

СУБ'ЄКТИ ВИКОНАННЯ КОНСТИТУЦІЙНОГО ОBOB'ЯЗКУ СПЛАЧУВАТИ ПОДАТКИ І ЗБОРИ

Греца С.М.,

*докторка юридичних наук, доцентка,
професорка кафедри конституційного права та
порівняльного правознавства
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
ORCID: 0000-0002-9174-7454*

Греца Я.В.,

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
ORCID: 0000-0002-7643-3502*

Греца С.М., Греца Я.В. Суб'єкти виконання конституційного обов'язку сплачувати податки і збори.

Вказується, у контексті триваючої збройної агресії російської федерації проти України, поряд із зовнішньою допомогою, критично важливою є консолідація внутрішнього потенціалу країни – як людського, так і матеріально-технічного та фінансового. Це необхідно для забезпечення обороноздатності держави та досягнення перемоги. В цих умовах першочергового значення набуває ефективне наповнення бюджетів усіх рівнів через систему податків і зборів. Своєчасне та повне виконання податкових зобов'язань громадянами забезпечує державу необхідними фінансовими ресурсами. Важливість цього обов'язку підкреслюється його закріпленням на рівні Основного закону держави. Проте чинне формулювання статті 76 Конституції України має певні недоліки, зокрема щодо регламентації обов'язку подання податкових декларацій та визначення кола осіб, на яких поширюється ця вимога.

Стаття присвячена визначенню суб'єктного складу виконання конституційного обов'язку сплачувати податки і збори. Наголошено, що для належного виконання податкового обов'язку держава має створити нормативно-правовий механізм, який визначатиме порядок сплати податків та їх розмір. Норма ст. 67 Конституції України, що встановлює відповідний обов'язок, міститься у розділі, присвяченому правам та обов'язкам людини і громадянина, в той же час податковий обов'язок розповсюджується на ширше коло суб'єктів. Висновується, що податковий обов'язок для всіх інших платників податків, зокрема юридичних осіб та їх структурних підрозділів, встановлений не на рівні Конститу-

ції України, а на рівні закону, а саме Податкового кодексу України, що у свою чергу, не позбавляє його значущості та імперативності виконання. Проведено аналіз норми частини 2 статті 67 Конституції України, зроблено висновок, що за її змістом встановлено обов'язок декларування доходів для всіх громадян. Наголошено на недосконалому вказаній правовій нормі, оскільки, з одного боку, вона при буквальному тлумаченні встановлює обов'язок подавати декларації тільки для громадян, отже не поширюється на осіб без громадянства, які можуть бути резидентами України, отримувати доходи і мати обов'язок сплачувати податки. З другого боку, встановлення загального обов'язку декларування доходів для всіх без винятку громадян є також не виправданим стосовно тих доходів, які отримуються виключно від податкових агентів. Проаналізовано світовий досвід запровадження загального декларування доходів. Обґрунтовано недоцільність запровадження загального декларування в Україні на даному етапі. Наголошено на участі у виконанні податкового обов'язку не тільки платників податків, а й інших суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, податкових агентів. Обумовлено, що історія законодавства зарубіжних держав свідчить про те, що стягування податку податковим агентом було розроблено з метою вирішення проблеми ухилення платників податків від сплати податку. У деяких визначених законом випадках, особливо, відповідальною за визначення податкових зобов'язань, є податковий орган (наприклад, при нарахуванні земельного податку фізичним особам). Висновується, що механізм забезпечення виконання податкового обов'язку за суб'єктивним складом повинен передбачати засоби впливу не тільки на платників податків, а й на податкових

агентів чи податкові органи, які за законом можуть бути відповідальними за нарахування податкових платежів.

Ключові слова: податок, податковий обов'язок, податкова декларація, платник податків, податковий агент, податковий орган.

Hretsa S.M., Hretsa Ya.V. Subjects of the fulfillment of the constitutional obligation to pay taxes and fees.

It is indicated that in the context of the ongoing armed aggression of the Russian Federation against Ukraine, along with external aid, the consolidation of the country's internal potential - both human, material, technical and financial - is critically important. This is necessary to ensure the defense capability of the state and achieve victory. In these conditions, effective filling of budgets of all levels through the system of taxes and fees becomes of primary importance. Timely and full fulfillment of tax obligations by citizens provides the state with the necessary financial resources. The importance of this obligation is emphasized by its consolidation at the level of the Basic Law of the state. However, the current wording of Article 76 of the Constitution of Ukraine has certain shortcomings, in particular regarding the regulation of the obligation to submit tax declarations and the definition of the circle of persons to whom this requirement applies.

The article is devoted to the determination of the subject composition of the fulfillment of the constitutional obligation to pay taxes and fees. It was emphasized that to fulfill the tax obligation properly, the state should create a normative legal mechanism to determine the procedure for paying taxes and their amount. The norm of Art. 67 of the Constitution of Ukraine, which establishes the corresponding duty, is contained in the section devoted to the rights and duties of a person and a citizen. At the same time, the tax duty extends to a broader range of subjects. It is concluded that the tax obligation for all other taxpayers, in particular legal entities and their structural subdivisions, is established not at the level of the Constitution of Ukraine but at the level of the law, namely the Tax Code of Ukraine, which, in turn, does not deprive it of its significance and imperativeness implementation. An analysis of the norm of Part 2 of Article 67 of the Constitution of Ukraine was carried out, and it was concluded that its content establishes the obligation to declare income for all citizens. The imperfection of the specified legal norm is emphasized since, on the one hand, when interpreted literally, it establishes the obligation to submit declarations only for citizens. Therefore it does not apply to stateless persons who can be residents of Ukraine, receive income, and have the obligation to pay taxes. On the other

hand, establishing a general obligation to declare income for all citizens without exception is also not justified in relation to those incomes received exclusively from tax agents. The global experience of the introduction of a general declaration of income is analyzed. The impracticality of introducing a general declaration in Ukraine at this stage is substantiated. The participation of not only taxpayers, but also other subjects of tax legal relations, particularly tax agents, is emphasized in fulfilling tax obligations. It is stipulated that the history of the legislation of foreign countries shows that tax collection by a tax agent was developed to solve the problem of tax evasion by taxpayers. In some cases defined by law, the person responsible for determining tax liabilities is the tax authority (for example, when charging land tax to individuals). It is concluded that the mechanism for ensuring the fulfillment of the tax obligation by subject composition should provide for means of influence not only on taxpayers but also on tax agents or tax authorities, who may be responsible for calculating tax payments by law.

Key words: tax, tax liability, tax declaration, taxpayer, tax agent, tax authority.

Постановка проблеми. В сучасних умовах, коли Україна переживає військову збройну агресію з боку російської федерації, крім зовнішньої підтримки необхідна мобілізація внутрішніх людських, технічних та фінансових ресурсів, щоб забезпечити спроможність держави дати відсіч ворогові та перемогти. Тому особливого значення набуває забезпечення повного та своєчасного надходження податків і зборів до бюджетів всіх рівнів, належне виконання податкового обов'язку, що забезпечує мобілізацію коштів для потреб держави. Його значущість завжди була на високому рівні, адже обов'язок сплачувати податки і збори закріплений на конституційному рівні. Разом з тим, чинна норма ст.76 Конституції України, особливо в частині встановлення обов'язку подавати податкові декларації, за своєю суттю не є досконалою, зокрема в частині визначення суб'єктів його виконання.

Стан дослідження. Проблеми визначення суб'єктного складу правовідносин при виконанні податкового обов'язку досліджувались у працях О.О. Ємельянової, І.Я. Олендера, Д.М. Стародуба, Г.М. Стріяшко, В.І. Теремецького та інших, однак існує необхідність більш ґрунтовно дослідити рівень конституційного закріплення податкового обов'язку щодо ширшого кола суб'єктів податкових відносин.

Метою даної статті є розкриття кола суб'єктів виконання конституційного обов'язку по сплаті податків і зборів, оцінка доцільності запровадження загального декларування доходів,

а також визначення ролі інших, крім платників податків, суб'єктів, що забезпечують виконання податкового обов'язку.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. З вказаної норми основного закону випливає, що держава має створити нормативно-правовий механізм, який визначатиме порядок сплати податків та їх розмір.

Для розуміння сутності конституційного обов'язку сплачувати податки і збори важливим є аспект визначення кола суб'єктів, на яких він поширюється. Аналізуючи правове регулювання в Україні, О.О. Ємельянова звертає увагу на те, що ст. 67 Конституції України міститься у розділі, присвяченому правам та обов'язкам людини і громадянина, в той же час податковий обов'язок розповсюджується на більш широке коло осіб та включає, окрім фізичних осіб, також юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи [2, с. 77]. У свій час Конституційний Суд України у рішенні від 09.02.1999 року по справі № 1-7/99 наголошував, що розділі II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина» закріплені конституційні права, свободи і обов'язки, насамперед, людини і громадянина та їх гарантії. Про це свідчить як назва цього розділу, так і системний аналіз змісту його статей та частини другої статті 3 Конституції України [3].

Безумовно, ця обставина не може спонукати нас до висновку, що обов'язок сплачувати податки і збори не поширюється на юридичних осіб. Деякі науковці роблять спробу обґрунтувати можливість поширення конституційної норми, яка встановлює обов'язок сплачувати податки, на інших платників податків. Зокрема І.Я. Олендер наголошує на неможливості та недоцільності закріплення в Конституції України усього суб'єктного складу податкових відносин – для цього є податкове законодавство. По-друге, формулювання «кожен», яке застосовано у ст. 67 Конституції України, однаково можна застосовувати і до людини, і до іншого суб'єкта правовідносин. Розташування ст. 67 Конституції України в розділі, присвяченому правам і обов'язкам громадянина, не є перепорою для її поширення на суб'єктів правовідносин, що є юридичними особами. По-третє, юридичні особи утворюються особами фізичними і без дій останніх формалізуватися як окремий суб'єкт правовідносин вони не можуть. По-четверте, навряд чи доцільно було б у Конституції формувати окремий підрозділ, що вміщував би основні права юридичних осіб – такого немає в жодній країні світу [4, с. 129].

Вказані доводи є цілком слушними, однак, на нашу думку, спроба поширити безпосередньо

норми ст. 67 Конституції України на платників податків – юридичних осіб не видається необхідною. Визначення вказаного конституційного обов'язку як обов'язку в першу чергу людини і громадянина не означає, що нормами податкового законодавства України не може бути закріплені обов'язок сплати податків всіма іншими платниками, в тому числі юридичними особами. Це кореспондується із нормою пункту 1 частини 2 статті 92 Конституції України, яка встановлює, що виключно законами України, зокрема, встановлюється система оподаткування, податки і збори. Таким чином парламент наділений конституційними повноваженнями встановлювати податки і збори на рівні закону, що, власне, і реалізовано в нормах Податкового кодексу України. Тому ми можемо прийти до висновку, що обов'язок сплачувати податки і збори на конституційному рівні встановлений для людини та громадянина, в той же час податковий обов'язок для всіх інших платників податків, зокрема юридичних осіб, встановлений не на рівні Конституції України, а на рівні закону, а саме Податкового кодексу України, що у свою чергу, не позбавляє його значущості та імперативності виконання.

Крім цього, для розуміння змісту конституційного обов'язку сплати податків і зборів необхідно наголосити, що крім власне основного обов'язку сплатити податки і збори Конституція України більш широко розкриває його сутність, зокрема встановлює обов'язок подавати податкові декларації. Аналіз норми частини 2 статті 67 Конституції України дає можливість зробити висновок, що за її змістом встановлено обов'язок декларування доходів для всіх громадян. Фактично можна стверджувати, що цією нормою запроваджено обов'язок загального декларування доходів, адже конституційна норма не містить жодних винятків. На наше переконання, вказана норма Основного Закону є недосконалою, оскільки, з одного боку, встановлює обов'язок подавати декларації тільки для громадян, отже не поширюється на осіб без громадянства, які можуть бути резидентами України, отримувати доходи і мати обов'язок сплачувати податки. З другого боку, встановлення загального обов'язку декларування доходів для всіх без винятку громадян є також не виправданим стосовно тих доходів, які отримуються виключно від податкових агентів. На наше переконання, запровадження загального декларування доходів в Україні на даному етапі не є доцільним, адже суттєво ускладнить адміністрування податку на доходи фізичних осіб у зв'язку із необхідністю додаткової обробки та камеральної перевірки значного обсягу декларацій, а, крім того, покладе на фізичних осіб додаткові обов'язки. Разом з тим, при отриманні доходів

від податкового агента, останній самостійно надає податковим органам достатній обсяг інформації щодо суми виплачених доходів та розміру утриманих податків, тому дублювання такої інформації у деклараціях, які повинні будуть подавати безпосередньо фізичні особи – платники податків не вбачається за необхідне. Більше того, значна частина фізичних осіб в Україні не має достатнього рівня знань, досвіду, навичок та технічних можливостей для самостійного заповнення та подання податкових декларацій, тому як результат від них можна очікувати або ігнорування обов'язку чи його неналежне виконання з помилками чи порушеннями, що може потягнути застосування штрафних санкцій, або необхідність використання послуг податкових консультантів, що потягне додаткові витрати на оплату їх послуг.

Якщо аналізувати світовий досвід запровадження загального декларування доходів, за твердженням Д.М. Стародуба, загальне декларування громадян застосовується в багатьох країнах світу, зокрема в США, Німеччині, Франції, Швейцарії, Італії, Данії, Фінляндії, Швеції, Австралії, Новій Зеландії, Сінгапурі, Чилі. Усі ці країни мають свої підходи до вирішення питання отримання та перевірки податкових декларацій від майже всього населення. Тут можливе й обмеження кола осіб, які обов'язково подають декларацію, певними майновими рамками чи за видом доходів (що є доволі складно) або шляхом реалізації науково-технічного прогресу в оподаткуванні (електронні сервіси, попередньо заповнені декларації тощо). На думку вказаного автора, декларування доходів фізичних осіб – це не лише простий елемент податкового обов'язку людини перед державним утворенням, а й місце, де виражається мотив платника податку платити чи не платити податок. Порахувавши всі свої доходи та визначивши розмір податку, людина усвідомлює ціну держави для себе, своєї сім'ї та оцінює якість отриманого нею блага порівняно зі сплаченими або задекларованими податками. Тут же держава бачить динаміку сплати людиною податків, може зрозуміти, чи добре вона піклується про того, хто надав їй право існувати. З точки зору держави, звісно, такого може й не бути, проте оцінка вартості держави для людини стимулює громадянську активність у тому, щоб зробити державу, державою для людей. Загальнообов'язкове декларування звільнить таку волю людини, зробивши з неї справжнього члена суспільства, який усвідомлює свою потрібність. Опір загальнообов'язковому декларуванню та створення різних штучних перешкод у цьому зайвий раз доводить, наскільки держава опирається вільному громадянину, наскільки вона боїться дати відповідь на запитан-

ня, чи потрібна вона людині, чи потрібне людині її громадянство, чи забезпечене воно реально [5, с. 149-150]. Можна частково погодитися з тим, що декларування доходів певною мірою стимулює громадську активність суспільства, але запропонований автором підхід є доволі спрощеним. Насправді, рівень довіри людей до держави в аспекті якості виконання державою соціальних функцій та справедливого розподілу суспільних благ залежить далеко не тільки від декларування доходів, це значно глибша і складніша категорія.

Розкриваючи зміст податкового обов'язку, необхідно наголосити на одній важливій деталі. І законодавче визначення цього терміну, і позиції більшості науковців не враховують важливу участь у виконанні податкового обов'язку не тільки платників податків, а й інших суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, податкових агентів. Зокрема, при сплаті податку на доходи фізичних осіб саме на податкових агентів закон покладає обов'язок нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок платника податку з доходів, що виплачуються такому платнику, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм. Таким чином, слід врахувати, що виконання податкового обов'язку забезпечується як безпосередньо платниками податків, так і податковими агентами у випадках, передбачених законом.

Саме обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платникові податків, і перерахування їх до бюджетів і є головним обов'язком податкового агента. Такий обов'язок виникає у податкового агента тільки за реальної можливості утримати «чужий податок» і перерахувати його до бюджету, тобто лише за наявності у податкового агента відповідного джерела у вигляді грошових коштів платників податків, які знаходяться в його розпорядженні. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплат доходів є одним з передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податків без його фактичної участі [6, с. 745].

Участь податкових агентів у виконанні обов'язку по сплаті податків характерна і для країн ЄС. Аналіз податкового законодавства зарубіжних країн дозволяє стверджувати про існування різних підходів до визначення статусу податкового агента. Так, існують країни, у яких податкових агентів: а) розглядають як самостійних суб'єктів, зазначаючи, що вони мають такі ж права, як і платники податків; б) ототожнюють із податковими представниками; в) такий інститут законодавства відсутній [7, ст. 164].

Крім того слід врахувати, що у деяких визначених законом випадках, особою, відповідальною за визначення податкових зобов'язань, є податковий орган (наприклад, при нарахуванні земельного податку фізичним особам), а платник податків зобов'язаний сплатити податок на підставі надісланого йому повідомлення. У такій ситуації належне виконання податкового обов'язку залежить не тільки від платника податку, а й від дій податкового органу, пов'язаних із правильним визначенням розміру відповідного податкового зобов'язання та своєчасного надіслання платнику податкового повідомлення.

Висновок. З наведеного можна зробити висновок, що механізм забезпечення виконання податкового обов'язку за суб'єктним складом повинен передбачати засоби впливу не тільки на платників податків, а й на податкових агентів чи податкові органи, які за законом можуть бути відповідальними за нарахування податкових платежів.

Обов'язок сплачувати податки і збори на конституційному рівні встановлений для людини та громадянина, в той же час податковий обов'язок для всіх інших платників податків, зокрема юридичних осіб, встановлений не на рівні Конституції України, а на рівні закону, а саме Податкового кодексу України, що у свою чергу, не позбавляє його значущості та імперативності виконання.

Запровадження загального декларування доходів в Україні на даному етапі не є доцільним, адже суттєво ускладнить адміністрування податку на доходи фізичних осіб у зв'язку із необхідністю додаткової обробки та камеральної перевірки значного обсягу декларацій, а, крім того, покладе на фізичних осіб додаткові обов'язки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254. *Відом. Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Ємельянова О.О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2016, № 2. С. 74–83.
3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99#Text>.
4. Олендер І.Я. Правове регулювання виконання податкового обов'язку в режимі усунення подвійного оподаткування. Дис... докт. юрид.наук. Запоріжжя, 2020. 436 с.
5. Стародуб Д.М. Правове регулювання доходів фізичних осіб: порівняльна характеристика України та країн СНД. Дис... канд.юрид.наук. Ірпінь, 2017. 207 с.
6. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748.
7. Стріяшко Г.М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права. Дис... канд. юр. наук. Ірпінь, 2017. 203 с.