вивчення й узагальнення відповідного досвіду держав Центральної та Східної Європи створити ефективний загальнодержавний механізм адаптації законодавства, зокрема й щодо перевірки проєктів законів України й інших нормативно-правових актів на предмет їхньої відповідності *acquis* Європейського Союзу. Як відомо, з 1 січня 2011 р. набрав чинності Податковий кодекс України.

Чи була проведена перевірка його проєкту на предмет відповідності *acquis* Європейського Союзу? Напевно ні, оскільки не викликає жодних сумнівів, що основним джерелом-стандартом для запровадження Податкового кодексу України був Модельний податковий кодекс для держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав (далі – СНД) [6], який було впроваджено відповідно до вимог Угоди про створення СНД [7], Угоди між урядами держав – учасниць СНД про узгоджені принципи податкової політики [8], Довідки про ратифікацію документів та виконання внутрішньодержавних процедур щодо документів, ухвалених Радою глав держав, Радою глав урядів та Економічною радою СНД у частині питань з оподаткування [9].

Водночас привертає увагу твердження авторів Науково-практичного коментаря до Податкового кодексу України, що поняття оподаткування включає не лише вичерпний перелік податків та зборів, а і процесуальне забезпечення їх появи (уведення, зміни, скасування) та справляння [4, с. 40–41].

Цікавою є думка, наведена у «Словнику фінансово-правових термінів» за загальною редакцією Л.К. Воронової: «Оскільки чинне законодавство не містить визначення поняття «податкова система», аналіз наукових джерел дає змогу зробити висновок:

1. Термін «податкова система» є поняттям ширшим за «система оподаткування».
2. Податкова система містить низку складних процесуальних відносин, які пов'язані з установленням, введенням, зміною, скасуванням податків, зборів та інших обов'язкових платежів.



3. Невід'ємною складовою частиною податкової системи держави є організація забезпечення сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів» [10, с. 365–366].

Звернемося до положень пункту 3.2 статті 3 Податкового кодексу України, де зазначено: «Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору». Законом України від 16 вересня 2014 р. № 1678–VII [11] було ратифіковано Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 21 березня 2014 р.

До речі, у цій Угоді вживається поняття «система оподаткування» (стаття 141). У цьому документі також є поняття «оподаткування» (статті 33, 101 та глава 4 розділу V; Додаток XXVIII до глави 4) у різних його поєднаннях і варіаціях: «сфера оподаткування» (статті 22, 349, 350), «ухилення від оподаткування» (стаття 141), «об'єкт оподаткування» (стаття 141), «подвійне оподаткування» (стаття 142), «структура оподаткування» (стаття 353), «питання оподаткування та цілі оподаткування» (стаття 127) [12]. Проте поняття «справляння» стосовно податків у цій Угоді не вжито.

Тема «діючої» системи оподаткування набула свого продовження в Законі України від 28 січня 2021 р. № 1150–IX «Про Бюро економічної безпеки України», у пункті 3 статті 15 якого щодо порядку призначення та звільнення Директора Бюро економічної безпеки України зазначається: «До складу конкурсної комісії входять: дві особи, визначені Верховною Радою України за поданням комітету Верховної Ради України, до предмета відання якого належать питання *системи оподаткування*» [13].

Як зазначено в пункті 41 Доповіді Венеційської комісії, яка була схвалена на 86-му пленарному засіданні (м. Венеція, 25–26 березня 2011 р.), одним з обов'язкових елементів поняття «верховенства права» є юридична визначеність. У пункті 44 цієї Доповіді наголошується, що держава зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю [14].

Висновки. Отже, після окреслення однієї із проблем з питання правового регулювання податкової безпеки України, яка полягає в невідповідності норм Податкового кодексу України нормам Основного закону в частині обов'язковості встановлення системи оподаткування в Україні, нами було доведено, що «відмова» законодавця від застосування в Кодексі системи оподаткування є унормованим ризиком, який загрожує податковій безпеці України, ускладнює реалізацію національних інтересів України у сфері оподаткування.

Тобто, якщо дотримуватись логічної послідовності в застосуванні положень статті 92 Конституції України щодо встановлення «системи оподаткування», то в нормах Податкового кодексу України законодавець зобов'язаний був дотримуватися вимог Основного закону і встановити в Україні систему оподаткування. Тому з метою однозначного застосування норм Податкового кодексу треба дотриматися вимог пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України і встановити систему оподаткування в Україні.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко Н.П. Налоговый кодекс Украины – знаковый этап систематизации налогового законодательства. *Налоговая конкуренция и Казахстан: особенности, преимущества и перспективы* : материалы Шестого Казахстанского налогового форума, г. Алма-Ата, 18–19 октября 2011 г. Алма-Ата, 2012. С. 108–114.

2. Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2012 р. № 569-р. *Офіційний вісник України*. 2012. № 62. Ст. 2533.

3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини 5 статті 21 Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації» (справа про завчасне сповіщення про проведення публічних



богослужінь, релігійних обрядів, церемоній та процесій) від 8 вересня 2016 р. № 6-рп/2016. 13 с. С. 4. URL: <https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/6-rp-2016.pdf> (дата звернення: 18.11.2021).

4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : у 3-х т. Київ : Мінфін України ; Нац. університет ДПС України, 2010. Т. 1. 662 с.

5. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629–IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 29. Ст. 367.

6. Модельний податковий кодекс для держав – учасниць СНД. Глава 3. Спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва СНД : міжнародний документ від 16 червня 2003 р. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997_a3. (дата звернення: 18.11.2021).

7. Про ратифікацію Угоди про створення Співдружності Незалежних Держав : постановою Верховної Ради України від 10 грудня 1991 р. № 1958–XII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1958-12> (дата звернення: 18.11.2021).

8. Угода між урядами держав – учасниць СНД про узгоджені принципи податкової політики : міжнародний документ від 13 березня 1992 р. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997_634 (дата звернення: 18.11.2021).

9. Довідка про ратифікацію документів та виконання внутрішньодержавних процедур щодо документів, прийнятих Радою глав держав, Радою глав урядів та Економічною радою Співдружності Незалежних Держав СНД : міжнародний документ від 1 вересня 2004 р. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/997_747 (дата звернення: 18.11.2021).

10. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л.К. Воронової. Київ : Алерта, 2011. 558 с.

11. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16 вересня 2014 р. № 1678–VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 40.

12. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : міжнародний документ від 21 березня 2014 р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Ст. 2125.

13. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28 січня 2021 р. № 1150–IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2021. № 23. Ст. 197.

14. Верховенство права : доповідь Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія) від 4 квітня 2011 р. № 512/2009. Страсбург. Схвалена Венеційською комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 р.). *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.

