

УДК 336.221

**Олена Лукашева,**здобувач кафедри конституційного права України  
Національної юридичної академії України  
імені Ярослава Мудрого

## КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

*У статті розглянуто конституційно-правову природу податкового обов'язку. Виокремлюються такі ознаки обов'язку по сплаті податків і зборів, як загальність, рівність, безумовність, встановлення податків і зборів виключно законом. Досліджено основні правові позиції органів конституційної юрисдикції України та Російської Федерації з питань визначення конституційно-правового змісту обов'язку по сплаті податків і зборів.*

**Ключові слова:** податковий обов'язок, податок, збір, загальність, рівність, безумовність, законна форма встановлення податків і зборів.

На сучасному етапі розвитку науки конституційного права посилюється актуальність проведення конституційно-правових досліджень сфери публічних фінансів. Аналіз практики Конституційного Суду України свідчить про підвищення уваги до конституційних засад фінансової діяльності держави. Як наслідок, протягом останніх років органом конституційної юрисдикції ухвалено низку рішень, у яких викладені правові позиції, що мають методологічне значення для законодавчого регулювання бюджетного процесу і сфери оподаткування. Йдеться, зокрема, про рішення Конституційного Суду України від 05.04.2001 р. № 3-рп/2001, від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005, від 09.07.2007 р. № 6-рп/2007, від 22.05.2008 р. № 10-рп/2008, від 02.10.2008 р. № 19-рп/2008, від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008, від 13.01.2009 р. № 1-рп/2009, від 26.02.2009 р. № 6-рп/2009, від 20.05.2009 р. № 11-рп/2009, від 23.06.2009 р. № 15-рп/2009. У такий спосіб Конституційний Суд України формує доктрину конституційно-правового регулювання сфери публічних фінансів.

Важливою складовою фінансових відносин є податкові відносини, що опосередковують рух грошових коштів від платників податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. Проблеми конституційно-правового регулюван-

ня податкових відносин є предметом досліджень М. С. Бондара [1], Г. А. Гаджиєва, С. Г. Пепеляєва [2], С. Л. Грибанова [3], В. Д. Зорькіна [4], М. П. Кучерявенка [5], Л. І. Летнянчина [6], Н. Ю. Пришви [7] К. А. Сасова [8; 9], Є. В. Тарибо [10], Р. О. Шепенка [11] та ін. Мета статті полягає у визначенні конституційно-правового змісту податкового обов'язку, його особливостей, а також місця в системі конституційних обов'язків.

З розвитком ринкової економіки податки і збори поряд із фіскальною функцією набувають значення ефективного регулятора економічних процесів у державі. На основі аналізу практики Федерального конституційного суду ФРН Л. Остерло й Т. Джобс підкреслюють, що в сучасному індустріальному суспільстві податок неминуче стає центральним керівним інструментом активної державної економічної та соціальної політики, причому надходження доходів для фінансування загальних державних завдань, навіть у вигляді побічної мети, нерідко відходить на другий план [12]. Успішне завершення тривалої роботи з підготовки Податкового кодексу України, що проводиться в межах реформування вітчизняної податкової системи та податкового законодавства, потребує формування чітких конституційно-правових орієнтирів регулювання податкових відносин.

Конституція України регулює найбільш значущі сфери життєдіяльності держави і суспільства. Конституційне закріплення податкового обов'язку є: (а) свідченням важливості фіскальних платежів для функціонування держави, адже саме за рахунок податків і зборів формуються доходні частини публічних грошових фондів; (б) формою втілення публічних інтересів членів суспільства, оскільки шляхом покладання обов'язку сплачувати податки і збори створюються умови для задоволення державних, суспільних та індивідуальних потреб. Практична реалізація конституційного положення щодо визнання України соціальною державою можлива лише за умов належного виконання членами суспільства покладеного на них обов'язку сплачувати податки і збори.

Відповідно до ч. 1 ст. 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Конституція Російської Федерації (ст. 57) передбачає, що «кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки і збори» [13]. Науковцями неодноразово висловлювалася думка щодо поширення податкового обов'язку лише на фізичних осіб. Зокрема С. Л. Грибанов вважає, що в Конституції РФ обов'язок сплати податків прямо передбачений лише щодо громадян, тоді як цей обов'язок у більшості зарубіжних конституцій покладено й на юридичних осіб [14]. Такий висновок зроблено на підставі того, що ст. 57 знаходиться у главі 2 Конституції Російської Федерації «Права і свободи людини і громадянина». Проте, на наш погляд, подібна точка зору є недостатньо аргументованою, оскільки місцезнаходження норми, що закріплює податковий обов'язок, не може бути визначальним чинником при визначенні її конституційно-правового сенсу.

Використання слова «кожен» при конституційному встановленні податкового обов'язку слід розглядати як втілення принципу загальності оподаткування, який полягає у поширенні обов'язку сплачувати податки і збори на необмежене та неперсоніфіковане коло суб'єктів, які визнаються їх платниками відповідно до законів. Загальне визначення по-

няття платників податків і зборів закріплене в ст. 4 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ: «Платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)». При тлумаченні змісту окремих конституційних положень необхідно враховувати їх особливості, розкриті О. О. Кутафіним: «Конституційні норми, як правило, не передбачають вичерпно визначених прав і обов'язків конкретних суб'єктів. Вони мають загальний, універсальний характер та звернуті до всіх або до багатьох видів суб'єктів» [15].

Зобов'язуючи кожного сплачувати податки і збори, законодавець фактично підкреслює безумовний характер обов'язку та рівність платників податків. Досліджуючи зміст безумовності, Є. В. Тарибо слушно зазначає, що податковий обов'язок підлягає виконанню без будь-яких умов: заперечення платника податків, податкових агентів та інших осіб, що беруть участь у процесі перерахування податку до бюджету, не мають правового значення [16]. Загальність і безумовність податкового обов'язку слід розглядати у взаємозв'язку з принципом рівності.

Конституція України закріплює принцип рівності усіх людей у своїй гідності та правах (ст. 21), а також рівність громадян у конституційних правах і свободах та рівність перед законом (ч. 1 ст. 24). На відміну від Конституції Парагваю, ст. 180 якої передбачає, що оподаткування повинно ґрунтуватися на рівності [17], вітчизняний Основний Закон безпосередньо не встановлює принципу рівності оподаткування. Зміст цього принципу розкривається у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування»: рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації полягає у забезпеченні однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). У постанові від 04.04.1996 р. № 9-П Конституційний Суд Російської Федерації зазначив, що з метою забезпечення регулювання оподаткування відповідно до Конституції Російської Федерації прин-

цип рівності вимагає врахування фактичної здатності до сплати податку виходячи з правових принципів справедливості і розмірності. Принцип рівності в соціальній державі стосовно обов'язку сплачувати законно встановлені податки і збори передбачає, що рівність повинна досягатися шляхом справедливого перерозподілу доходів та диференціації податків і зборів [18].

У Податковому кодексі Російської Федерації до основних засад законодавства про податки і збори (п. 1 ст. 3) віднесено принцип загальності оподаткування: «Кожна особа повинна сплачувати законно встановлені податки і збори. Законодавство про податки і збори ґрунтується на визнанні загальності й рівності оподаткування» [19]. У такий спосіб російський законодавець деталізував конституційне положення щодо обов'язку кожного сплачувати законно встановлені податки і збори.

Розкриваючи конституційно-правовий зміст податкового обов'язку, Конституційний Суд Російської Федерації у постанові від 17.12.1996 р. № 20-П зазначив, що конституційний обов'язок має особливий, а саме публічно-правовий, а не приватноправовий (цивільно-правовий) характер, що зумовлено публічно-правовою природою держави і державної влади, у сенсі статей 1 (ч. 1), 3, 4 і 7 Конституції Російської Федерації.

Податок — необхідна умова існування держави, саме тому обов'язок сплачувати податки, закріплений у ст. 57 Конституції Російської Федерації, поширюється на всіх платників податків як безумовна вимога держави. Платник податків не має права розпоряджатися на свій розсуд тією частиною свого майна, яка у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до казни, та зобов'язаний регулярно перераховувати цю суму на користь держави, оскільки інакше були б порушені права й охоронювані законом інтереси інших осіб, а також держави. Стягнення податку не може розцінюватися як довільне позбавлення власника його майна — воно представляє собою законне вилучення частини майна, що впливає з конституційного публічно-правового обов'язку.

У цьому обов'язку платників податків

(у тому числі громадян, зайнятих підприємницькою діяльністю з утворенням юридичної особи) втілений публічний інтерес всіх членів суспільства. Саме тому держава вправі й зобов'язана вживати заходів з регулювання податкових відносин з метою захисту прав і законних інтересів не тільки платників податків, а й інших членів суспільства [20].

Визнаючи публічно-правовий і безумовний характер конституційного обов'язку сплачувати податки і збори, ми вважаємо за необхідне звернути увагу на проблему відповідності Конституції України положень п. 1.13 ст. 1 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV, в якому під податком з доходів фізичних осіб законодавець розуміє плату фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок. Очевидною є необхідність скасування цієї норми як такої, що не відповідає природі імперативного регулювання податкових відносин. З цього приводу хотілося б навести думку відомого російського вченого А. О. Ісаєва: «Податки не можуть бути побудовані на принципі обміну послуг, в їх основу має бути покладено *обов'язок*» [21].

Визнання податку платою за надання послуг платникові фактично означає скасування публічно-правових засад податкового регулювання, нівелює принципи загальності, рівності та безумовності конституційного обов'язку сплачувати законно встановлені податки і збори. Крім того, визнаючи податок платою за послуги, неможливо прогнозувати відповідні надходження до місцевих бюджетів, адже платники можуть відмовлятися від сплати цього податку, обґрунтовуючи власну поведінку неналежною якістю послуг, несвоєчасним їх наданням тощо.

Запроваджуючи будь-яку норму до податкового закону, законодавець повинен ураховувати сутнісні особливості податкових правовідносин. Показовою в цьому сенсі є правова позиція російського Конституційного Суду, викладена у постанові від 17.12.1996 р. № 20-П: «Податкові правовідносини ґрунтуються на владному підпорядкуванні однієї сторо-

ни іншій. Вони передбачають субординацію сторін, одній з яких — податковому органу, що діє від імені держави, — належить владне повноваження, а іншій — платникові податку — обов'язок підкорення. Вимога податкового органу й податкове зобов'язання платника податку випливають не з договору, а із закону. З публічно-правовим характером податку і державної казни та з фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма встановлення податку, обов'язковість і примусовість його вилучення, односторонній характер податкових зобов'язань» [22].

Конституція України зобов'язує кожного сплачувати податки і збори. При цьому може виникнути запитання: чи не намагається у такий спосіб законодавець обмежити види фіскальних платежів, які підлягають обов'язковій сплаті до публічних грошових фондів? Відповідаючи на поставлене запитання необхідно підкреслити зв'язок конституційної норми, яка встановлює обов'язок сплачувати податки і збори (ч. 1 ст. 67) з нормою, що міститься в п. 1 ч. 2 ст. 92 Основного Закону та передбачає імперативну вимогу стосовно виключного законодавчого встановлення податків і зборів, а також системи оподаткування. Відповідно до ч. 4 ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» системою оподаткування визнається сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку.

Конституція України вимагає сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Визначення в законі порядку і розміру сплати податкового платежу є важливим конституційним положенням, яке не лише передбачає конкретний вид нормативно-правового акта, а й встановлює певні вимоги до його змісту. На відміну від Основного Закону України, Конституція Греції (ч. 1 ст. 78) безпосередньо встановлює вимоги щодо змісту податкового закону: «Жоден податок не може покладатися і стягуватися без наявності формального закону, яким визначається суб'єкт оподаткування, дохід, вид власності, видатки і фінансові операції або їх

категорії, до яких такий податок належить» [23].

Конституційний Суд Російської Федерації у постанові від 11.11.1997 р. № 16-П сформулював правову позицію, в якій розкривається конституційно-правовий зміст законного встановлення податків і зборів: «Податок або збір може вважатися законно встановленим тільки в тому випадку, якщо законом зафіксовані суттєві елементи податкового зобов'язання, тобто встановити податок можливо тільки шляхом прямого перелічення в законі про податок суттєвих елементів податкового зобов'язання. Конституційна вимога щодо встановлення податків і зборів тільки й виключно в законодавчому порядку є одним з принципів правової демократичної держави й має на меті гарантувати, зокрема, права й законні інтереси платників податків від свавілля та несанкціонованого втручання виконавчої влади. Тільки закон у силу його визначеності, стабільності, особливого порядку прийняття може надати платникові податків достовірні дані для виконання ним податкового обов'язку. Якщо суттєві елементи податку або збору встановлюються виконавчою владою, то принцип визначеності податкових зобов'язань піддається загрози, оскільки ці зобов'язання можуть бути змінені в гірший для платника податків бік у спрощеному порядку» [24].

Слід підкреслити, що в Законі України «Про систему оподаткування» деталізоване конституційне положення щодо встановлення законом правового механізму податку чи збору. Відповідно до ч. 3 ст. 1 вказаного Закону «Ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) ... і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування». У такий спосіб законодавець намагається сформулювати відносно автономний, самостійний інституційний масив законодавчих актів, що регулюють сферу оподаткування в Україні. Конституційний Суд України, ухваливши Рішення від 09.07.2007 р. № 6-рп/2007 (справа про соціальні гарантії громадян) та рішення від 22.05.2008 р. № 10-рп/2008 (справа щодо предмета та змісту закону про Державний

бюджет України), створив підстави унеможливлення в майбутньому запровадження до законів про Державний бюджет України норм, що регулюють механізм сплати податків і зборів, сформулювавши наступну правову позицію: «Верховна Рада України не повноважна при прийнятті закону про Державний бюджет України включати до нього положення про внесення змін до чинних законів України, зупиняти дію окремих законів України та/або будь-яким чином змінювати визначене іншими законами».

*Підсумовуючи проведений аналіз конституційно-правової природи податкового обов'язку, зазначимо, що саме вивчення змісту цієї системоутворюючої категорії податкового права є підґрунтям подальших конституційно-правових досліджень проблем правового регулювання податкових відносин в Україні, впливу оподаткування на розвиток економічних і соціальних процесів, його ролі у функціонуванні системи публічних фінансів держави.*

#### ПРИМІТКИ

1. Бондарь Н. С. Конституционная природа налогового права / Н. С. Бондарь // Финансовое право. — 2005. — № 3. — С. 28—40.
2. Гаджиев Г. А. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации : учеб. пособ. / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. — М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. — 592 с.
3. Грибанов С. Л. Коллизионные вопросы государственно-правового регулирования налогов и налогообложения в Российской Федерации : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.02; 12.00.14 / С. Л. Грибанов. — СПб., 2006. — 27 с.
4. Зорькин В. Д. Налоговое право и практика Конституционного Суда РФ / В. Д. Зорькин // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года : по матер. 3-й Междунар. науч.-практ. конф. (14—15 апр. 2006 г.) : сб. / сост. В. М. Зарипов ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М.: Волтерс Клувер, 2007. — С. 12—33.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Легас ; Право, 2005. — Т. III: Учение о налоге. — 600 с.
6. Летнянчин Л. І. Конституційні обов'язки людини і громадянина в Україні: проблеми теорії і практики : монографія / Л. І. Летнянчин. — Х. : Видавець СПД ФО Вапнярчук Н. М., 2006. — 256 с.
7. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. — К. : ЕксОб, 2003. — 280 с.
8. Сасов К. А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / К. А. Сасов ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Волтерс Клувер, 2008. — 320 с.
9. Сасов К. А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда Российской Федерации / К. А. Сасов ; под ред. М. Ф. Ивлиевой. — М. : Статут, 2006. — 206 с.
10. Тарибо Е. В. Доктрины Конституционного Суда Российской Федерации в сфере налогообложения (теоретические и практические аспекты): автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.02 / Е. В. Тарибо. — М., 2005. — 34 с.
11. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы / Р. А. Шепенко. — М. : Статут, 2006. — 303 с.
12. Остерло Л. Конституционные принципы налогов и сборов в ФРГ / Л. Остерло, Т. Джобс // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Статус-Кво 97, 2004. — С. 87.
13. Конституция Российской Федерации. Офиц. изд. — М. : Юрид. лит., 1997. — 64 с.
14. Грибанов С. Л. Зазнач. праця. — С. 21.
15. Кутафин О. Е. Источники конституционного права Российской Федерации / О. Е. Кутафин. — М. : Юристъ, 2002. — С. 35.
16. Тарибо Е. В. Зазнач. праця. — С. 14.
17. Шепенко Р. А. Зазнач. праця. — С. 15.
18. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993—2007 гг.). / под ред. Л. О. Иванова, В. М. Зарипова. — М. : Волтерс Клувер, 2009. — С. 121.

19. Летнянчин Л. І. Зазнач. праця.

20. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993—2007 гг.). / под ред. Л. О. Иванова, В. М. Зарипова. — М. : Волтерс Клувер, 2009. — С. 1—2.

21. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. — М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. — С. 65.

22. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993—2007 гг.). / под ред. Л. О. Иванова, В. М. Зарипова. — М. : Волтерс Клувер, 2009. — С. 2.

23. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л. А. Окунькова. — М. : НОРМА—ИНФРА-М, 1999. — С. 274.

24. Там само. — С. 96.

**Лукашева Елена. Конституционно-правовая природа налоговой обязанности.**

*В статье рассмотрена конституционно-правовая природа налоговой обязанности. Выделяются такие признаки обязанности по уплате налогов и сборов, как всеобщность, равенство, безусловность, установление налогов и сборов исключительно законом. Исследованы основные правовые позиции органов конституционной юрисдикции Украины и Российской Федерации по вопросам определения конституционно-правового содержания обязанности по уплате налогов и сборов.*

**Ключевые слова:** налоговая обязанность, налог, сбор, всеобщность, равенство, безусловность, законная форма установления налогов и сборов.

**Lukasheva Olena. Constitutional — legal nature of the tax liability.**

*Constitutional — legal nature of the tax liability has been considered in the article. Such features of the liability of paying taxes and dues exclusively by the law have been depicted. The main legal position of the bodies of the constitutional jurisdiction of Ukraine and Russian Federation on the matters of determination of the constitutional — legal content of the liability of paying taxes and dues have been researched.*

**Key words:** tax liability, tax, due, generality, equity, absoluteness, legal form of fixing of taxes and dues.