

**ЗАКАРПАТСЬКІ
ПРАВОВІ ЧИТАННЯ**

**TRANSCARPATHIAN
LEGAL READINGS**



УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ



ЗАКАРПАТСЬКІ ПРАВОВІ ЧИТАННЯ

**Розвиток правової системи та
європейська інтеграція України**

*Матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції
(22-28 травня 2021 року, м. Ужгород)*

Том 2

Ужгород – 2021

ПЕРЕДУМОВИ ПІДВИЩЕННЯ ПРАВОВОЇ СВІДОМОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ КОНСТИТУЦІЙНОГО ОBOB'ЯЗКУ ПО СПЛАТІ ПОДАТКІВ

Греца Світлана Михайлівна,

*доцент кафедри конституційного права і
порівняльного правознавства
Ужгородського національного університету,
кандидат юридичних наук*

Греца Ярослав Васильович,

*доцент кафедри господарського права
Ужгородського національного університету,
доктор юридичних наук*

В системі конституційних обов'язків одним із найважливіших є обов'язок сплачувати податки і збори, при цьому для забезпечення суспільних інтересів необхідно визначити дієві механізми його реалізації.

Виконання конституційного обов'язку, передбаченого статтею 67 Конституції України, реалізується сплатою кожним податків і зборів. Установлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключно прерогативою закону. При вноrmуванні цих суспільних відносин держава має право визначити механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів¹.

Як визначено в пункті 38.1 статті 38 Податкового кодексу України (ПК України), виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк².

На думку М. Кучерявенка, сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку, можна розмежувати на дії, що виражають зміст останнього й гарантують надходження грошових коштів від податків і зборів до бюджетів (фактично йдеться про обов'язок зі сплати подат-

¹ Податкове право: навч. посіб. / Я.В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К.: Знання, 2012. Сс.78

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229-230

ку), і дії, які забезпечують сплату податку, до яких відносять обов'язки щодо податкового обліку і звітності³.

Вказаний науковець зазначає, що виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких слід виділити такі: рівень податкової культури та податкової дисципліни платника податків; потенційна можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Встановлення відповідальності за податкові правопорушення не може забезпечити повної та своєчасної сплати податків і зборів. Тому виникає необхідність у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета і методу правового регулювання в межах окремих галузей права⁴.

Виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків є необхідною передумовою для забезпечення балансу інтересів держави та суспільства, адже завдяки податковим платежам держава мобілізує кошти, необхідні для забезпечення виконання її завдань і функцій, в ефективному здійсненні яких зацікавлений кожен член суспільства. Податки, які централізуються в бюджеті, повертаються платнику через надання суспільних благ та послуг. Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів при несплаті податків, держава, в особі уповноважених нею органів, використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права⁵.

Ми можемо визначити основні елементи механізму протидії незаконній мінімізації податків, зловживання правами суб'єктами податкових правовідносин:

- 1) підвищення рівня правової культури та правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин;
- 2) підвищення якості правового регулювання податкових правовідносин;

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. С.391.

⁴ Податкове право. Навч. посіб. / Г.В.Бех, О.О.Дмитрик, Д.А.Кобильнік та ін. / За ред. проф. М.П.Кучерявенка. К.: Юріком Інтер, 2003. С.133.

⁵ Греца Я.В., Бисага Ю.М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород: Ліра, 2007. С.175.

- 3) дотримання оптимального балансу інтересів держави та платників податків;
- 4) підвищення якості правозастосування в податкових правовідносинах, зокрема здійснення ефективного податкового контролю.

Найбільш повно забезпечити захист інтересів держави можливо тоді, якщо буде втілено такий комплекс відносин та взаємодії між державою і платниками податків, при якому будуть відсутні передумови для порушень та зловживань у податковій сфері або який превентивно не допустить такі зловживання. Правомірна та добросовісна поведінка платників податків має бути забезпечена внаслідок їхньої високої правосвідомості, а з іншого боку – внаслідок ефективної роботи органів податкового контролю.

На сьогодні платники податків усвідомлюють роль і значення податків для держави та суспільного розвитку. Як зазначає О. Магопець, розвиток цивілізації, зміна певних суспільно-економічних формацій, змінювали як наукове розуміння сутності, місця і ролі податків, так і форми їх справляння, стаючи більш прийнятними для економіки і платників податків. Податки стають важливим джерелом формування бюджету держави та фінансування витрат, пов'язаних з утриманням державного апарату, розвитком освіти, науки, а також регулюванням суспільної та господарської діяльності, а оподаткування набуває більш впорядкованого, стійкого характеру¹. В Україні протягом практично всього періоду існування забезпечується високий рівень добровільної сплати податків, показник якого становить понад 90 відсотків. Однак чи забезпечується цей показник саме високим рівнем правової свідомості та культури платників податків, чи можливо, ключове значення має фактор юридичної відповідальності за податкові правопорушення? На наше переконання, обидва ці фактори впливають на рівень добровільної сплати, однак визначити, хоча б гіпотетично, який із цих двох факторів має вирішальний вплив доволі складно. Однозначно можна стверджувати тільки одне: без дієвих заходів податкового контролю і примусу такий високий показник добровільної сплати не був би забезпечений. Підтвердженням цього є і та обставина, що значна частина економіки України перебуває в тіні, навіть не зважаючи на ризики юридичної відповідальності.

¹ Магопець О.А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. Наукові праці Кіровоградського національно-технічного університету. Економічні науки. 2017. вип. 32. С.164.

Забезпечення добровільного виконання податкового обов'язку внаслідок усвідомлення платником важливості податків для суспільного розвитку неможливе без чіткого переконання у справедливості податкової системи, забезпечення оптимального балансу інтересів платника та держави, помірного податкового тиску, а також чесного та прозорого використання бюджетних коштів, особливо в період значної економічної рецесії. Однак чи відповідає чинна податкова та бюджетна системи України цим критеріям? Навряд чи хтось наважиться це стверджувати однозначно.

Поряд із цим ми усвідомлюємо необхідність підвищення рівня правової свідомості й культури платників податків. Тож, які фактори можуть це забезпечити?

Перш за все, ми маємо мати розуміння сутності правової свідомості платників податків, через яку відбувається сприйняття правової реальності в податкових відносинах – ставлення до податкової системи, прав та обов'язків суб'єктів податкових відносин, інших правових явищ у сфері оподаткування. У платника податків мають бути сформовані власні погляди, ідеї, цінності, переконання, які сприяють осмисленню правової реальності й зумовлюють його готовність до певної правової поведінки.

Це зумовлює необхідність формування цілої правової культури в суб'єктів податкових правовідносин, коли їх права свідомість буде мати не індивідуальний чи навіть груповий, а саме суспільний характер, буде стосуватися не лише платників податків, а й інших суб'єктів податкових правовідносин, які представляють державу.

На думку К. Давискіби, податкова культура (як одна з головних ознак громадянського суспільства) є складником загальнонаціональної культури (правової, економічної, політичної і фінансової), а отже, містить такі складові:

- 1) знання своїх прав і обов'язків у процесі сплати податків (як складник правової культури), удосконалення знань і розуміння податкових наслідків господарської діяльності (як складник економічної культури), тобто інтелектуальний рівень;
- 2) усвідомлення громадянами всієї важливості для держави сплати податків (як складник політичної культури), оцінювання соціальної корисності податкового законодавства і формування власного ставлення до податкової політики, діяльності податкових органів як представників держави, тобто емоційно-психологічний рівень;
- 3) уміння користуватися правовим інструментарієм у практичній діяльності, своєчасне представлення податкової звітності (як

складник фінансової культури), а також дотримання етичних норм у спілкуванні з працівниками контролюючих органів, тобто поведінковий рівень¹.

Одним із найважливіших завдань, яке повинно сприяти підвищенню правової свідомості суб'єктів податкових правовідносин і податкової культури є забезпечення неухильного дотримання принципу соціальної справедливості податкового законодавства, тобто установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків². На наше переконання, досягнення оптимального балансу інтересів держави та платників податків є одним із визначальних завдань податкової політики держави. У разі, якщо податкове навантаження буде надмірним, навіть найбільш свідомі й законслухняні платники податків опиняться перед непростим вибором – або втратити бізнес і збанкрутувати, або намагатися оптимізувати податкове навантаження, навіть якщо цілком легальні методи для цього будуть недоступні й платнику доведеться йти на ризик чи на пряме порушення. У такій ситуації вина за це повністю ляже на державу, яка проводить непродуману податкову політику і завдає шкоди економіці.

На сьогодні значна частина платників податків не розглядає податкову систему держави загалом і правові норми, які встановлюють механізм сплати податків, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, як такі, що мають справедливий характер. Можна погодитися, що на сьогодні не втілений повною мірою в життя принцип економічної обґрунтованості, який має забезпечити встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами. Основне завдання податкової реформи – оптимізація податкової системи, досягнення балансу інтересів платників податків і держави. Саме це дасть можливість суб'єктам податкових правовідносин сприймати норми податкового законодавства як справедливі, що буде сприяти не лише реалізації та захисту їхніх прав та законних інтересів, а й буде спонукати до свідомого виконання обов'язків, визначених законом³.

¹ Давискіба К.В., Карпова В.В., Ревенко О.В. Податкова культура і проблеми її формування в сучасних умовах. Інфраструктура ринку. Випуск 19. 2018. С.459.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Голос України. 2010. № 229-230.

³ Греца Я.В., Бисага Ю.М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород: Ліра, 2007. С.33

Як слушно зазначає І. Гуцул, важливим напрямом протидії ухиленню від сплати податків є встановлення оптимального рівня податкового навантаження. Оптимальний рівень оподаткування досягається тільки у випадку збалансування інтересів платників податків та держави. У такій ситуації обсяги податкових втрат будуть мінімальними⁴.

Крім рівня податкового навантаження, наступним визначальним фактором, без якого неможливо забезпечити належний рівень правової свідомості та культури платників податків, є забезпечення справедливого розподілу коштів, які мобілізує держава, у тому числі з застосуванням податкового механізму. Якщо платник податків бачить, що сплачені ним кошти не використовуються для суспільного блага, не розподіляються справедливо і чесно, ніщо інше не може закріпити в його свідомості та поведінці добру волю і бажання віддати державі частину власних коштів.

Ця проблема виходить за рамки суто податкових відносин. Крім оподаткування, тут ми зачіпаємо важливий пласт бюджетних відносин та відносин, що впливають із правового інституту публічних видатків, тобто це комплексна проблема фінансового права. Бюджетна система держави повинна будуватися на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами й територіальними громадами, а справедливий розподіл коштів публічних фондів відноситься до визначальних засад публічних фінансів.

Як слушно зауважує М. Жернаков, стан системи здійснення суспільних видатків прямо впливає на уявлення кожного платника про справедливість системи публічних фінансів, а отже, і на бажання добровільно сплачувати податки та на його ставлення до влади взагалі. У цих умовах набагато важливішими факторами не тільки для платників податків, а й для всього суспільства є не економічні показники чи зовнішньополітичні вектори, а дотримання невідчужуваних прав людини та відсутність очевидних проявів свавільності з боку держави, у тому числі в системі публічних фінансів. Це передбачає, зокрема, й необхідність запровадження таких механізмів контролю за використанням публічних фінансових ресурсів, які були б ефективними з точки зору недопущення зловживань, а цього неможливо досягти без значного підвищення прозорості використання публічних фінансових ресурсів⁵.

⁴ Гуцул І.А. Моніторинг способів протидії ухиленню від оподаткування. Причорноморські економічні студії. 2017. № 18. С.152.

⁵ Жернаков М.В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. С.46.

Необхідно визнати, що на сьогодні держава не забезпечила прозорість і справедливість у розподілі бюджетних коштів. В Україні велика соціальна нерівність, про справедливий розподіл суспільних благ говорити не доводиться. Яскраво це проявляється в ситуації з оплатою праці керівників державних корпорацій або чиновників вищого рівня, які не співмірні з загальним рівнем оплати праці в Україні, особливо на тлі мізерних доходів працівників освіти чи охорони здоров'я, а також пенсіонерів. А. Дутчак слушно пише про неприпустимість надмірної диференціації у доходах та крайньої бідності. Ці явища загрожують стану соціальної безпеки, негативно впливають на стимули до виробництва, загострюють соціальні суперечності, ведуть до політичної кризи та інших негативних явищ і соціальних потрясінь.¹ Крім того, попри певні зрушення, далеко не до кінця ще забезпечено прозорість і справедливість у системі публічних закупівель. Суспільство не задоволено якістю роботи державного апарату, рівнем правоохоронної діяльності та судочинства, якістю надання адміністративних послуг тощо. Без вирішення цього пласту проблем важко говорити про відновлення довіри платників податків до держави.

М. Жернаков наголошує, що як державні інститути не забезпечують прозорого та ефективного використання бюджетних коштів, так і серед платників добровільна сплата податків ще не є загальновизнаною нормою. Водночас дати відповідь на запитання, який суб'єкт у цих відносинах — держава чи платники податків — повинен «змінитися» першим, видається настільки ж можливим, як і на відоме питання про курку і яйце. З одного боку, це взаємозалежні тенденції: платники будуть добровільно сплачувати податки тоді, коли для них буде очевидною вигода від такої сплати (значне зростання зарплат, якості доріг, медицини тощо); очевидність вигод від сплати натомість є прямо пропорційною збільшенню податкових надходжень. З іншого боку, попри те, що обидва фактори значною мірою залежать один від одного, внутрішня зміна одного з них може спричинити неспівмірний вплив на позитивні внутрішні зміни іншого. Інакше кажучи, навіть незначне збільшення добровільних податкових надходжень дасть можливість державі запровадити бажані для платників ініціативи, і навпаки — навіть невелике піднесення довіри до держави з боку платників може спонукати їх сплачувати податки².

¹ Дутчак А.В. Соціально-економічний механізм функціонування ринково-го розподілу доходів: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.01. Чернівці, 2015. С150.

² Жернаков М.В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 396 с.

Отже, ключовими передумовами, без яких неможливо забезпечити підвищення правової свідомості та культури платників податків, зокрема при здійсненні ними податкового планування, є встановлення помірною податкового навантаження, а також справедливого розподілу суспільних благ. Усі інші заходи, як-от: проведення інформаційної, роз'яснювальної, навчальної роботи серед платників податків – є важливими, але далеко не самодостатніми інструментами.

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ РІШЕНЬ УНІВЕРСАЛЬНИХ МІЖНАРОДНИХ СУДОВИХ УСТАНОВ

Дармін М.О.,

*здобувач кафедри конституційного права та
порівняльного правознавства
Ужгородського національного університету*

Стаття 55 Конституції України гарантує кожному право на звернення до міжнародної судової установи чи міжнародної організації. Міжнародними судовими установами є:

- 1) постійні міжнародні суди (Міжнародний Суд ООН; Міжнародний кримінальний суд; Міжнародний трибунал з морського прав; Суд Європейського Союзу; Європейський Суд з прав людини, Міжнародний комерційний арбітражний суд та ін.);
- 2) тимчасові міжнародні суди.

Структурним елементом вище зазначеного суб'єктивного юридичного права є право на виконання рішення міжнародної судової установи чи організації³. Цьому праву кореспондує і обов'язок держави виконати таке рішення.

Найбільш дискусійним сьогодні є питання виконання рішень Міжнародного кримінального суду з огляду на те, що Україна підписала Римський Статут, але Верховна Рада України не ратифікувала його.

³ Бисага Ю., Дешко Л. Методологія дослідження конституційного права звертатися до міжнародних судових установ та міжнародних організацій. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія Юридичні науки. 2016. № 21. С. 14-16.