

ПОДАТОК ЯК ОБ'ЄКТ КОНСТИТУЦІЙНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Розглядається податок як об'єкт конституційного регулювання. Автор відстоює позицію про те, що демократичні конституції, які закріплюють принцип захисту та недоторканності права приватної власності, повинні закріплювати загальні начала правового регулювання податкової системи. На думку автора, оскільки податок являє собою обмеження свободи і права власності платників податків, то влада у сфері оподаткування повинна бути обмежена. А це можливо лише шляхом закріплення чітких конституційних норм і принципів податкової системи, які покликані: по-перше, визначити основні напрямки правового регулювання податкової системи, по-друге, стати гарантіями дотримання прав і свобод людини та громадянина.

Особлива увага приділяється окремим недолікам конституційного регулювання податкової системи в Конституції України, конституціях інших постсоціалістичних держав. Пропонується доповнити Конституцію України спеціальними нормами, що визначатимуть основи правового регулювання податкової системи держави.

Постановка проблеми. Сучасна конституція розглядається як нормативно-правовим актом найвищої юридичної сили, який закріплює властиві “всьому суспільству цінності та інтереси, що мають загальне значення для всіх соціальних верств” [24, с. 19]. Її місія полягає, перш за все, в тому, щоб закріпити на найвищому конституційному рівні ідеї та принципи, завдання та стратегічні цілі державної політики в різних сферах громадянського життя.

Однією із найважливіших характеристик конституції є коло об'єктів конституційного регулювання. У зв'язку з цим принципової важливості набуває питання про те, які із суспільних відносин набувають такої важливості, що основи їх правового регулювання потребують конституційного закріплення.

Як показує практика конституційного регулювання суспільних відносин, одним із об'єктів конституційного регулювання сучасної конституції є податок. У зв'язку із цим актуальне питання місця податку у структурі предмета конституційного регулювання. Малодослідженими залишаються питання виявлення конституційної природи податкового права, вироблення принципів податкової системи у контексті основ конституційного ладу та фундаментальних (конституційних) прав і свобод людини та громадянина. Нез'ясовані причини конституціоналізації податкових правовідносин. Усі ці питання у своїй сукупності і зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

Ступінь наукової розробки. Окремі аспекти досліджуваної теми знайшли своє відображення у наукових працях Козиріна А.Н., Бондаря Н.С., Пацурківського П.С., Кучерявенка Н.П., Гаджиева Г.А., Пепеляєва С.Г., Андрєєвої Г.Н., Кучерова І.І., Корнаухова М.В., Затуліної Т.Н.,

Попової С.С., Темиржанова М.К. і деяких інших науковців.

Мета статті – дослідити податок як об'єкт конституційного регулювання та з'ясувати причини конституціоналізації податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. Необхідність конституційного регулювання податкових правовідносин зумовлюється особливою значимістю податкової системи для суспільства, держави та індивіда. Ця значимість визначається, насамперед, необхідністю формування доходів державної казни, призначення яких – забезпечення інтересів суспільства та держави, а також роль останньої у процесі регулювання економічних відносин у країні. Характер юридичного оформлення відносин з приводу сплати податків, а відповідно і виконання фіскального обов'язку населення, - один із показників досягнутого рівня демократії та соціальної справедливості в суспільстві [3, с. 93].

Конституції, що містять принцип захисту та недоторканності приватної власності, повинні закріплювати загальні начала законодавства про публічні фінанси, які повинні встановлювати вимоги в односторонньому порядку на безоплатній і безеквівалентній основі сплачувати обов'язкові платежі – податки, збори, мита тощо [5].

Податкові правовідносини потенційно найбільш конфліктні, адже саме в цих відносинах найтісніше переплітаються публічні та приватні інтереси. Прагненням платників податків податкової “оптимізації” завжди протистоїть фіскальний інтерес держави. Принципове питання, з якого в платника податків і в органів державної влади об'єктивно виникають протиріччя, – це конституційні межі свободи економічної діяльності та межі податкового навантаження [11, с.20].

У ринкових умовах податок розглядається як одна із форм примусового обмеження свободи

індивіда [18, с.3; 2, с.128-129]. Положення податкового закону не є посяганням на свободу в тій мірі, що виключають її існування як такої (вони не скасовують її та не надають). Однак у будь-якому випадку реалізація свободи пов'язана з податковим обов'язком, і в цьому сенсі вони є обмеженням цієї свободи [2, с.128].

Податкове зобов'язання – це, перш за все, обмеження конституційного права приватної власності [19, с.20-21], зазіхання на власність у тій мірі, в якій воно зобов'язує до її відчуження [2, с.129; 3, с.37]. Хоча існують і протилежні думки. Так, на думку Кучерявенка Н.П., навряд чи можна говорити про “посягання держави на приватну власність, оскільки тільки зі сплатою податків і зборів створюється реальна, фінансово забезпечена можливість її захисту” [13, с.25]. І справді, частина приватної власності, яка вилучається у формі податку, частково спрямовується на створення правових, організаційних, фінансово-економічних умов захисту тієї частини приватної власності, яка залишилася у платника податків (первинного власника) після сплати всіх податків. Однак, на нашу думку, така роль податку не дає достатніх підстав для відмови від традиційної формули “податок – обмеження права приватної власності”.

Як зазначав свого часу Рау К.Г., “охорона, надавана державою власності своїх громадян, не виключає її права, у випадку потреби, вимагати в державний дохід деякої частки приватного майна” [16, с.277]. Сама по собі держава не створює матеріальні суспільні блага. Вона “черпає” їх зі сфери матеріального виробництва, що в основному носить характер примусового (хоча й правомірною) перетворення цих благ із недержавної власності в державну (наприклад, через податок). При сплаті податків “відбувається відчуження власності на користь держави” [23, с.93]. “Держава може в примусовому порядку забезпечити свої доходи за допомогою системи оподаткування” [22, с.41]. Первинний же власник не вправі розпоряджатися за власним бажанням тією часткою своєї власності, яка підлягає сплаті в якості податку. Іншими словами, введення того чи іншого податку обмежує власника в правомочностях користування і розпорядження окремою частиною його майна. З моменту виникнення обов'язку сплатити податок і до настання строку його сплати він управі лише володіти відповідною сумою грошових коштів [17, с.26]. Тому через систему оподаткування все-таки відбувається обмеження права приватної власності.

Будь-якій державі для реалізації своїх функцій необхідні фонди грошових коштів, основ-

ним джерелом формування яких можуть бути тільки кошти, які держава отримує від своїх громадян (організацій) за допомогою встановлення та стягнення обов'язкових платежів [3, с.14]. Як зазначав свого часу К. Маркс, “у податках втілене економічно виражене існування держави” [15, с.308], адже в публічному податковому обов'язку платників податків втілений публічний інтерес всіх членів суспільства [3, с.77].

Примусове вилучення й обов'язковий характер податкового платежу – одна з найважливіших ознак податку, яка забезпечує надходження коштів у дохідні частини бюджетів, без яких неможлива реалізація функцій державної влади на будь-якому рівні [4, с.18]. Позаконотворчий примус дозволяє податковій системі здійснювати великомасштабну мобілізацію фінансових ресурсів [5]. Саме ця ознака, а також та обставина, що мобілізація фінансових ресурсів через податкову систему, пов'язана з вилученням коштів, що перебувають у приватній власності громадян, і переходом їх у дохід державного бюджету, визначає необхідність чіткого нормативно-правового регулювання публічних фінансів [5], обмеження публічної влади у сфері введення оподаткування, закладення конституційних основ такої регламентації.

Як зазначає Затуліна Т.Н., особливе місце в регулюванні податкових правовідносин займають конституційні основи їхньої регламентації. Саме з позиції конституційних норм і принципів повинні встановлюватися економічні та юридичні параметри комплексної правової регламентації податкового методу управління економікою та публічними фінансами [3, с.3]. Така властивість податку як обмеження свободи та права власності платника податків зумовлює потребу в обмеженні компетенції публічної влади у сфері оподаткування [19, с.233]. А це можливо лише за допомогою чітких конституційних норм і принципів. Як стверджує Соловйов В.А., загальні (за змістом) конституційні (за формою) принципи оподаткування повинні сприяти “обмеженню свободи держави у відносинах із приватним суб'єктом” [20, с.54].

Конституційне закріплення відносин із приводу встановлення та стягнення податків і зборів свідчить про надання особливої значимості податковим платежам і пов'язаним з ними правовідносинам. Будучи “гострим” знаряддям впливу на майнову сферу суспільних відносин, на фундаментальні не тільки за своєю економічною, але й за соціально-політичною значимістю відносини власності, податки побічно впливають на всі інші сфери життєдіяльності людей і в остаточному підсумку зачіпають самі основи кон-

ституційного ладу держави, всю систему прав і свобод людини та громадянина. У цьому плані конституційна природа інститутів податкового права у сконцентрованому вигляді проявляється через пошук балансу політичної влади й економічної свободи, публічних і приватних інтересів у податкових правовідносинах [1, с.28].

Використання конституційних принципів дозволяє реалізувати на практиці захист приватної власності при здійсненні податкових правовідносин, підтвердити пріоритетність захисту інтересів платника податків при дотриманні інтересів публічного суб'єкта, забезпечити законність у податкових правовідносинах [20, с.54]. "Присутність" конституційних норм і принципів, що володіють найвищою юридичною силою, в системі податкового права надає цій системі підвищеної легітимності і, водночас, позбавляє права органів державної влади довільно вирішувати на рівні галузевого податкового законодавства найважливіші питання податкової системи, які отримали вирішення на конституційному рівні [1, с.28-29]. Тобто конституційні принципи та норми податкової системи мають двоєдину природу: по-перше, це керівні начала, що визначають основні напрямки правового регулювання податкової системи; по-друге, це конституційні гарантії дотримання прав і свобод людини та громадянина [18, с.10].

Теміржанов М.К. акцентує увагу на актуальності питання щодо всебічності та повноти конституційного регулювання податкової системи (сфери) [21, с.19]. Як зазначає Кучеров І.І, "податкова складова в тій чи іншій мірі присутня в конституційних положеннях практично всіх держав, однак частка її неоднакова" [12, с.69]. У конституціях одних держав прописані лише загальні положення, що мають відношення до сфери оподаткування. В інших конституціях – податкових норм досить багато. Вони визначають загальні принципи оподаткування, встановлюють юридичний склад податку, характеризують окремі елементи юридичної конструкції податку, містять певні обмеження для публічної влади у сфері введення податків тощо.

Конституція України, Конституція РФ, конституції інших постсоціалістичних держав не приділяють достатньої уваги податковій системі [18, с.35]; конституційні основи оподаткування закріплюються досить лаконічно і, як правило, обмежується лише встановленням конституційного обов'язку сплачувати законно встановлені податки та збори [3, с.57]. Постсоціалістичні конституції не встановлюють системи прав фізичних осіб і

суб'єктів господарювання у сфері оподаткування, а тому, по суті, конституційний обов'язок щодо сплати податків з урахуванням принципу встановлення податків винятково законом утворює основу правового статусу платника податків, тобто основу його прав, свобод, обов'язків і гарантій, закріплених податковим законодавством.

Закріплення на конституційному рівні обов'язку сплачувати податки та збори свідчить про особливу важливість і значення податкових зобов'язань для функціонування суспільства та держави [14, с.90], про необхідність участі всіх громадян у фінансуванні держави.

Конституція України, як і конституції деяких інших постсоціалістичних держав [10, ст.39; 6, ст.25; 8, ст.58; 9, ст.51; 7, ст.56], закріплюючи обов'язок сплачувати податки та збори, адресує його, судячи з формулювань статей, винятково своїм громадянам. На думку Кучерявенка Н.П., такі конституційні норми-принципи носять "досить індивідуалізований і деякою мірою суперечливий характер". Адже, по-перше, обов'язок сплачувати податки ніяк не пов'язаний з принципом громадянства. Податкове законодавство України, як і інших постсоціалістичних держав, не диференціює зміст податкового обов'язку залежно від того, є особа громадянином цієї держави чи ні. Тобто даний обов'язок поширюється на всіх фізичних осіб, що перебувають на території держави і є зобов'язані суб'єктами податкових правовідносин. До них відносяться громадяни цієї держави, іноземці та особи без громадянства. У даній ситуації критерієм є інший підхід: податкове резидентство [14, с.65-66, 379]. По-друге, у постсоціалістичних конституціях норми, які встановлюють обов'язок сплачувати податки та збори, містяться у главах (розділах), присвячених правам і свободам людини та громадянина. У контексті інших положень цих глав (розділів) це означає, що цей конституційний обов'язок впливає, насамперед, із конституційних прав і свобод людини та громадянина [20, с.60]. Хоча специфіка податкових правовідносин полягає в тому, що в них беруть участь як фізичні, так і юридичні особи [21, с.21; 14, с. 65-66, 379].

Дані недоліки у встановленні конституційних основ регулювання податкових правовідносин вимагають їхнього усунення, що можливе лише шляхом внесення змін і доповнень до діючих конституційних текстів.

Наступний недолік у конституційному регулюванні податкових правовідносин постсоціалістичних конституціях – це зведення конститу-

ційного регулювання податкових правовідносин суто до встановлення обов'язку сплачувати законно встановлені податки та збори. Такий рівень конституційного регулювання, як показує європейська та вітчизняна практика правового регулювання податкових правовідносин, недостатній і в деякій мірі є віддзеркаленням попереднього вітчизняного досвіду [3, с.99]. Він (існуючий рівень конституційного регулювання податкових правовідносин) не створює належну конституційну основу податкової системи, його недостатньо для стійкого формування податкової системи в сучасних умовах [21, с. 19]. Більш вдалим видається конституційне регулювання не тільки обов'язку сплачувати законно встановлені податки та збори, але й визначення основних принципів податкової системи, закладення конституційних принципів уведення оподаткування з урахуванням доходів і майнового стану платників податків, визначення на конституційному рівні соціально-економічного та політичного призначення податкової системи. Це сприятиме проведенню виваженої податкової політики держави, задасть чіткий конституційний вектор галузевому регулюванню, надасть соціального спрямування системі оподаткування. Конституційне закріплення соціального спрямування податкового та в цілому фінансового права, закріплення базових принципів податкової системи створить надійну економічну основу реалізації положень постсоціалістичних конституцій про те, що вони є соціальними державами [3, с.99].

З огляду на фундаментальне значення загальних принципів оподаткування як для законодавця, так і для платників податків, з метою надання податковій системі більшої стабільності, правомірно було би сформулювати й закріпити загальні принципи оподаткування на рівні конституційних норм і принципів [21, с.21]. Як зазначають Гаджiev Г.А. та Пепеляев С.Г., “досвід російської податкової законотворчості переконливо показав, що основні його принципи повинні бути закріплені в акті вищої [найвищої] юридичної сили – у Конституції РФ. Мабуть, це зможе гарантувати настільки необхідну всім стабільність податкового законодавства” [19, с. 260]. Даний висновок, на нашу думку, стосується не тільки Російської Федерації, а всіх, без винятку, постсоціалістичних держав.

У сучасних умовах об'єктивно назріла потреба доповнити Конституцію України спеціальними нормами, що закладатимуть основи правового регулювання податкових правовідносин. Їх відсутність стає гальмом у розвитку ринкової

економіки і пов'язаного з нею законодавчого процесу, породжує стихійність вибору цілей і пріоритетів окремих галузей господарства і розподілу публічних фінансів. Без цього подальше реформування політичної та економічної систем зайде у глухий кут і створить сприятливі умови для кризових явищ у податковій системі.

Висновки. Отже, оскільки податок являє собою обмеження свободи і права власності платника податків, то влада у сфері оподаткування повинна бути обмежена чіткими конституційними нормами та принципами. “Присутність” конституційних норм і принципів, що володіють вищою юридичною силою, в системі податкового права надає цій системі підвищеної легітимності і водночас позбавляє права органів державної влади довільно вирішувати на рівні галузевого податкового законодавства найважливіші питання податкової системи, які отримали вирішення на конституційному рівні. Конституційні принципи та норми податкової системи мають двоєдину природу: по-перше, це керівні начала, що визначають основні напрямки правового регулювання податкової системи; по-друге, це конституційні гарантії дотримання прав і свобод людини та громадянина. Існує нагальна потреба в доповненні Конституції України спеціальними нормами, що визначатимуть основи правового регулювання податкової системи держави.

Список літератури

1. Бондарь Н.С. Конституционная природа налогового права // Финансовое право. – 2005. – № 3.
2. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред.: Топорнин Б.Н. – М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994.
3. Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики. Дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов-на-Дону, 2008. – 241 с.
4. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. – 112 с.
5. Козырин А.Н. Публичные финансы: взаимодействие государства и общества. М., 2002. – 37 с.
6. Конституция Киргизской Республики / http://artlibrary2007.narod.ru/cons/cons_kirgizstana.doc
7. Конституция Республики Беларусь / http://artlibrary2007.narod.ru/cons/cons_belarusii_rus.doc
8. Конституция Республики Молдовы / http://artlibrary2007.narod.ru/cons/cons_moldaviay_rus.rar
9. Конституция Республики Узбекистан / <http://>

artlibrary2007.narod.ru/cons/cons_uzbekistan_rus.doc

10. Конституция Туркменистана (с изменениями и дополнениями от 27 декабря 1995 года) / http://artlibrary2007.narod.ru/cons/cons_turkmenistan_rus.doc

11. Корнаухов М.В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. – Кострома: КГУ им. Н. А. Некрасова, 2006. – 115 с.

12. Кучеров И.И. Нормы конституций зарубежных стран, регулирующие налоговые отношения // Журнал российского права. – 2003. – № 4.

13. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т II: Введение в теорию налогового права. – Х.: Легас, 2004. – 791с.

14. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Право, 2005.

15. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 4.

16. Основные начала финансовой науки. Перевод с 5 немецкого издания. Т. 1-2 / Рау К.Г.; Под ред. и с предисл.: Корсак А., Лебедев В. - С.-Пб.: Тип. Майкова, 1867. – 703 с.

17. Пауль А.Г. Финансово-правовое регулирование отношений собственности // Журнал российского права. 2004. – № 1.

18. Попова С.С. Конституционно-правовые

принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. – 255 с.

19. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. Учебное пособие / Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 592 с.

20. Соловьёв В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. – 194 с.

21. Темиржанов М.К. Конституционные основы регулирования налоговых отношений. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. – 148 с.

22. Финансовое право / Годме П.М.; Пер., вступ. ст.: Халфина Р.О. – М.: Прогресс, 1978. – 429 с.

23. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. – Алматы, ТОО “Баспа”. 2001. – 272 с.

24. Эбзеев Б.С. Конституция. Правовое государство. Конституционный суд: Учебное пособие для вузов. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1996. – 349 с.

Стаття надійшла до редколегії 22 лютого 2010 року.

Рекомендована до опублікування у «Віснику» відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

А.М. Худік

Tax as object of the constitutional adjusting

Summary

Deals with consideration of tax as object of the constitutional adjusting. An author states that democratic constitutions which fix principle of defense and inviolability of right of private ownership must fix the general beginning of the legal adjusting of the tax system. At the author's point of view, as a tax shows by itself limitation of freedom and right of ownership of taxpayers, then power in the field of taxation must be limited. It is possible only by fixing clear constitutional norms and principles of the tax system: firstly, to determine basic directions of the legal adjusting of the tax system, secondly, to become the guarantees of observance of rights and freedoms of people and citizen. The special attention in the article is spared to the separate lacks of the constitutional adjusting of the tax system in Constitution of Ukraine, constitutions of other postsoviet unian countries. It is suggested to complement Constitution of Ukraine the special norms which will determine bases of the legal adjusting of the tax system of the country.

А.М. Худік

Налог как объект конституционного регулирования

Аннотация

Рассматривается налог как объект конституционного регулирования. Автор отстаивает позицию о том, что демократические конституции, которые закрепляют принцип защиты и неприкосновенности права частной собственности должны закреплять общие начала правового регулирования налоговой системы. По мнению автора, поскольку налог представляет собой ограничение свободы и права собственности налогоплательщиков, то власть в сфере налогообложения должна быть ограничена. А это возможно лишь путем закрепления четких конституционных норм и принципов налоговой системы, которые в свою очередь призваны: во-первых, определять основные направления правового регулирования налоговой системы, во-вторых, стать гарантиями соблюдения прав и свобод человека и гражданина. Особое внимание в статье отводится отдельным недостаткам конституционного регулирования налоговой системы в Конституции Украины, конституциях других постсоциалистических государств. Предлагается дополнить Конституцию Украины специальными нормами, которые будут определять основы правового регулирования налоговой системы государства.