

УДК 347.73

**Оксана Солдатенко,**

доктор юридичних наук, професор кафедри конституційного та адміністративного права ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вади́ма Гетьмана»,

**Наталія Сігарьова,**

начальник Управління правової роботи, бухгалтерського обліку та забезпечення діяльності Департаменту розвитку та модернізації податкової служби Міністерства доходів і зборів України

## КОНСТИТУЦІЙНИЙ ОBOB'ЯЗОК ГРОМАДЯН ЩОДО СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА РОСІЙСЬКІЙ ФЕДЕРАЦІЇ

*У статті проаналізовано правові норми, встановлені законами щодо сплати податків громадянами в Україні та Російській Федерації і, перш за все, Конституціями цих держав. Розглянуто сучасний стан контролю за ефективним виконанням законів та їх порушністю.*

**Ключові слова:** конституційний обов'язок, податкова система, податкове право, конституційні права.

Конституція, як основоположне джерело податкового права, містить правові принципи, що визначають нормативне регулювання загальнодержавних і місцевих податків і є базовими для податкового законодавства; встановлює правові основи податкової діяльності держави та компетенцію центральних і місцевих органів у сфері податкових відносин. У податковому праві головне місце посідають принципи-норми, закріплені в Конституції, законах та нормативних актах виключно податкового характеру. Принципи відіграють роль орієнтирів у формуванні податкового права. Вони є основними й обґрунтовано виділяються з усієї системи правових принципів з погляду не тільки форми нормативного вираження, а й змісту цих принципів, які впливають на розвиток фінансового права в цілому.

Податки стягуються винятково в публічних цілях. Цей принцип знаходить своє вираження в ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Ця норма Конституції є основоположною для справедливого оподаткування.

При цьому головною метою органів державної податкової служби є впровадження ідеології добровільності декларування доходів, взаєморозуміння та формування високої податкової культури громадян.

Сплата податків — це конституційний обов'язок кожного громадянина, від виконання якого залежить як стан місцевих бюджетів, так і соціально-економічний розвиток держави та добробут її громадян.

Податки можуть встановлюватися, змінюватися чи скасовуватися тільки шляхом прийняття парламентом законів. Цей принцип прямо пов'язаний з принципом недоторканності приватної власності і принципом свободи особи, оскільки оподаткування — це відчуження приватної власності особи, яке в демократичному суспільстві може здійснюватися тільки зі згоди особи, вираженої в даному випадку через представництво її інтересів у парламенті.

В Україні питання прав людини та їх захисту порушувались ще в Конституції Пилипа Орлика у 1710 р. Там зазначалося: «Подібно до того, як Ясновельможно-

му Гетьману з обов'язку його уряду належить керувати й наглядати за порядком щодо всього Війська Запорозького, так само він повинен пильно дбати про те, щоб на рядовий і простий народ не покладали надмірних тягарів, утисків і надмірних вимог, бо підштовхнуті ними (люди), залишивши свої домівки, відходять, як правило, до чужих країв шукати життя кращого, спокійного і легшого».

Податки є необхідною умовою існування держави, а тому обов'язок щодо їх сплати, закріплений у ст. 67 Конституції України, поширюється на всіх платників податків як безумовна вимога держави. Реалізація цього обов'язку залежить від стану їх правового регулювання, від чіткого розподілу прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин [1]. Наукову основу податкового права становлять праці відомих вчених у сфері фінансового та податкового права: Є. Ровінського, Л. Воронової, Н. Кучерявенка. Окремі аспекти участі банків у правовідносинах, пов'язаних з виконанням платниками податків конституційного обов'язку щодо сплати податків, висвітлені у працях вітчизняних та російських науковців, зокрема Н. Пришви, Н. Агафоновой, А. Бризгаліна, А. Курбатова та ін.

Подальше удосконалення податкового законодавства необхідне для ефективного розвитку національної економіки. У сучасних умовах відбуваються кардинальні зміни в поглядах як учених-юристів, так і юристів-практиків щодо правового регулювання податкових відносин. Певне місце у правовому масиві, спрямованому на врегулювання відповідних відносин, відводиться нормам податкового права. В теорії права прийнято спочатку розглядати права, а потім обов'язки. У податковому праві помітилася інша тенденція: розгляд і закріплення в законодавчому акті про податки спочатку обов'язків, а потім прав. Такий підхід пояснюється природою обов'язку щодо сплати податків і зборів, тому що платник податків реалізує, насамперед, обов'язок, який визначає деякі права [2].

Наприклад, Н. Пришва зазначає, що реалізувати права платника податків може тільки та особа, яка вже реалізувала обов'язок щодо сплати податку [3].

Д. Вінницький висловлює іншу думку: він вважає, що при характеристиці прав і обов'язків платників податків варто виходити з того, що їхня сукупність є системою, тому немає підстав для піднесення однієї групи її елементів (комплексу обов'язків) і применшення іншої (комплексу прав) [4].

На нашу думку, питання про черговість закріплення прав і обов'язків не є принциповим. Суттєвим є зміст прав і обов'язків, а також гарантії їх реалізації. У праві діє жорсткий принцип: праву кого-небудь повинен кореспондувати чий-небудь обов'язок, і навпаки — саме цей момент і є ключовим. У цьому зв'язку завдання держави полягає у максимальному забезпеченні зазначеної вище кореспонденції та захисту прав і законних інтересів у випадку їх порушення. Д. Бекерська справедливо зауважувала, що «у податкових відносинах одна зі сторін... наділена державно-владними повноваженнями, указує на належну поведінку іншій стороні, а іноді й застосовує примусові заходи. Це зумовлює встановлення особливих гарантій для охорони прав і законних інтересів особистості в податкових правовідносинах» [5].

Підкреслюючи значення суб'єктивних прав та обов'язків, роль індивідуальних вольових актів, необхідно пам'ятати про пріоритети волі законодавця, неможливість підміни її волею та інтересами суб'єктів індивідуальних правовідносин. Вольовий зміст правовідносин пов'язаний, насамперед, з державною волею, що закріплюється податковими нормами, а потім — із суб'єктивною волею інших учасників правовідносин, оскільки індивідуальні вольові інтереси також знаходять відображення в чинних публічних нормах. Таким чином, наміри та мотиви поведінки учасників правовідносин можливі тільки в межах встановленої міри поведінки [6]. Окремі фундаментальні питання прав і обов'язків суб'єктів податкового права в Україні містяться в працях Л. Касьяненко, І. Криницького, М. Кучерявенка, Н. Пришви, Л. Савченко та ін. Однак при багатоманітності наукових джерел з проблематики конституційного обов'язку громадян щодо сплати податків в Україні та Російській Федерації відсутнє

комплексне дослідження сучасних правових засад реалізації обов'язків суб'єктів податкового права, з метою зменшення податкового навантаження й забезпечення збалансованості інтересів держави та платників податків.

Податковий обов'язок — це передбачений спеціальними законами обов'язок суб'єктів податкових правовідносин з реалізації своєї компетенції як уповноважених державою осіб, а також обов'язок платників податків з дотримання відповідного законодавства, а саме обов'язок з: податкового обліку (податкової реєстрації), сплати та звітності, який забезпечується державним примусом [7]. Податковий обов'язок визначається як конституційний обов'язок особи (фізичної чи юридичної) сплатити податки, збори (інші обов'язкові платежі) до бюджетів відповідних рівнів у порядку та в строки, встановлені законами України [8]. Нещодавно термін «податковий обов'язок» закріплено й на законодавчому рівні. Так, відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом, законами з питань митної справи [9].

Як основний обов'язок платника податків С. Ципкін визначав обов'язок повністю та своєчасно сплатити належні платежі [10]. О. Латипова розглядає податковий обов'язок як «правомірно встановлений обов'язок платника податків сплатити визначену суму податків і зборів до встановленого часу» [11]. Т. Сацихіна визначає податковий обов'язок (обов'язок зі сплати податків) як вид публічно-правового обов'язку, що є мірою належної поведінки платника податків, яка полягає в необхідності сплатити податок (збір) відповідно до вимог законодавства про податки і збори [12].

Кожне з наведених понять має право на існування, хоча при цьому не можна забувати про певний рівень їх суб'єктивності. Обов'язок зі сплати податку є основним обов'язком платника податку, оскільки саме завдяки його виконанню держава досягає мети встановлення податків — формування доходної частини бюджету, за рахунок якого вона стає

спроможною реалізовувати виконання своїх функцій та забезпечувати своє існування.

Основний зміст податкових правовідносин становить обов'язок платника податків внести відповідну плату до державного бюджету у чітко встановлені строки. Вираженням провідної ролі обов'язку зі сплати податків у системі обов'язків платників податків є його закріплення на конституційному рівні [14].

Як в Україні обов'язок щодо сплати податків закріплений у ст. 67 Конституції України як безумовна вимога держави, так і у ст. 57 Конституції Російської Федерації зазначено, що «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Таким чином, Конституції обох країн закріплюють обов'язковість сплати податків всіма громадянами без винятку. Обов'язки є невід'ємною складовою (елементом) конституційно-правового статусу людини і громадянина і тісно пов'язані з правами та свободами.

Конституції України та Російської Федерації, регламентуючи обов'язки людини і громадянина, виходять з принципу, згідно з яким кожна людина має обов'язки перед суспільством, а це, в свою чергу, забезпечує вільний і всебічний розвиток усіх особистостей держави і суспільства в цілому. Зазначений принцип запроваджено Конституціями обох країн без урахування того, чи дійсно забезпечується державою і суспільством вільний і всебічний розвиток особистості, адже бажання людини завжди перевищують можливості держави і суспільства, навіть якщо останні є найрозвинутішими. Таким чином, регламентуючи у Конституціях обов'язки людини і громадянина, які є об'єктивними для розвитку держави і суспільства, щодо конкретної людини це означає, що реалізація прав і свобод можлива тільки за наявності виконання обов'язків суб'єктом цього права чи свободи, а також іншими суб'єктами. Це цілком відповідає існуючим міжнародним стандартам. Відповідно до ст. 29 Загальної декларації прав людини встановлено, що «кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи».

Виконання громадянами зобов'язання

щодо сплати податків та зборів означає позбавлення їх частки власності, а законодавча форма встановлення податкових зобов'язань розглядається як «компримис публичной цели взимания налога и частного характера источников налога» [14].

Конституція Російської Федерації, як і Конституція України, закріплює зобов'язання щодо сплати кожним громадянином законодавчо встановлених податків та зборів, а також встановлює принцип незворотності дії закону в часі та передбачає, що закони, які встановлюють нові податки, що погіршують становище громадянина, зворотної сили не мають (ст. 54 Конституції Російської Федерації) [15].

Громадяни України також зобов'язані дотримуватись вимог законів, виконувати їх, використовувати закони у своїх інтересах, а також нести юридичну відповідальність за їх порушення.

Закріплення принципу незворотності дії в часі законів та інших нормативно-правових актів є гарантією безпеки людини і громадянина, довіри до держави. Винятки з цього конституційного принципу, тобто надання закону або іншому нормативно-правовому акту зворотної сили, передбачено ч. 1 ст. 58 Конституції України, а саме: коли закони або інші нормативно-правові акти пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Принцип незворотності закону в часі має місце і в Конституції Російської Федерації. Відповідно до ст. 54 Конституції Російської Федерації закон, який встановлює чи посилює відповідальність, зворотної сили не має, тобто податки є обов'язком, який передбачає матеріальні втрати. З тієї ж причини закони, які встановлюють нові податки, зворотної сили не мають.

Таким чином, загальною юридичний принцип незворотності дії правової норми в часі конституційно закріплений в обох країнах. Проте, здійснивши аналіз застосування цієї норми у Російській Федерації, можна дійти висновку, що вона неодноразово порушувалася. Прикладом є постанова Уряду Російської Федерації від 15.01.1997 р. № 30 «Об установлении дифференцированных ставок акциза на нефть, добываемую на территории Рос-

сийской Федерации». Відповідно до п. 2 цієї постанови визначено: «Установить, что с 1 ноября 1996 г. при экспорте, по решению Правительства Российской Федерации, нефти и газового конденсата организациями, закупающими нефть и газовый конденсат у нефтедобывающих предприятий по внутренним ценам российского рынка, взимание акциза таможенными органами производится по установленной для соответствующего нефтедобывающего предприятия ставке акциза, увеличенной на 30 000 рублей». З цього виходить, що нормативно-правовим актом від 17.01.1997 р. встановлена нова норма оподаткування, яка підлягала застосуванню з 01.11.1996 р. та погіршувала становище платників податків — платників акцизу, тобто нові правила розповсюджувалися на вже здійснені поставки.

Оцінюючи в цілому комплекс прав, свобод та обов'язків людини і громадянина України і Російської Федерації, можна зробити висновок, що вони відповідають положенням Міжнародного пакту про економічні, соціальні і культурні права, Міжнародного пакту про громадянські і політичні права та Факультативного протоколу до Міжнародного пакту про громадянські і політичні права. Цей комплекс значною мірою узгоджується і з Європейською конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод та Протоколами № 2, 3, 8 і 11 до цієї Конвенції.

На відміну від Конституції України, Конституція Російської Федерації має ряд особливостей щодо системи оподаткування та порядку внесення змін до законів держави. Це пов'язано з державним устроєм: як у федеративній державі Конституцією розділено податкові повноваження між центральними суб'єктами та місцевим самоврядуванням. У ній також містяться важливі положення, пов'язані з податковим правотворенням. Встановлення загальних принципів сплати податків та зборів знаходиться у спільному віданні Російської Федерації та її суб'єктів (ст. 72 Конституції). Згідно зі ст. 104 Конституції Російської Федерації законопроекти щодо запровадження чи скасування податків, звільнення від їх сплати можуть бути внесені суб'єкта-



ми законодавчої ініціативи тільки за наявності висновку Уряду Російської Федерації. Крім того, Конституція Російської Федерації створює правові передумови для подальшого податково-правового регулювання, яке запроваджене конституційними та правовими основами держави.

С. Пепеляєв пише, що поняття «законно установленный» включає і вид правового акта, на підставі якого сплачуються податки та збори. Таким актом може бути тільки закон. Конституція Російської Федерації не допускає стягнення податків та зборів на підставі указів, розпоряджень, постанов тощо [16].

Вимога законодавчого встановлення податку знайшла відображення в п. 5 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації, згідно з яким федеральні податки та збори встановлюються, змінюються чи відміняються відповідно до Податкового кодексу Російської Федерації; податки чи збори суб'єктів Федерації, місцеві податки та збори встановлюються, змінюються чи відміняються відповідними законами про податки та збори суб'єктів Федерації та нормативно-правовими актами про податки та збори представницьких органів місцевого самоврядування відповідно до Податкового кодексу Російської Федерації.

Оскільки законодавчі органи як України, так і Російської Федерації не повинні та і не мають можливості розглядати у якості законопроектів пропозиції щодо удосконалення законодавства від

будь-яких осіб, то у Конституціях України та Російської Федерації чітко визначено коло суб'єктів законодавчої ініціативи. Державні та суспільні органи, які не мають права на законодавчу ініціативу, а також окремі громадяни мають можливість вносити особисті законопроекти тільки через суб'єктів законодавчої ініціативи [17].

*Таким чином, проаналізувавши норми Конституцій України та Російської Федерації, можна зробити висновок, що основні положення щодо конституційного обов'язку громадян щодо сплати податків практично співпадають. Відрізняються тільки деякі механізми застосування конституційних норм цих держав, що обумовлено державним укладом кожної з них.*

*З огляду на те, що нині в Україні відбувається інтенсивний процес зміни та удосконалення окремих конституційних норм, то, за словами відомого вітчизняного вченого В. Сіренка, «недостатність судової системи в Україні не повинна фінансуватися беззастережно всіма платниками податків, а у разі задоволення майбутніх скарг на Українську державу в Європейському суді з прав людини, збитки мають відшкодуватися конкретними чиновниками, що довели до цього» [18]. Такий підхід, на наш погляд, посилить як соціальну відповідальність органів влади різних рівнів, так і забезпечення реалізації конституційних прав платників податків.*

#### ПРИМІТКИ

1. Цивільне право : навч. посіб. / О. А. Підпригора, Д. В. Боброва, Л. К. Воронова [та ін.]. — К. : Вентурі, 1996. — 21, 229.
2. Фінансове право України : навч. посіб. / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва [та ін.]. — К. : Правова єдність, 2009. — С. 76.
3. Там само. — С. 41—42.
4. Винницький Д. В. Суб'єкти податкового права / Д. В. Винницький. — М. : НОРМА, 2000. — С. 84.
5. Бекерская Д. А. Юридические гарантии прав личности в налоговых правоотношениях / Д. А. Бекерская // Вестник Моск. ун-та. Право. — 1979. — № 4. — С. 86—92.
6. Кучерявенко Н. П. Курс податкового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас ; Право, 2005. — Т. III : Учение о налоге. — С. 53.
7. Латыпова Е. У. К вопросу о соотношении обязанности и обязательства по уплате налогов и сборов / Е. У. Латыпова // Финансовое право. — 2004. — № 1. — С. 15—16.
8. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юристъ, 2003. — С. 64.
9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова. — К. : Міністерство фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010.

10. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин. — М. : Госюриздат, 1955. — С. 28—32.
11. Латыпова Е. У. Зазнач. праця. — С. 12.
12. Сащихина Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Т. Ю. Сащихина. — М., 2008. — С. 43.
13. Бекерская Д. А. Зазнач. праця. — С. 67.
14. Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова. — М. : ФБК-Пресс, 2004. — С. 68.
15. Конституция РФ с комментариями / Л. Ш. Лозовский, Б. А. Райзберг. — М. : ИНФРА, 2000.
16. Налоговое право : учеб. пособ. / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : ФБК-Пресс, 2000.
17. Конституція України. Текст Основного Закону з офіційними тлумаченнями Конституційного Суду. Огляд і коментарі В. Ф. Погорілка та В. Л. Федоренка / В. Ф. Погорілко, В. Л. Федоренко. — К. : Наукова думка, 2006.
18. Сіренко В. Конституція має насправді захищати права платників податків [Електронний ресурс] / В. Сіренко. — Режим доступу : <http://cau.in.ua/ua/news/id/konstitucija-maje-naspravdi-zahischat-i-prava-platnikiv-podatktiv-sirenko-732/>.

***Солдатенко Оксана, Сигарева Наталия. Конституционная обязанность граждан по уплате налогов в Украине и Российской Федерации.***

*В статье проанализированы правовые нормы, установленные законами по уплате налогов гражданами Украины и Российской Федерации и, прежде всего, Конституциями этих государств. Рассмотрено современное состояние контроля эффективного выполнения законов.*

**Ключевые слова:** конституционная обязанность, налоговая система, налоговое право, конституционные права.

***Soldatenko Oksana, Sigaryova Nataliya. Constitutional duty of citizens to pay taxes in Ukraine and the Russian Federation.***

*This article analyzed the legal rules prescribed by tax law both of Ukraine and Russian Federation primarily by Constitution. Also the current situation in control over efficient tax law compliance was analyzed.*

**Key words:** constitutional duty, tax system, tax law, constitutional law.