

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.85.3.8>

ПРАВО НА ПОДАТОК¹

Павлюк А.Ю.,
студентка 4 курсу
юридичного факультету,
Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича
e-mail: pavliuk.anna.yu@chnu.edu.ua

Павлюк А.Ю. Право на податок.

У статті досліджується природа права людини на податки. Аналізуються особливості та перспективи нормативної фіксації права людини на податки у Конституції України та можливість закріплення конкретних юридичних гарантій суб'єктів даних правовідносин на рівні Основного Закону. Метою дослідження є комплексне дослідження права людини на податки, можливість його юридичної фіксації та аналіз механізмів захисту цього права. Матеріалами дослідження є: 1) нормативно-правове забезпечення щодо регулювання права на податок; 2) праці вітчизняних та зарубіжних авторів, що провадять свої науково-практичні дослідження у сфері податкового права. У процесі дослідження використано наступні методи: філософські, загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, зокрема синтезу, аналізу, індукції, дедукції, структурно-функціональний метод та інші. Охарактеризовано поняття та сутність права людини на податки, його значення та основну ідею. Розглянуто податок як явище подвійної природи, що полягає не лише в обов'язку платника податку, але водночас є і його правом як члена громадянського суспільства. Здійснено порівняльний аналіз розуміння правової категорії податку з точки зору як позитивістського, так і людиноцентристського підходу. Розкрито питання обміну між людьми публічними благами. Визначено взаємозв'язок права людини на податки з категорією перерозподільної справедливості. Наведено перелік найбільш поширених публічних потреб людини. Крім того, проаналізовано правову категорію суспільне багатство. Наголошено на важливості й необхідності сумлінної сплати податків в умовах воєнного стану. Окреслено особливості захисту права на податки крізь призму аналізу рішень ЄСПЛ, Суду ЄС, Конституційного Суду України та Верховного Суду. Проаналізовано засновані на позиціях людиноцентризму механізми захисту прав суб'єктів податкових правовідносин. Наголошено на перевагах такого підходу в розрізі дотримання балансу публічного та приватного інтересів платників податків та держави. На основі цих механізмів, окреслено можливість подолання проблеми ухилення від сплати податкових платежів.

Ключові слова: право людини на податки, справедливість, обмін між людьми публічними благами, позитивізм, людиноцентристський підхід.

Pavliuk A.Y. The right to tax.

The article examines the nature of the human right to taxes. Peculiarities and prospects of the normative fixation of the human right to taxes in the Constitution of Ukraine and the possibility of establishing specific legal guarantees of the subjects of these legal relations at the level of the Basic Law are analyzed. The purpose of the study is a comprehensive study of the human right to taxes, the possibility of its legal fixation, and an analysis of the mechanisms for protecting this right. The research materials are: 1) normative and legal support for regulating the right to tax; 2) works of domestic and foreign authors conducting scientific and practical research in the field of tax law. The following methods were used in the research process: philosophical, general scientific and special methods of scientific knowledge, including synthesis, analysis, induction, deduction, structural-functional method and others. The concept and essence of the human right to taxes, its meaning and main idea are characterized. The

¹ Науковий керівник: Гаврилюк Руслана Олександрівна, доктор юридичних наук, професор завідувач кафедри публічного права Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

tax is considered as a phenomenon of a dual nature, which is not only the duty of the tax payer, but at the same time it is also his right as a member of civil society. A comparative analysis of the understanding of the legal category of tax from the point of view of both positivist and human-centered approaches was carried out. The question of the exchange of public goods between people is revealed. The relationship between the human right to taxes and the category of redistributive justice is determined. The list of the most common public human needs is given. In addition, the legal category public wealth is analyzed. The importance and necessity of conscientious payment of taxes in the conditions of martial law is emphasized. The peculiarities of the protection of the right to taxes are outlined through the prism of the analysis of the decisions of the ECtHR, the EU Court, the Constitutional Court of Ukraine and the Supreme Court. Mechanisms for protecting the rights of subjects of tax legal relations based on human-centered positions are analyzed. The advantages of this approach in terms of maintaining the balance of public and private interests of taxpayers and the state are emphasized. Based on these mechanisms, the possibility of overcoming the problem of tax evasion is outlined.

Key words: human right to taxes, justice, exchange of public goods between people, positivism, human-centered approach.

*Податок для тих, хто його сплачує,
ознака не рабства, а свободи...
А. Сміт*

Постановка проблеми. На сьогодні, в тому числі і через російську агресію, виконання податкових зобов'язань продовжує залишатися однією з найважливіших сфер правового регулювання, а функціонування податкової системи має відповідати потребам суспільства, бути спрямованим на адаптацію до нових умов наповнення державного бюджету, з одного боку, а з іншого – забезпечувати запровадження сучасних цивілізованих механізмів захисту основоположних прав людини та громадянина, закріплених Конституцією України, в тому числі і через дотримання балансу інтересів платників податків та публічного суб'єкта.

Метою статті є комплексне дослідження права людини на податки, можливості його юридичної фіксації та аналізу механізмів захисту цього права.

Стан опрацювання проблематики. Проблемі права людини на податки присвячено низку праць таких авторів, як Р. Гаврилюк, П. Пацурківський, В. Порето, М. Вебер, М. Кучерявенко, А. Маслоу, Р. Гібурґ, І. Бабін, М. Капелетті, С. Шевчук, Т. Пашук, Р. Алексі, М. Олсон, Р. Шепенко.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні для України, як ніколи раніше, актуальні слова відомого англійського філософа Т. Гоббса: «Податки – це ціна, яку ми сплачуємо за суспільний мир» [8]. Для кожного свідомого члена громадянського суспільства важливо розуміти, що сплачуючи податки, щодня ми робимо свій внесок у мир, захист, добробут кожного з нас. Наразі в Україні щодо правової природи податку домінує концепція юридичного позитивізму, держава виступає в образі Левіафана, своєрідного уособлення нерівності, зверхності, де податок лише обов'язок його платника [14]. Яскравим наслідком такого розуміння є протиставлення суб'єктів податкових правовідносин: фіскальної держави та платників податку. Така практика суперечить положенням ст. 3 Основного Закону, яка проголошує: «Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [12]. Ще А. Сміт у спеціальній главі «Чотири основні правила податків» п'ятої книги «Про витрати государя чи держави» наголошує на важливості дотримання принципів справедливості, рівності та найменшого обтяження платників під час встановлення податку, тобто основоположних засад прав людини [24]. Дана позиція кореспондується з формулою персональності І. Канта, що забороняє ставитися до людини, лише як до засобу, а навпаки – людина має розглядатись як мета сама собою. Нікого не можна перетворювати на об'єкт або річ, адже це буде приниженням його людської гідності [11].

Як вихід із ситуації пропонуємо звернутись до людиноцентристської концепції розуміння природи права людини на податки, згідно якої державі відведена винятково інструментальна роль у податкових правовідносинах. Держава не має прав у сфері відносин оподаткування, а наділена лише обов'язками та компетенцією в особі її уповноважених органів. Податкове право не пода-

роване людині державою. Навпаки воно існує як об'єктивна дійсність, зумовлене публічними потребами самої людини, її біопсихосоціальними особливостями, виникає і діє незалежно від визнання його державною владою [6]. Податок як явище подвійної природи, що полягає не лише в обов'язку платника податку, але водночас виступає і його правом як члена громадянського суспільства [6]. Обґрунтування цієї концепції базуються на принципі обміну благами між людьми: «Дай мені те, що потрібно мені, і ти одержиш те, що потрібно тобі, – такий сенс життя» [24]. Спочатку виникає право вимоги людини на публічні блага, а опісля і її зобов'язання визнати і задовольнити аналогічне право вимоги до неї. Даний механізм є запорукою спільного задоволення їх публічних потреб. Ці положення перегукуються з ідеєю Р. Гібурга про «дзеркальні права» [7].

Крім того, слід пам'ятати, що свобода будь-якої людини закінчується там, де розпочинається свобода іншої. Податкові правовідносини не виняток. Аналогічно право на податки обмежується взаємообміном зустрічними вимогами один до одного і можливостями задоволення спільних потреб. Це надає даним відносинам публічно-правовий характер [9]. Податки можуть успішно фінансувати як публічні, так і приватні потреби людини. З однієї сторони, платник повинен сплатити визначену частину власних фінансових ресурсів на задоволення публічних потреб. Податковий внесок кожного громадянина, що поступив у публічний фонд, фактично набуває якостей суспільного багатства. Так реалізується перерозподільна справедливість [2].

Крім того, дана конструкція є законодавчо встановленою мірою необхідної поведінки держави в особі її уповноважених органів щодо публічних фінансів. Водночас вона визначає межі фіскальних платежів з метою підтримання балансу приватних та публічних інтересів людей [3]. Податки не можуть бути використані на що завгодно, а лише в порядку ст. 95 Конституції України [12]. Це твердження узгоджується з правовою позицією Конституційного Суду України у рішенні № 3-р (І) / 2019, яке було прийнято 5 червня 2019 року за позовом ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна». Суд дійшов висновку, що при прийнятті рішення щодо прав платників податків законодавець повинен діяти послідовно і дотримуватися балансу між публічними і приватними інтересами, а обраний ним спосіб має бути пропорційним суспільно значимій меті і обумовлений необхідністю її досягнення [23]. У протилежному випадку, якщо платник систематично ухиляється від сплати податків, принцип справедливості не працює і неправомірно задовольняє лише його особисті потреби. Згідно з положеннями етатистського праворозуміння причиною уникнення сплати суб'єктами оподаткування належних сум є недосконалість юридичних конструкцій та податкової системи держави [5]. Концепція ж права людини на податки виявляє першопричини такого негативного соціального явища у недостатньому правовому вихованні та правовій культурі платників. З позицій даної теорії держава та її фіскальні органи не мають власних потреб та інтересів у системі податкових правовідносин, а є лише інструментом для задоволення публічних потреб [6]. За М. Вебером: «Лише окремі індивіди та їх співтовариства, весь соціум як кооперація індивідів є носіями як публічного, так і приватного інтересів. Така концентрація соціальних потреб сама по собі є тим природним началом, яке веде до зародження того чи іншого порядку із хаосу та створює його нормативну структуру» [25]. Сьогодні в умовах воєнного стану дані положення мають особливе значення для посилення економіки країни, що в свою чергу збільшить фінансові можливості для матеріального забезпечення Збройних Сил України.

На наш погляд, варто закріпити в Конституції право людини на податки де-юре, у загальноприйнятій формі. У першу чергу, це необхідно для зміни розуміння суті податкового права у суспільстві. Зокрема, й ролі держави у даних правовідносинах – не як власника Державного бюджету, а як зобов'язаної сторони, управомоченої здійснювати від імені Українського народу управління та розпорядження суспільним багатством. Останнє, в свою чергу, має виступати мірою свободи громадян – платників податків [4]. Дотримання балансу інтересів з одного боку – держави в особі її уповноважених органів, з іншого – платників податків, є запорукою ефективності податкової системи [10]. Про це свідчить і практика Конституційного Суду України. Наприклад, у рішенні від 24.03.2005 року № 2-рп/2005 орган конституційної юрисдикції дійшов висновку, що: «законодавець фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання. Але зазначена підстава ще не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу. Встановлюючи таку підставу для запровадження податкової застави, законодавець не врахував наявність чи відсутність існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової

декларації і неправомірно обмежити право останнього розпоряджатися своєю власністю, що порушує ч. 1 ст. 41 Конституції України» [22]. Крім того, на думку Конституційного Суду України: «хоча конституційно-правовий зміст поняття економічної свободи не передбачає отримання конкретних результатів від здійснення економічної діяльності, однак він включає і захист від ризиків, пов'язаних зі свавільними, непередбачуваними й необґрунтованими рішеннями та діями органів публічної влади, зокрема щодо податкового регулювання» [23]. Актуальною в даному контексті є потреба закріплення презумпції невинуватості платника податків. Про це свідчить електронна петиція № 22/165654-еп, опублікована на веб сайті Офіційного інтернет представництва Президента України 06.10.2022 р. громадянином Д.Є. Боярчуком, що знайшла підтримку понад 25 тисяч громадян. У вказаній петиції йдеться про: «необхідність зміни підходів у здійсненні податковими і митними органами контрольних функцій, що б унеможливило негативний вплив відповідних заходів на господарську діяльність сумлінних суб'єктів податку» [1].

Аналіз судової практики Верховного Суду в справах щодо захисту прав платників податків дає підстави дійти висновку, що у разі встановлення протиправності дій фіскального органу існує можливість двох варіантів поведінки суб'єкта податку – адміністративна або судова процедура оскарження: «наявність повноважень – це одна з обставин, які входять до предмета доказування у справах цієї категорії, але не єдина. Надання податковому органу відповідних повноважень – це лише передумова подальшої реалізації його управлінських функцій, результатом реалізації чого, у справі, є прийняття рішень, законність яких перевіряється судами» [16]. Крім того, важливою є обґрунтованість та вмотивованість актів індивідуальної дії податкових органів, тобто наведення у рішенні конкретних фактичних і юридичних підстав, а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття. Так, у справі № 822/1817/18 від 23 жовтня 2018 року Верховний Суд наголосив, що: «можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Вживання податковим органом загального посилання на пункт шостий Критеріїв оцінки, без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд. Відтак, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності» [15]. Зазначені положення кореспондують з позицією Європейського Суду з прав людини у даній категорії спорів. Зокрема, у рішенні у справі «Серков проти України» ЄСПЛ визнає, що: «відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з важливих фіскальних питань призводить до його суперечливого тлумачення судом, є втручанням у майнові права особи в контексті статті 1 Першого протоколу Конвенції» [21]. Продовження та деталізація такого тлумачення положень Конвенції стосовно податкових правовідносин також простежується в рішенні у справі «Мякотін проти України» [19]. Також важливо дотримуватися пропорційності під час покладення зобов'язань на платника. Так, у рішенні по справі «Euromak Metal Doo проти Колишньої Югославської Республіки Македонії» констатується: «хоча держава і має широкую свободу розсуду у сфері оподаткування, випадок втручання повинен відповідати «справедливому балансу» між вимогами загальних інтересів суспільства та захисту основоположних прав людини» [17].

Крім того, у своїх правових висновках ЄСПЛ оперує категорією «принципу належного врядування», зміст якого зводиться до того, що: «на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок. Водночас, ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, а помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються». [20]. Як зазначає ЄСПЛ: «помилки держави не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються, а отже домагання податкового органу про сплату податків за себе та ще й за фіктивне підприємство, котре було зареєстровано та проводило свою діяльність завдяки «неналежному урядуванню» держави, є свавільним позбавленням «мирного володіння майном», що порушує статтю 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод» [20]. Згідно з практикою Європейського Суду: «засіб захисту повинен бути ефективним як у законі, так і на практиці, а Конвенція гарантує не теоретичні та ілюзорні права, а права, що мають практичний вплив і є ефективними» [18].

Висновки. Наразі Україна напрацьовує власні, засновані на позиціях людиноцентризму механізми захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, ґрунтуючись на положеннях ч. 5 ст. 41 Конституції України, де передбачено: «право кожної людини і громадянина захищати свої права та свободи від порушень і протиправних посягань будь-якими не забороненими законом засобами» [12]. Гарантії, передбачені Основним законом, поширюються так само і на сферу оподаткування. Податковий Кодекс деталізує механізм захисту прав людини, у тому числі: «право платників податків безоплатно отримувати у контролюючих органах інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю» [13].

В умовах кризи податкової правосвідомості потрібна пряма і безпосередня фіксація цього права кожної людини та її обов'язку забезпечувати такі самі права інших громадян в Основному Законі, забезпечить надання конкретних юридичних гарантій суб'єктам податкових правовідносин, що стимулюватиме наповнення Державного бюджету України, пришвидшить перемогу над агресором та відбудову України як європейської держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Відповідь Президента України на електронну петицію № 22/165654-еп «Визнати право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості», розміщену на веб-сайті Офіційного інтернет-представництва Президента України 06.10.2022 р. громадянином Д.Є. Боярчуком URL: <https://petition.president.gov.ua/petition/165654>.
2. Гаврилюк Р. «Квантова суперпозиція» публічних фінансів і ефективність правового регулювання оподаткування: проблеми теорії // *Науковий вісник Чернівецького університету: зб. наук, праць*. Вип. 427: Правознавство. Чернівці: Рута, 2007. С. 77–83.
3. Гаврилюк Р. Конституціоналізація права людини на податки // *Юридична Україна*. 2014. № 11. С. 16–24.
4. Гаврилюк Р. Необхідність і форми позитивації права людини на податки // *Юридична Україна*. 2014. № 10 (142). С. 38–45.
5. Гаврилюк Р. Право людини на податки як перерозподільна справедливість. *Юридична Україна*. 2015. № 3. С. 19–26.
6. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
7. Гіббург Р. Про права. *Філософія права і загальна теорія права*. 2013. № 1. С. 101.
8. Гоббс Т. Левіафан, або Суть, будова і повноваження держави церковної та світської. Київ: Дух і літера, 2000. С. 151.
9. Гьоффе Отфريد. Трансцендентальний обмін — фігура легітимації прав людини / Філософія прав людини: збірник / Р. Алексі [та ін.]; пер. з нім. О. Юдіна, Л. Доронічеої; ред.: П.І. Госепата, Г. Ломанна. К.: Ніка-Центр, 2008. С. 41.
10. Заверуха О.Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2 (50). С. 46–53.
11. Кант, Іммануїл. Критика чистого розуму / Пер. з нім. та приміт. І. Бурковського. К.: Юніверс, 2000. С. 12.
12. Конституція України: від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР: станом на 1 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
13. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 1 квіт. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
14. Податкове право України: навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Х: Право, 2010. С. 15.
15. Постанова Верховного Суду від 23 жовтня 2018 р. по справі № 822/1817/18 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/77361051>.
16. Постанова Верховного Суду від 21 серпня 2018 р. по справі № 820/5980/17 / Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://reestr.court.gov.ua/Review/76035465>.
17. Рішення ЄСПЛ у справі «Euromak Metal Doо проти Колишньої Югославської Республіки Македонії»: Заява № 68039/14 від 14 червня 2018 року. URL: <https://www.echr.com>.

- ua/translation/sprava-euromak-metal-doo-proti-kolishno%D1%97-yugoslavsko%D1%97-republiki-makedoniya-pres-reliz/.
18. Рішення ЄСПЛ у справі «Ейрі проти Ірландії»: серія А, № 32 від 09 жовтня 1979 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_332#Text.
 19. Рішення ЄСПЛ у справі «Мякотін проти України»: Заява № 29389/09 від 17 грудня 2019 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e79#Text.
 20. Рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України»: Заява № 29979/04 від 02 жовтня 2011 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text.
 21. Рішення ЄСПЛ у справі «Серков проти України»: Заява № 39766/05 від 25 жовтня 2005 року. URL: https://court.gov.ua/userfiles/file/court_gov_ua_sud5010/Konvenciya_z_prav/st_%201%20protokol/SERKOV.pdf.
 22. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” // *Офіційний вісник України*. 2005. № 13. Ст. 299.
 23. Рішення Першого Сенату Конституційного Суду України у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «Метро Кеш енд Кері Україна» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п’ятого, двадцять шостого розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 23 березня 2017 р. № 1989-VIII від 5 червня 2019 р. № 3-р(I)/2019 Справа № 3-391/2018(6048/18). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va03p710-19#Text>.
 24. Сміт А. Багатство народів. Дослідження про природу та причини добробуту націй / пер. Олександра Васильєва. К.: Наш Формат, 2018. С. 533.
 25. Weber M. Rechtssoziologie / Aus dem Manuskript hrsg. N. eingel. Von Winkelman J. Neuwied: Luchterhand, 1960. P. 196.