

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.1.2019.100-105

**Л. М. Касьяненко,**  
д.ю.н., професор,  
Університет ДФС України,  
e-mail: kasyanenko\_l@ukr.net,  
ORCID ID 0000-0003-1742-7580

## ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В УКРАЇНІ ТА ЇЇ ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*Стаття присвячена питанню правових основ податкової політики. Проведено аналіз конституційних норм, що регулюють податкові правовідносини. Доведено, що дотримання принципів стабільності, правової визначеності наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності платників податків.*

**Ключові слова:** податкові правовідносини, податкова політика, принцип стабільності, платники податків, бюджет.

### **Л. М. Касьяненко. Налоговая политика в Украине и ее правовое обеспечение**

*Статья посвящена вопросу правовых основ налоговой политики. Проведен анализ конституционных норм, что регулируют налоговые отношения. Доказано, что соблюдение принципов стабильности, правовой определенности приблизит украинское законодательство к европейским правовым стандартам, будет способствовать совершенствованию механизмов правотворчества и правореализации, служит дополнительной гарантией защищенности налогоплательщиков.*

**Ключевые слова:** налоговые правоотношения, налоговая политика, принцип стабильности, налогоплательщики, бюджет.

**Мета статті.** Провести аналіз конституційних норм, що регулюють податкові правовідносини. Довести, що дотримання принципів стабільності, правової визначеності наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності платників податків.

**Постановка проблеми.** Розвиток і зміцнення української держави, включення її до світових інтеграційних процесів, ствердження власного шляху розвитку нерозривно пов'язано з реформуванням податкової системи, удосконаленням її правового регулювання та досягненням відповідності сучасним тенденціям правового розвитку і міжнародним стандартам. Податкова політика держави основним чином реалізується через систему оподаткування, яка, відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України [1], встановлюється виключно законами України і відіграє ключову роль в її економічному розвитку.

Незважаючи на деякі успіхи в реформуванні податкових умов для ведення бізнесу в 2013–2017 рр. (країна підвищила рейтинг за легкістю сплати податків із 165-го 2013 р. на 84-те місце 2016 року), ефективність адміністрування податкової системи країни все

ще серйозно поступається адмініструванню в державах ЄС. Згідно з даними рейтингу «Оподаткування-2018» загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8 %, в Європейському Союзі – 40,5 %, тоді як загальний світовий показник – 39,6 %. Але на підготовку та подання податкової звітності в Україні в середньому витрачається 327,5 годин за 1 рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година, а загальний світовий – 240 годин, це дані з офіційного сайту Світового банку. Підвищення рейтингу України зумовлене насамперед ухваленням Податкового кодексу України [2] і запровадженням електронної подачі звітності. Водночас і на сьогодні податкова система України надскладна в адмініструванні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Однією з конституційних норм, що регулює податкові правовідносини, є вимога ст. 67 Конституції України, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Варто зазначити, що на конституційному рівні врегульовані податкові відносини також в інших державах. Наприклад, у §1 статті 170 Конституції Бельгії закріплено, що «ніякий податок на користь держави не може бути встановлений інакше як законом». Подібна норма і в статті 133 Конституції Іспанії, 127 статті Конституції Литовської Республіки, 113 статті Конституції Естонської Республіки, статті 34 Конституції Франції. До речі, весь правовий режим оподаткування Франції керується принципами, закладеними у статтях 13, 14 Декларації прав людини і громадянина від 1789 і які запозичені у 34 статті Конституції Франції. Конституції європейських держав, як правило, не обмежуються тільки констатацією вимоги щодо законодавчої форми податку. Конституційними нормами чітко визначаються умови, за яких податок вважається законно встановленим. У статті 78 Конституції Греції підкреслюється, що в законі необхідно передбачити суб'єкт оподаткування, доходи, до яких має відношення запроваджуваний податок. У §81 Конституції Фінляндії зазначається, що «державні податки встановлюються законом, який повинен містити приписи про принципи оподаткування і рівень податків, а також про правовий захист платників податку». У Конституції Швейцарії стаття 129 врегулює питання податкового процесу. Таким чином, можна стверджувати, що майже кожна держава прагне врегулювати податкові відносини саме на конституційному рівні.

Отже, не викликає сумніву роль Конституції України у створенні підґрунтя та безпосередньому урегулюванні податкових відносин. За допомогою норм, що вона містить, створюються умови для функціонування податкової системи країни.

На нашу думку, нині варто звернути увагу на гарантії реалізації й захисту прав та законних інтересів як платників податків, так і держави. Серед правових гарантій, притаманних для податкових правовідносин, можна окремо виділити конституційно-правові, які безпосередньо закріплені нормами Основного Закону. Згідно з ч. 2 ст. 3 Конституції України «права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави».

Виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків є необхідною передумовою для забезпечення балансу інтересів держави і суспільства, адже завдяки податковим платежам держава мобілізує кошти, необхідні для забезпечення виконання її завдань і функцій, в ефективному здійсненні яких зацікавлений кожен. Ніхто не заперечуватиме, що податки повинні бути не тягарем для їхніх платників, а одним із стимулів розвитку національної економіки. Для цього необхідно, щоб податкова політика держави була

спрямована на створення сприятливого податкового клімату. На нашу думку, має бути врегульовано питання механізму справляння платежів.

Механізм справляння податків переважно все ж таки врегульовано у податкових законах: у Франції – у Загальному кодексі про податки 1950 року; у США – Кодексі внутрішніх доходів, у Німеччині – Положенні про податки і платежі 1977 року; в Іспанії – Загальному податковому законі 1963 року; в Україні – у Податковому кодексі, численні зміни до якого вносяться систематично.

Стабільність закону як його здатність упродовж тривалого часу ефективно врегулювати коло суспільних відносин, що входять до предмета закону, не потребуючи суттєвих змін, має надзвичайно велике значення для забезпечення належності конструювання нормативних приписів податкового законодавства. На жаль, принцип стабільності податкового законодавства, закріплений у пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України [2], за яким «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року», неодноразово порушувався законодавцем у процесі здійснення трансформацій у податково-правовій сфері. Незважаючи на однозначність зазначених вимог, зміни до Податкового кодексу України вносяться з порушенням принципів податкового законодавства, зокрема і принципу стабільності. Варто зазначити, що дотримання принципу стабільності дозволяє планувати суб'єктам свою діяльність як на наступний бюджетний період, так і на перспективу, що позитивно позначається на їхній фінансовій діяльності. Водночас невиконання зазначених вимог Податкового кодексу України, по-перше, дестабілізує роботу більшості суб'єктів господарювання; по-друге, постійна зміна ставок податків та зборів, порядку їхнього справляння негативно позначається на інвестиційному іміджі країни; по-третє, призводить до соціального невдоволення, яке і так сьогодні перебуває на критичній межі.

Дійсно, світовий досвід функціонування різних податкових систем ілюструє, що найкраще економіка функціонує не в тих країнах, де податкові ставки найнижчі, а в тих, де податкова система із року в рік зазнає найменших змін. Можливо, такий підхід спонукав у березні 2018 р. у Верховній Раді України зареєструвати законопроект № 6252 «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо додаткових гарантій стабільності податкової системи)». Пропонується доповнити пп. 4.1.9 Податкового кодексу України, який визначає стабільність як один з принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, нормою, що ставки податків та зборів не можуть змінюватися частіше, ніж один раз на п'ять років. З одного боку, зазначеним законопроектом пропонується на законодавчому рівні закріпити додаткові гарантії стабільності податкової системи. На нашу думку, такий підхід є дискусійним.

На думку Нобелівського лауреата Дж. Стігліца, який обґрунтував один з принципів справедливої й ефективно оподаткованої системи – гнучкість оподаткування, податкові відносини – одні з найбільш чутливих до змін економічного базису в усій системі правовідносин. Відповідно, податкові норми мають швидко й ефективно реагувати на будь-які зміни економічного життя, щоб, з одного боку, усунути можливий деструктивний вплив оподаткування на економічний розвиток країни, а з іншого – не упустити об'єкти оподаткування, що з'являються в нових формах, із податкових тенет держави. Однак гнучкість або динамічність оподаткування має сенс виключно в діалектичному

взаємозв'язку з його стабільністю. На нашу думку, законодавець повинен знайти «золоту середину» між частотою змін закону і визначеністю податкових норм для платників податків.

Історичні факти стверджують, що принцип «податок не може бути встановлено без згоди платників» набував поступового поширення в країнах Західної Європи, починаючи з XIII століття. В Англії його вперше було закріплено у Великій Хартії Вольностей (1215 р.) та підтверджено у Статуті про утримання податей (1297 р.). Але значний час, фактично до закріплення 1689 року в Біллі про права, цей принцип ігнорувався правлячими колами.

Варто зазначити, що 1978 року у Конституцію штату Каліфорнія була внесена поправка, що увійшла в історію під назвою Пропозиція тринадцяти (Ініціаторами були 13 економістів, політиків, суспільних діячів, яких потім звинувачували у підбурюванні до податкового бунту), зміст поправки полягав у такому: 1) встановити граничну ставку на майно не вищу 1 % від його вартості; 2) залишити оціночну вартість майна на рівні 1975 року; 3) заборонити властям штату і місцевим органам самоврядування запроваджувати будь-які майнові податки без згоди 2/3 виборців (75 %). Зрозуміло, що проста згода парламентської більшості на ухвалення рішень щодо податкових змін не відповідає справжнім інтересам платників податків. Однак проблема стабільності оподаткування в Україні існує (і не така проста, як може здатися на перший погляд), має кілька взаємопов'язаних граней. Фінансова безпека держави залежить від формування державного та місцевих бюджетів, стану її платіжного балансу, співвідношення грошей в офіційній і тіньовій економіці, ступеня повернення обігових коштів до банків, руху валютних коштів та ін. Усе це необхідно враховувати під час внесення змін до податкового законодавства. А вже разом з проектом бюджету на новий рік знову подаються податкові законопроекти. Ця практика явно не узгоджується із статтею 27 Бюджетного кодексу України [3], за якою усі подібні законопроекти мали бути ухвалені до 15 липня. На нашу думку, до податкового законодавства зміни мають вноситися з дотриманням термінів їхнього ухвалення. А вже порушення стають дедалі грубішими, повністю нівелюючи принцип визначеності податкового закону, і позбавляють платників податків можливостей податкового планування. Усе це стало можливим завдяки тому, що норма п. 4.1.9 Податкового кодексу України [2] встановлює правило, не передбачаючи жодних наслідків (зокрема, санкцій) у разі його порушення. Це стосується і Бюджетного кодексу України [3]. Принцип стабільності фінансового законодавства у вітчизняних реаліях є швидше закріпленою в законі мрією платників податків, ніж реально чинною правовою нормою. Варто внести, у першу чергу, зміни до законодавства щодо притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства. Є ж зміни у законодавстві України щодо посилення відповідальності окремих осіб. Наприклад, зміни до статті 130 «Відшкодування (компенсація) шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю» Кримінального процесуального кодексу України доповнено частиною другою згідно із Законом України від 18.09.2018 № 2548-VIII: «Держава, відшкодувавши шкоду, завдану слідчим, прокурором, застосовує право зворотної вимоги до цих осіб у разі встановлення в їхніх діях складу кримінального правопорушення за обвинувальним вироком суду, який набрав законної сили, або дисциплінарного проступку незалежно від спливу строків застосування та дії дисциплінарного стягнення». У Податковому кодексі України статтю 21 доповнено пунктом 21.4 згідно із Законом України від 07.12.2017: «Посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою

відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи».

Маємо надію, що будуть ухвалені й інші правові норми – систематичні порушники принципів податкового, бюджетного законодавства також притягатимуться до конкретної відповідальності.

Виникає запитання, як навчити депутатів бути законослухняними? Депутати Верховної Ради України ухвалюють зміни до Податкового кодексу України під новий рік. А, відповідно, ч. 2 статті 80 Конституції України народні депутати не несуть юридичної відповідальності за результати голосування.

Зазначимо, що вітчизняні платники податків уже тепер мають достатньо підстав для захисту своїх прав, порушених у зв'язку з недотриманням державою принципів Податкового кодексу України [2], безпосередньо в судах шляхом стягнення збитків з держави. Такої судової практики в нас досі ще немає через пасивність платників податків і нерішучість суддів. Однак практика Європейського суду з прав людини дає інше бачення проблеми. ЄСПЛ вказав, що однією з вимог, яка впливає зі словосполучення «встановлений законом», є передбачуваність. Європейський суд також неодноразово вказував на те, що закон повинен відповідати принципу верховенства права (рішення від 25.11.1999). Ці вимоги мають на меті, зокрема, гарантувати адресатам правової норми адекватний юридичний захист від свавільних посягань з боку публічної влади на певне основоположне право людини.

До того ж Венеціанська Комісія на своєму 86 пленарному засіданні, яке відбулося 25–26 березня 2010 року, також затвердила доповідь щодо верховенства права. У цьому документі Комісія зазначила, що однією зі складових верховенства права є, зокрема, правова визначеність; вона вимагає, щоб правові норми були чіткими й точними, спрямованими на те, щоб забезпечити постійну прогнозованість ситуацій і правовідносин, що виникають.

У вітчизняній правовій доктрині поняття правової визначеності найчастіше розкривається в контексті принципу верховенства права. Конституційний Суд України 27 лютого 2018 року № 1-р/2018 вважає, що принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їхньої передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини.

**Висновки з цього дослідження.** Вважаємо, що дотримання принципів стабільності, правової визначеності наблизить українське законодавство до європейських правових стандартів, сприятиме вдосконаленню механізмів правотворчості й правореалізації, слугуватиме додатковою гарантією захищеності платників податків від свавілля державної влади. Досвід минулого та сучасна практика різних держав переконують, що удосконалення податкової політики є важливим інструментом реалізації стратегії суспільного розвитку.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30 (23.07.96). – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України : Закон України : від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
3. Бюджетний кодекс України : Закон України : від 08.07.2010 № 2453 VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2047.

---

## REFERENCES

1. Konstytutsiia Ukrainy : Zakon Ukrainy : vid 28.06.1996 № 254k/96-VR // Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. – 1996. – № 30 (23.07.96). – St. 141.
2. Podatkovi kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy : vid 02.12.2010 № 2755-VI // Ofitsiyni visnyk Ukrainy. – 2010. – № 92. – St. 3248.
3. Biudzhetni kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy : vid 08.07.2010 № 2453 VI // Ofitsiyni visnyk Ukrainy. – 2010. – № 59. – St. 2047.

### **L. M. Kasyanenko. Tax policy in Ukraine and its legal support**

*Article is devoted to a question of legal bases of tax policy. The analysis of the constitutional norms regulating tax legal relationship is carried out. It is proved that respect for the principles of stability, legal definiteness will bring closer the Ukrainian legislation to the European legal standards, will promote improvement of mechanisms of law-making and right realization, to serve as an additional guarantee of security of taxpayers.*

*The analysis of the constitutional norms regulating tax legal relationship is carried out. It is proved that respect for the principles of stability, legal definiteness will bring closer the Ukrainian legislation to the European legal standards, will promote improvement of mechanisms of law-making and right realization, to serve as an additional guarantee of security of taxpayers.*

*The role of the Constitution of Ukraine in creation of a basis and direct settlement of the tax relations does not raise doubts. By means of norms which it contains conditions for functioning of a tax system of the country are created. Tax policy of the state mainly is implemented through the system of taxation, according to Article 92 of the Constitution of Ukraine is established only by laws of Ukraine and plays a key role in its economic development. It is noted that at the constitutional level the tax relations and in other states are settled.*

*Stability of the law is of extremely great importance for providing accessory of designing of standard instructions of the tax law. Unfortunately, the principle of stability of the tax law enshrined in subparagraph 4.1.9 of Paragraph 4.1 of Article 4 of the Tax Code of Ukraine repeatedly was broken by the legislator in the course of implementation of transformations in the tax and legal sphere. Despite unambiguity of the specified requirements, changes are made to the Tax Code with violation of the principles of the tax law, including the principle of stability which observance would allow to plan to subjects the activity both for the next budget period, and for prospect, and has to that positive influence on their financial activity. Violations become more and more rough, completely leveling the principle of definiteness of the tax law, and deprive of taxpayers of opportunities of tax planning. All this became possible thanks to the fact that the standard of Paragraph 4.1.9 of the Tax Code of Ukraine establishes the rule, without providing any consequences (including sanctions) in case of its violation.*

*We consider that violators of the principles of the tax, budgetary law will also be brought to concrete responsibility.*

**Key words:** *tax legal relationship, tax policy, principle of stability, taxpayers, budget.*

*Стаття надійшла до редколегії 15 березня 2019 року*