

## КОНСТИТУЦІЙНЕ ТА МУНІЦИПАЛЬНЕ ПРАВО

УДК 342.4(417)+336.1  
DOI [https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1\(30\).509](https://doi.org/10.32837/pyuv.v0i1(30).509)

*А. М. Худик*  
*orcid.org/0000-0003-3174-8428*  
*помічник судді патронатної служби*  
*управління з організаційного забезпечення*  
*Апеляційної палати Вищого антикорупційного суду*

### ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКУ ТА ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН ЗА КОНСТИТУЦІЮ УКРАЇНИ

Конституція України зобов'язує кожного «сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом» (ст. 67), визначає, що виключно законами України встановлюються «система оподаткування, податки і збори» (ст. 92). При цьому Основний закон України категорично забороняє проведення референдуму «щодо законопроектів ыз питань податків...» (ст. 74). На Кабінет Міністрів України Конституція покладає обов'язок проведення «податкової політики» (ст. 116), а територіальним громадам сіл, селищ, міст надає повноваження (безпосередньо або через утворені ними органи) встановлювати «місцеві податки і збори відповідно до закону» (ст. 143) [7]. Вважаємо, що самі ці конституційні норми закладають вихідні начала податкової системи України, визначають її зміст і соціальне призначення, характеризують податок як об'єкт конституційного регулювання.

Розглядаючи податок як об'єкт конституційного регулювання, Т. Затуліна пропонує виділяти та розмежовувати його «законодавче» і «конституційне» поняття. Так, на її думку, «конституційне» поняття податку істотно відрізняється від «законодавчого». Вона вважає, що в процесі визначення конституційного поняття «податок» було б помилковим обмежуватися тлумаченням, наведеним у законодавстві. Адже законодавче поняття «податок» досить часто відображає не всі конституційні характеристики цього терміна. Загалом «конституційне» і «законодавче» поняття податку мають різні прагматичні цілі [5, с. 25–26].

У зв'язку із цим вважаємо, що поняття «податок» та природу податкових правовідносин потрібно виводити не тільки з чинного податкового законодавства (Податкового кодексу України, далі – ПКУ), а й з конституційних положень, які закладають основні конституційні цінності громадянського суспільства та інструментальної держави.

Видатний німецький учений-конституціоналіст К. Фогель пропонує у спірних правовідносинах поняття «податок» та його правову природу виводити не з галузевого законодавства, а із конституції та конституційного права. На його думку, конституційне поняття «податок» слугує своєрідним еталоном для всього масиву податкового законодавства [3, с. 123]. Переконані, що саме конституційне поняття «податок» відображає соціально-правову сутність цього правового феномена, відображає його найважливіші характеристики, дає змогу відмежувати його від інших правових явищ.

Зокрема, системний аналіз Конституції України (ст.ст. 1, 3, 8, ч. 3 і 4 ст. 13, ст. 67) свідчить, що стягнення не є ознакою податку. Згідно із ст. 67 Основного закону України, податок не стягують і не вилучають, а те, що стягують, – вже не податок.

Конституція України (відповідно до ст. 67 якої «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори») дає змогу зрозуміти, що податок – це платіж, активна дія і наслідок вольового акту платника податків. Сам же термін «стягнення» має іншу правову природу і кілька значень: по-перше, примусове вилучення не сплачених у встановлений строк грошових сум (податків); по-друге, під стягненням інколи розуміють певну грошову суму, що підлягає виплаті (вилученню) для відшкодування шкоди. У третьому випадку термін «стягнення» використовують на позначення штрафних санкцій, які застосовуються за винні протиправні дії. Отже, з одного боку, податок (згідно із ст. 67 Конституції України та ст. 6 ПКУ) – це платіж, тобто активна дія платника, що проявляє свою волю; а з іншого боку, стягнення – активна дія публічного суб'єкта, що проявляє свою волю стосовно приватного суб'єкта. Однак платіж і стягнення тих самих коштів одночасно відбуватися не може. Якщо платіж здійснений, то для чого його стягувати?! І навпаки, якщо відбулося стягнення, то немає потреби здійснювати платіж [1, с. 872–873].

Водночас у сучасній юридичній літературі й надалі вказують замість обов'язковості оподаткування (або поряд із нею) на його примусовість, обґрунтовуючи це природою публічних фінансів та специфікою методу владних приписів.

У приватного суб'єкта донині є стійке уявлення, що податки не сплачуються, а стягуються і при цьому держава йому нічим не зобов'язана [12, с. 74]. Т. Комаров вважає, що податкові норми «забезпечують односторонньо-владне здійснення податкових вилучень, і виникаюче в ході цього процесу зіткнення публічного і приватного майнового інтересу жадає від держави відповідної ініціативної діяльності податкових та інших уповноважених органів у здійсненні контролю за сплатою податків і активного втручання в цей процес, якщо буде потреба» [6, с. 138]. Переважно владний характер податкових відносин, що виникають у процесі податкового вилучення державою коштів у фізичних і юридичних осіб, унеможлиблює рівність учасників цих відносин, свобода публічного інтересу держави підпорядковує свободу приватного інтересу платника податків, що відображається в податковій політиці держави [6, с. 137]. На думку Г. Гаджієва, публічні фіскальні платежі, що є формою відчуження приватної власності, завжди засновані на примусі платника [9, с. 70]. Вважається, що в податкових правовідносинах одна сторона – платник податків – завжди перебуває у владному підпорядкуванні іншої сторони – державного податкового органу, що діє від імені держави і наділений повноваженнями збирати податкові платежі до скарбниці [13, с. 26].

Така позиція не є достатньо обґрунтованою і суперечить чинній Конституції України. Адже можливість застосування примусу характерна для будь-яких суспільних відносин, які регулюються та/або охороняються правом. Однак забезпеченість юридичним примусом, як і обов'язковість, не тотожна примусу, адже допоки суб'єкти суспільних відносин із приводу оподаткування перебувають у межах правомірної поведінки, немає підстав застосовувати примусові заходи [10, с. 31]. Конституція України, по суті, встановлює презумпцію сумлінності платника податків, що припускає добровільність сплати податку (ст. 67) [7].

У рамках податкових правовідносин фіскальний орган не здатний підкорити своєму акту владного волевиявлення дії платника податків, якщо кожен елемент змісту цього акту не буде безпосередньо впливати з конкретних нормативних приписів законодавця. Згідно з Конституцією та Податковим кодексом України, податкові органи не тільки не здатні адміністративним актом «породити» податковий обов'язок у конфронтуючих їм суб'єктів, вони не наділені навіть повноваженнями, щоб припинити або змінити їх зміст після того, як згаданий обов'язок уже виник

(п. 7.3 ст. 7 ПКУ) [11]. Вони не вправі в односторонньому порядку визначати для платника податків/ податкового агента, в якому розмірі, в які строки, на яких умовах має бути здійснений платіж податку (п. 7.1 ст. 7 ПКУ) [11]. Основні суб'єкти податкових правовідносин – фіскальний орган і платник податків/податковий агент рівною мірою виявляються максимально жорстко підлеглими податковому закону, що детально регламентує всі елементи оподаткування [2, с. 344]. Іншими словами, відносини між державою і платником податків, з урахуванням конституційних положень, мають будуватися на принципі правової рівності. За такого підходу до податку (тобто як до форми попередньої оплати специфічних робіт чи послуг, надання яких має забезпечити публічний суб'єкт) податкові правовідносини можна розглядати як взаємні [1, с. 871].

П. Пацурківський вважає, що «за своєю первинною природою фінансове право має рівною мірою виражати, представляти і захищати природні права і законні інтереси не тільки публічних суб'єктів фінансових правовідносин, але і всіх інших його суб'єктів. Інакше кажучи, справжнім призначенням фінансового права є правомірне поєднання, оптимізація і гармонізація природних прав і законних інтересів рівною мірою всіх суб'єктів фінансових правовідносин із приводу публічних фінансів, або природних прав і законних інтересів із приводу публічних фінансів суспільства загалом» [8, с. 967–968]. Тобто податкова політика має ґрунтуватися на тому, що податок треба розглядати як рівні взаємовідносини держави і платника податків, за яких засоби останнього надаються інститутам публічної влади, а ті мають ефективно використати їх не тільки для стимулювання господарської діяльності, а й для підвищення рівня життя всього населення країни або регіону [1, с. 869].

Конституція України (ст. 3, ч. 4 ст. 13, ст. 24) закріпила рівність усіх суб'єктів права власності, зазначаючи, що «людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканість і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю». Тому важко погодитися з твердженням, що рівності між інститутами публічної влади та платниками податків не можна досягти тільки тому, що податкові правовідносини будуються як владні, де держава диктує свою волю, а платники податків підкоряються їй, тобто наявна своєрідна субординація [4, с. 98].

Тож справжнім призначенням податкового права є забезпечення суспільно необхідного компромісу публічного та приватного інтересів у публічних фінансах, а не легітимація, з огляду на панування держави, протиправного вилучення надмірної частини створеної доданої вартості у приватному секторі суспільного виробництва на користь інститутів публічної влади, як це просте-

жуємо зараз, внаслідок чого в державі й суспільстві загалом виникають вкрай негативні явища: недодержання природних прав і законних, насамперед конституційних, інтересів усіх інших суб'єктів публічних фінансів, за винятком держави; знищення достатньої мотивації до збільшення легітимної приватної власності; утворення тіньового сектору суспільного виробництва; легітимне і нелегітимне уникнення оподаткування; втеча капіталів за кордон тощо [1, с. 870].

Норми податкового права відображають свободу держави, інших публічних суб'єктів у податкових правовідносинах, містять вимоги до іншої зобов'язаної сторони (платників податків) про виконання податкового зобов'язання, при цьому зобов'язана сторона перебуває тільки у функціональній залежності від владного суб'єкта й організаційно йому не підлегла, що найбільш яскраво проявляється у взаємовідносинах податкових органів із фізичними і юридичними особами, під час проведення заходів податкового контролю та стягнення недоїмки, пені та штрафу [6, с. 138]. Така функціональна залежність не має дозволяти державі трактувати контрагента в податкових правовідносинах як «другорядного» суб'єкта і проголошувати режим державної сваволі.

Як зазначає Д. Вінницький, сутність податкових правовідносин така, що уповноважена особа (публічно-територіальне утворення) володіє правом вимоги (правом вимоги сплати податків і/або зборів), а «зобов'язана особа не підлегла уповноваженій особі, а лише функціонально пов'язана з нею через зобов'язання» [2, с. 110–111].

Отже, податкові правовідносини мають конституційне значення. Сучасне розуміння основ конституційного ладу і природи взаємовідносин між особою, державою та суспільством виходить із тези про те, що основи правового регулювання публічних фінансів мають закладатися на конституційному рівні. Особливістю конституціоналізації системи оподаткування в Україні є те, що її концептуальним ядром є концепція природних та невідчужуваних прав індивіда, довкола якої вибудовувалося все правове регулювання цих суспільних відносин.

Згідно з Конституцією України держава наділена правом вимоги частини доходів індивідів у вигляді податків. Держава уповноважена українським народом зобов'язувати індивідів, на яких поширюється її юрисдикція, брати участь через податкову систему у фінансуванні створення загальних благ. Мобілізуючи фінансові ресурси, держава потім їх цілеспрямовано використовує, виступаючи не просто в ролі інстанції, що володіє регулятивними повноваженнями, а як уповноважений суб'єкт, який зіставляє витрати з доходами, прагне до ефективного перерозподілу ввірених їй фінансових ресурсів. Ця частина отриманих

податків направляється не на примноження капіталу соціуму, що знаходиться в розпорядженні держави, а на задоволення публічних потреб індивідів. Основною метою ст. 69 Конституції України є закріплення обов'язку індивідів на предмет соціальної взаємодії щодо створення загальних благ, закріплення обов'язку компенсації іншим індивідам витрат на створення загальних благ, що, своєю чергою, дасть змогу подальшої соціальної взаємодії в цьому соціумі, результатом якої є створення нових загальних благ і, як наслідок, розвиток соціуму, створення матеріальної бази, надання публічно-сервісних послуг населенню та дедалі більше задоволення публічних потреб індивідів.

Відповідно до Конституції України, податок є платежем, активною дією і наслідком вольового акту платника податків. Податкові ж правовідносини – це рівноправні взаємовідносини держави і платника податків, за яких засоби останнього надаються публічному суб'єктові, що має ефективно використати їх для задоволення публічних потреб та інтересів населення країни або регіону.

### Література

1. Вдовичен В.А. Законодательная дефиниция налогового-правового компромисса (теория и практика). *Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы : материалы Международ. «круглого стола», г. Черновцы, 21–23 сентяб. 2006 г.* / под ред. д.ю.н. В.М. Баранова, д.ю.н. П.С. Пацуркивского, к.ю.н. Г.О. Матюшкина. Нижний Новгород : Нижегород. исслед. науч.-приклад. центр «Юрид. техника», 2007. С. 868–973.
2. Винницький Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. 436 с.
3. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / отв. ред. Б.Н. Топорнин. Москва : Изд-во ИГиП РАН, 1994. 320 с.
4. Демин А. Общие принципы налогообложения (анализ судебного-арбитражной практики). *Хозяйство и право*. 1998. № 2. С. 95–101.
5. Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики : дис. ... к.ю.н. Ростов-на-Дону, 2008. 241 с.
6. Комарова Т.Л. Оптимизация публичного и частного интереса в налоговой политике современного российского государства. *Интерес в публичном и частном праве* : материалы науч. конф. ГУ ВШЭ. Москва, 2002.
7. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 01.04.2020).
8. Пацуркивский П.С. Парадигмальные детерминанты законодательных дефиниций (на примере финансового права). *Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы : материалы Международ. «круглого стола», г. Черновцы, 21–23 сентяб. 2006 г.* / под ред. д.ю.н. В.М. Баранова,

д.ю.н. П.С. Пацуркивського, к.ю.н. Г.О. Матюшкина. Нижний Новгород : Нижегород. исслед. науч.-приклад. центр «Юрид. техника», 2007. С. 955–974.

9. Пепеляев С.Г. Основы налогового права : учеб.-метод. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Инвест-Фонд, 1995. 496 с.

10. Пилипенко А.А. Правовое обеспечение формирования налоговой системы Республики Беларусь : дис. ... канд. юрид. наук. Минск, 2004. 141 с.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.04.2020).

12. Соловьёв В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. 194 с.

13. Темиржанов М.К. Конституционные основы регулирования налоговых отношений : дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2004. 148 с.

### Анотація

**Худик А. М. Права природа податку та податкових правовідносин за Конституцією України.** – Стаття.

Стаття присвячена висвітленню одного з аспектів проблеми конституціоналізації публічних фінансів в Україні, а саме правовій природі податку та податкових правовідносин за Конституцією України. На думку автора, за своєю конституційною природою податок – це насамперед обмеження конституційного права приватної власності, зазіхання на власність у тій мірі, в якій воно зобов'язує до її відчуження. Всебічний захист права приватної власності в Конституції України зумовлений тим, що за майно, яке перебуває у володінні, користуванні і розпорядженні приватних суб'єктів, вони зобов'язані сплачувати податки і збори.

У статті аргументується, що норми податкового права відображають свободу держави, інших публічних суб'єктів у податкових правовідносинах, містять вимоги до іншої зобов'язаної сторони (платників податків) про виконання податкового зобов'язання, при цьому зобов'язана сторона перебуває тільки у функціональній залежності від владного суб'єкта й організаційно йому не підлегла. Наголошується, що Конституція України закладає вихідні начала податкової системи України, визначає природу та призначення податку й податкових правовідносин в Україні. Системний аналіз Конституції України (ст.ст. 1, 3, 8, ч. 3 і 4 ст. 13, ст. 67) свідчить, що стягнення не є ознакою податку. Згідно із ст. 67 Конституції України, податки не стягуються і не вилучаються, а те, що стягується, – це вже не податок. Податок є платежем, активною дією і наслідком вольового акту платника податків.

Аргументується, що, згідно з Конституцією України, обмеження форм прояву автономії волі суб'єктів податкового права не означає підпорядкування волі одних суб'єктів податкового права владним волевиявленням інших (на відміну від деяких інших публічно-правових галузей, наприклад, адміністративного права). Конституція України, як і Податковий кодекс України, не передбачає податкової субординації.

**Ключові слова:** конституція, податок, держава, законодавство, обов'язковість оподаткування, примусовість оподаткування.

### Summary

**Khudyk A. M. Legal nature of taxes and tax relations under the Constitution of Ukraine.** – Article.

The article is dedicated to covering one aspect of the problem of the constitutionalization of public finances in Ukraine, namely the legal nature of taxes and tax relations under the Constitution of Ukraine. On author's opinion, the tax by its constitutional nature is first of all a restriction on the constitutional right of private property, an encroachment on property to the extent that it obliges to alienate it. Comprehensive protection of private property rights in the Constitution of Ukraine is conditioned by the fact that private entities are obliged to pay taxes and fees for the property they own, use and dispose.

The article argues that the rules of tax law reflect the freedom of the state, other public entities in the tax relationship, contain requirements to another obliged party (taxpayers) to fulfill the tax obligation, with the obliged party is only in the functional dependence on the governing subject and organizationally is not subject to it. It is emphasized that the Constitution of Ukraine establishes the starting points of the tax system of Ukraine, determines the nature and purpose of taxes and tax relations in Ukraine. A systematic analysis of the Constitution of Ukraine (Art. 1, 3, 8, Part 3 and 4 Art. 13, Art. 67) shows that the levying is not a sign of tax. According to Art. 67 of the Constitution of Ukraine, taxes are not levied or deleted, and what is levied is no longer a tax. The tax is a payment, an active action and a consequence of the volitional act of the taxpayer.

It is argued that, according to the Constitution of Ukraine, restricting the forms of exercise of autonomy of the will of tax law subjects does not imply the subordination of the will of some tax law subjects to the will of others (unlike some other public-law branches, for example, of administrative law). The Constitution of Ukraine, like the Tax Code of Ukraine, does not provide for tax subordination.

**Key words:** constitution, tax, state, legislation, taxation obligation, compulsory taxation.