

УДК 342.347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.02.74>

ПОДАТКОВИЙ СУВЕРЕНІТЕТ ДЕРЖАВИ У КОНТЕКСТІ ПРАВОВОЇ ПОЛІТИКИ

Єсімов С.С.,*кандидат юридичних наук, доцент,
професор кафедри адміністративно-правових дисциплін
Львівського державного університету внутрішніх справ***Проць І.М.,***кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративно-правових дисциплін
Львівського державного університету внутрішніх справ*

Єсімов С.С., Проць І.М. Податковий суверенітет держави у контексті правової політики.

У статті на підставі чинного законодавства України та нормативно-правових актів Європейського Союзу розглянуто податковий суверенітет держави у контексті правової політики. Предмет дослідження становлять фінансово-правові норми, за допомогою яких держава реалізує суверенне право на оподаткування. У дослідженні було використано комплекс загальнонаукових та приватно-наукових методів: діалектичний, історико-правовий, порівняльно-правовий, структурно-функціональний, формальної логіки, системний підхід тощо. Зазначено, що податковий суверенітет держави – це виключне право держави самостійно та незалежно здійснювати функцію оподаткування та стягування податків у межах території, на яку поширюється її юрисдикція. Зміст податкового суверенітету держави полягає у наступних напрямках податкової функції держави: встановлення податків на території, що перебуває під державною юрисдикцією; запровадження встановлених податків і їх скасування; делегування деяких повноважень щодо встановлення та запровадження податків іншим адміністративно-територіальним утворенням на своїй території; стягнення встановлених податків, включаючи здійснення контролю за повнотою та своєчасністю сплати податків і притягнення до відповідальності осіб, які порушили законодавство про податки та збори; міжнародне співробітництво у сфері оподаткування. Податковий суверенітет має ознаки: виключне право держави встановлювати та стягувати податки на своїй території; незалежність держави у реалізації функції оподаткування та стягування податків; єдність податкового суверенітету; похідний від народного суверенітету; реалізація у правовій формі. Податковий суверенітет заснований на народовладді і не може бути йому протиставлений.

Ключова слова: оподаткування, податок, органи влади, держава, фінансово-правова політика, конституційне право.

Yesimov S.S., Prots I.M. Tax sovereignty of the state in the context of legal policy.

The article examines the tax sovereignty of the state in the context of legal policy based on the current legislation of Ukraine and regulatory legal acts of the European Union. The subject of the study is the financial and legal norms, with the help of which the state implements the sovereign right to taxation. The research used a complex of general scientific and private scientific methods: dialectical, historical-legal, comparative-legal, structural-functional, formal logic, systemic approach, etc. It is noted that the tax sovereignty of the state is the exclusive right of the state to independently and independently carry out the function of taxation and tax collection within the territory over which its jurisdiction extends. The content of the state's tax sovereignty consists in the following areas of the state's tax function: setting taxes on the territory under state jurisdiction; introduction of established taxes and their cancellation; delegation of certain powers regarding the establishment and introduction of taxes to other public-territorial entities in their territory; collection of established taxes, including control over the completeness and timeliness of tax payment and prosecution of persons who have violated the legislation on taxes and fees; international cooperation in the field of taxation. Tax sovereignty has the following characteristics: the exclusive right of the state to set and collect taxes on its territory; independence of the state in implementing the function of taxation and tax collection; unity of tax sovereignty; derived from popular sovereignty; implementation in legal form. Tax sovereignty is based on people's power and cannot be opposed to it.

Key words: taxation, tax, authorities, state, financial and legal policy, constitutional law.

Постановка проблеми. Податковий суверенітет входить у предмет дослідження різних соціальних наук: економічної теорії, політології, права. Відносини, що виникають у зв'язку з реалізацією державою суверенітету у сфері оподаткування, належать до предмета регулювання конституційного права, міжнародного та фінансового права. Роль фінансово-правового регулювання цієї сфери відносин переважно має характер забезпечення. Від його ефективності залежить реалізація конституційних засад податкового суверенітету усередині держави, і у міжнародних відносинах. Податкове та бюджетне право, багато інших структурних елементів фінансового права містять правові норми, які є наслідком реалізації податкового суверенітету держави, та інструментами, спрямованими на її забезпечення. Норми, інститути та підгалузі досліджуються у контексті фінансової діяльності держави. Розгляд фінансових правовідносин, що виникають, з позицій податкового суверенітету дозволяє комплексно розглянути правову природу цього явища і підвищити ефективність права.

Стан опрацювання цієї проблематики. Проблематику податкового суверенітету держави досліджували науковці: Г.С. Андрущенко, Л.К. Воронова, Д.О. Білінський, Д.О. Гетманцев, О.В. Гедзюк, Н.Л. Губерська, С.Т. Кадькаленко, М.П. Кучерявенко, Н.М. Ковалко, Р.М. Лещенко, О.А. Лукашев, С.О. Ніщимна, І.М. Проць, Н.Ю. Пришва, Л.М. Чуприна, Н.Я. Якимчук, О.Г. Ярема та інші. Реалізація Угоди про асоціацію України та ЄС щодо адаптації національного законодавства до вимог Європейського Союзу вимагає проведення теоретико-правових досліджень із зазначеної проблематики.

Метою статті є дослідження податкового суверенітету держави у контексті правової політики.

Виклад основного матеріалу. Принцип законності оподаткування зумовлює правову форму реалізації податкового суверенітету. Право є невід'ємною умовою реалізації податкового суверенітету. Роль держави у цій сфері полягає у проведенні ефективної податково-правової політики. Правова політика як галузь пізнання про право, звертає увагу до можливості права, напрями використання, завдання, які вирішує право. Водночас правова політика це комплекс ідей, заходів, завдань, мети, програм, методів, установок, що реалізуються у сфері дії права та за допомогою права, маючи на увазі сферу відносин, зв'язків і інтересів, які охоплюють поняття правовий простір і об'єктивно потребують регулятивного упорядкування публічної влади.

Правова політика охоплює діяльність державних і місцевих органів, публічних об'єднань, окремих осіб, що включає систему ідей, цілей,

заходів і способів, що забезпечують функціонування та відтворення правового механізму, спрямовану на здійснення інтересів, прав і свобод особи у взаємодії з обов'язками. Чільне місце у захисті державного та податкового суверенітету відводиться конституційно-правовій політиці.

Розглядаючи правові засоби забезпечення державного суверенітету, І.М. Проць звертає увагу на провідну роль конституційного закріплення принципу державного суверенітету. Сучасний етап розвитку конституцій характеризується не тільки поширенням систематизованого методу регулювання фінансових відносин, а й еволюцією несистематизованого, в рамках якого регламентація стала більш ґрунтовної та всебічної [1, с. 356]. Обов'язок щодо сплати податків має конституційні засади. Однак конституційно-правові основи оподаткування не є статичними, а змінюються відповідно до політики, що проводиться. Одним із актуальних питань конституційно-правової політики щодо оподаткування є питання прогресивного оподаткування з метою посилення розподільчої функції податків та забезпечення справедливого оподаткування.

Питання необхідності введення в Україні прогресивного оподаткування неодноразово ставилося на різних політичних майданчиках. Правознавці наголошують на необхідності проведення соціально-спрямованої фінансової політики. М.П. Кучерявенко переконливо аргументував значення принципу соціальної спрямованості фінансово-правового регулювання як важливого та системо утворюючого принципу фінансового права соціальної держави [2, с. 36].

Питання прогресивного оподаткування належить до категорії конституційних, оскільки передбачає переосмислення публічної справедливості у оподаткуванні, направлення пріоритету у бік публічних інтересів [3]. Враховуючи співвідношення багатих і бідних домогосподарств, що є в Україні, воля більшості платників податків спрямована на посилення розподільчої функції оподаткування, запровадження прогресивного оподаткування. Одним із напрямів правової політики держави є фінансово-правова політика.

Фінансово-правова політика виступає складовою правової політики держави. Розглядається як особливий вид публічної діяльності, що полягає у визначенні напрямів, шляхів і способів реалізації завдань держави у сфері фінансів шляхом закріплення в нормах фінансового права із встановленням заходів відповідальності за скоєні правопорушення. Фінансово-правова політика знаходить зміст у бюджетному, податковому, валютному та інших напрямках.

Р.О. Гаврилук розкриваючи зміст податко-

во-правової політики особливу увагу приділяє принципам реалізації, до яких вчена відносить поєднання державних інтересів з місцевими інтересами у сфері оподаткування, самостійність місцевих утворень у сфері запровадження та стягування податків і зборів [4, с. 308]. Ці принципи лежать в основі інституту, безпосередньо пов'язаного з податковим суверенітетом, який визначається на думку Я.П. Павлович-Сенети як адміністративно-правове регулювання територіального устрою і адміністративно-правове забезпечення та особливості функціонування територіальних громад в умовах воєнного стану в Україні [5; 6].

В умовах глобалізації на податкову політику окремої держави впливають численні зовнішні процеси економічного, політичного та інтеграційного характеру. Дослідники проводять класифікацію правової політики за галузями правового регулювання, та за напрямками державної діяльності. Вирізняють правотворчу, правозастосовну, право інтерпретаційну та правоохоронну політику. Така класифікація застосовна до податкової політики щодо забезпечення податкового суверенітету.

Податкова функція держави та її правовий вираз відноситься до однієї з складних і завжди актуальних сторін прояву державності, що торкається інтересів різних груп суб'єктів. Оподаткування представляє цінність для держави, її апарату, службовців, великого, середнього та малого бізнесу, кожного платника податків. Дотримання балансу між законними інтересами різних груп суб'єктів та забезпечення суверенності реалізації податкової функції з урахуванням пріоритету принципу народовладдя – комплексне складне завдання, яке потребує наукового осмислення.

Фінансово-правова політика держави знаходить своє закріплення у різних нормативно-правових актах, до яких можна віднести основні напрями бюджетної, податкової та митно-тарифної політики, що розробляються Міністерством фінансів України. Аналізуючи основні напрями бюджетної, податкової та митно-тарифної політики визначені у Національній економічній стратегії на період до 2030 року, є можливим виділити положення, спрямовані на захист податкового суверенітету держави: поліпшення адміністрування податкових доходів бюджетної системи за рахунок цифровізації та інтеграції джерел інформування в єдиний інформаційний простір; зміна підходів до визначення статусу податкового резидента фізичної особи; формування прозорої системи оцінки ефективності податкових витрат [7].

Цифровізація державної діяльності та контролю-наглядової діяльності зокрема є необхідною умовою ефективної реалізації державою

функцій. Дедалі більша частина суспільних відносин набуває цифрової форми, що потребує відповідної зміни державного регулювання. Прикладом є реалізація цифрових товарів іноземними компаніями без фактичної матеріальної присутності у юрисдикції покупців цифрових товарів. Цифрові технології, що дозволяють працювати з великим обсягом інформації, значно розширюють можливості організації ризик-орієнтованого державного контролю [8, с. 302].

Особливого значення для забезпечення податкового суверенітету держави поряд із правотворчою політикою має правозастосовна та право інтерпретаційна політика. Під правозастосовною політикою розуміється науково обґрунтована, послідовна і системна діяльність державних і недержавних структур, спрямована визначення стратегії та тактики застосування права, створення необхідних умов ефективної правозастосовної роботи.

Право інтерпретаційна політика – це науково обґрунтована, послідовна та системна діяльність державних і недержавних структур, спрямована на визначення стратегії та тактики тлумачення юридичних норм, створення необхідних умов ефективної інтерпретації правових розпоряджень.

Незважаючи на реалізацію податково-правової політики переважно у правотворчій, а точніше у законотворчій формі, діяльність податкових, судових органів і платників податків щодо застосування податкових норм значною мірою визначає державну політику забезпечення податкового суверенітету. У цьому аспекті предметом розгляду є виконавча та судова влада держави.

Інтегроване включення у процес європейського розвитку в умовах змін в галузі міжнародного оподаткування ведуть до необхідності забезпечення ефективних систем оподаткування в країнах ЄС, та в Україні. Необхідність подолати податкові зловживання та забезпечити рівні умови діяльності в міжнародному просторі викликають нові трансформаційні тенденції [9].

Аналізуючи актуальні питання забезпечення податкового суверенітету в частині правозастосовної та право інтерпретаційної політики, а також виконавчої юрисдикції держави у сфері оподаткування, можна виділити тенденцію на зростанні ролі взаємодії в ЄС. Взаємодія в контексті інтеграції проводиться у різних напрямках: інформаційному обміні, адміністративній допомозі з податкових справ, взаємно погоджувальних процедур. Спочатку аналізуються теоретико-правові засади юридичної конфліктології податкових відносин, розглядається взаємно-погоджувальна процедура як процедура вирішення податково-правового конфлікту, учасниками

якого є: особи, які мають публічну податкову правосуб'єктність; особи, які мають повну податкову правосуб'єктність; особи, які мають обмежену податкову правосуб'єктність.

Відповідно до п. 2 ст. 16 Багатосторонньої Конвенції щодо виконання заходів, що стосуються податкових угод, з метою протидії розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – Багатостороння Конвенція) метою взаємодії компетентних органів Договірних держав є уникнення оподаткування, що не відповідає згоді. Стаття 17 Багатостороння Конвенція передбачає консультації компетентних органів під час проведення Договірними державами симетричних коригувань.

Згідно з преамбулою, до Багатосторонньої Конвенції її метою є виключення можливості використання угод про уникнення подвійного оподаткування у діяльності, спрямованій на не оподаткування або знижене оподаткування [10]. Частина угод про уникнення подвійного оподаткування містить положення про неприпустимість зловживань. Тобто взаємодія компетентних органів, у тому числі під час проведення взаємно погоджувальної процедури, спрямована на захист суверенних інтересів у сфері оподаткування.

У цьому аспекті роль правозастосовної податкової політики щодо захисту податкового суверенітету держави отримує інший зміст у порівнянні з внутрішньою правозастосовною податковою політикою, оскільки по суті є єдиним правовим інструментом у відносинах з іншими суверенними суб'єктами.

Прикладом цієї тези є дії держави, спрямовані на зміну міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування в тій частині, в якій договори створюють умови для зловживання правом та ухилення від оподаткування. Останнє представляє комплекс дій із перенаправлення доходу (*diversion of income*) із країн, де прибуток створюється, до третіх країн для накопичення прибутку до її розподілу в країну перебування інвестора. Третіми країнами можуть бути офшорні юрисдикції та країни зі сприятливим холдинговим режимом. Країна резидентства інвестора, яка не бажає миритися з такою ситуацією, зацікавлена у законодавстві, яке обмежує подібну практику. У Європейському Союзі зазначене вирішується відповідно до Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі [11]. Держава, реалізуючи податковий суверенітет, застосовує різні інструменти протидії подібним практикам. До таких практик можна віднести системний підхід судової влади у розгляді справ, пов'язаних із застосуванням правил оподаткування дивідендів. Однак розгляд наведених заходів податко-

вої політики буде неповним, якщо не звернути увагу на дії держави, спрямовані на створення сприятливого податкового середовища для міжнародних груп компаній щодо оподаткування дивідендного потоку.

Розширення використання можливостей інформаційних технологій у податковому контролі визначає зростання ролі правозастосовної податкової політики у забезпеченні податкового суверенітету держави.

Інструментами правозастосовної податкової політики є автоматизована система контролю за сплатою податку на додану вартість; послуги, що спрощують виконання податкового обов'язку: індивідуальний кабінет платника податків; пошуково-довідкові послуги (ризиками бізнесу, відомості з реєстрів). Взаємодія платників податків з органами державного фінансового контролю, в тому числі Державною податковою службою, в електронному середовищі дає змогу надавати нові якісні послуги та можливість дистанційного зв'язку.

Прикладне значення правової політики у сфері забезпечення податкового суверенітету надають засоби реалізації [12, с. 1010]. Засоби правової політики це інструменти та методика, за допомогою яких здійснюється перетворення ідеальних устремлінь суб'єктів правової політики на реальні дії та юридично значущі результати, є широкий спектр засобів реалізації правової політики, що ділиться дві великі групи: власні спеціальні засоби, спрямовані на вдосконалення правової системи; інструменти механізму правового регулювання.

До спеціальних засобів забезпечення податкового суверенітету належить податково-правова політика, яку розробляє Міністерство фінансів України, а до інструментів правового механізму – набір інструментів, розроблений правовою наукою, але переважно імперативно-го змісту.

Ефективність правової політики можна оцінювати за різними критеріями. До таких відносять права та свободи людини і громадянина, економічний добробут, інформаційну забезпеченість і безпеку тощо.

Критерії ефективності податково-правової політики щодо забезпечення податкового суверенітету носять комплексний характер. Загальні критерії, які залежить від часу, зводяться до ефективності реалізації державою податкової функції, яку держава реалізує незалежно з урахуванням обмежень народовладдя.

Внутрішні та зовнішні умови, які мають тимчасовий характер, визначають поточні критерії ефективності. Спільним критерієм ефективності податкової політики є стан податкової культури. Розуміння платниками податків ролі оподаткування та побудова державою ефективної систе-

ми оподаткування визначають добровільне виконання податкового обов'язку.

Реалізована державою правова політика, спрямована на забезпечення податкового суверенітету, будується з урахуванням різних принципів, на принципах податкового права та на принципах правової політики. Стосовно податкового суверенітету значна роль реалізації податкової політики та правової практики належить принципу балансу приватних і публічних інтересів.

Розглядаючи питання невідповідності національних правил оподаткування нормам первинного права ЄС, Суд Європейського Союзу не має на меті порушення податкового суверенітету держав-членів, його завданням є забезпечення ефективного балансу податкового суверенітету та прав (свобод), рівність яких декларується всім особам, які належать до Європейського Союзу.

До гарантій податкового суверенітету належить принцип балансу приватних та публічних інтересів. Однак стосовно податкового суверенітету зміст цього принципу може бути розширено. Держава, її адміністративно-територіальні утворення прагнуть до досягнення балансу інтересів у податкових правовідносинах. У цьому аспекті принцип балансу публічних інтересів розкривається через систему конституційного забезпечення місцевого самоврядування відповідно до ст. 142 Конституції України. Баланс публічних інтересів безпосередньо пов'язано з балансом приватних інтересів, оскільки порушення балансу у публічних інтересах, порушує баланс приватних і публічних інтересів.

У міжнародних податкових відносинах принцип балансу приватних та публічних інтересів знаходить свій зміст. Суть цього принципу у міжнародному аспекті полягає у забезпеченні нейтральності оподаткування для того, щоб відмінності в податкових системах не ставали на заваді розвитку міжнародної економічної діяльності. На національному та на міжнародному рівні щодо ЄС можна говорити про баланс публічних інтересів для забезпечення загального балансу приватних і публічних інтересів.

Висновки. Податкові правовідносини, що виникають при реалізації норм інституту податкового суверенітету, можна класифікувати за суб'єктним складом: правовідносини між владою державного та місцевого рівнів, а також органами місцевого самоврядування з питань повноважень у галузі оподаткування, які передані на місцевий рівні; правовідносини між державою, органами місцевого самоврядування та оподаткованими особами з питань встановлення, запровадження та стягування податків; правовідносини між державою та інститутами громадянського суспільства з питань забезпе-

чення законності встановлення та стягування податків, підвищення ефективності функції оподаткування. Перша група правовідносин пов'язана з питаннями фіскального забезпечення місцевого самоврядування, достатнього для ефективного оподаткування. Друга група правовідносин спрямована на забезпечення ефективного та справедливого рівного оподаткування. Еволюція оподаткування передбачає, що податки мають бути рівними та справедливими, розмір має бути мінімально достатнім для фінансового забезпечення державних функцій. Розвиток третьої групи правовідносин є важливим для забезпечення податкового суверенітету держави. Діяльність інститутів громадянського суспільства спрямована на забезпечення балансу публічних і приватних інтересів з питань оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Проць І.М. Особливості правової регламентації фінансової системи у сучасному світі. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Серія право.* 2022. Випуск 70. С. 353–358.
2. Податкове право: підручник / за ред. Д.О. Гетманцева та М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2023. 464 с.
3. Вінокуров В. Чому прогресивне оподаткування не прижилося в Україні та як воно буде впроваджуватися в майбутньому? 23 січня 2024. URL. <https://www.epravda.com.ua/publications/2024/01/23/709035/>.
4. Гаврилюк Р.О. Гуманізація податкової політики України в умовах воєнного стану. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2023. № 6. С. 307–311.
5. Лепиш Н.Я., Павлович-Сенета Я.П. Територіальні громади в умовах воєнного стану в Україні: адміністративно-правове забезпечення та особливості функціонування. *Аналітично-порівняльне правознавство.* 2022. № 4. С. 209–214.
6. Павлович-Сенета Я.П. Адміністративно-правове регулювання територіального устрою в Україні. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична.* 2010. № 2. С. 16–21.
7. Про затвердження Національної економічної стратегії на період до 2030 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2021-%D0%BF#n25>.
8. Сопільник Р.Л., Ковалів М.В., Проць І.М. та інші. Податкове право України: навчальний посібник. Львів: Сполом, 2023. 362 с.

9. Галушак І.Є., Кохан І.В., Дмитровська В.С. Формування податкової політики в контексті євроінтеграції. *Ефективна економіка*. 2021. № 2. URL. http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/2_2021/8.pdf.
10. Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 р. № 2692-VIII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19#Text>.
11. Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі. URL. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_028-17#Text.
12. Проць І., Хмиз М., Петков С. і інші. Цифровізація податкової системи та податкове регулювання як інструмент боротьби з тіньовою економікою. *Path of Science*. 2023. Vol. 9. № 9. P. 1008–1014.