

УДК 342.2

В. Л. Жадько

**КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВОТВОРЧОЇ ФОРМИ
ПОДАТКОВОЇ ФУНКЦІЇ В КОНСТИТУЦІЯХ СУЧАСНИХ ДЕРЖАВ СВІТУ**

Враховуючи той факт, що податки є одним з основних (якщо не основним) джерел дохідної частини бюджету, на сучасному етапі розвитку державно-правової практики і теорії актуалізується проблема податкової функції сучасної держави.

Теорії права відомо, що конституція встановлює найбільш важливі норми та принципи, на яких ґрунтується правове регулювання суспільних відносин у різних сферах правового життя. Таким чином, аналіз конституцій сучасних країн як нормативної основи податкової функції сучасної держави є нагальним та необхідним, бо уможливує виявлення потенціалу конституційного забезпечення податкової діяльності сучасної держави.

Актуальність даного дослідження є очевидною: в сучасних соціально-економічних умовах розвитку суспільства податкова функція держави виступає одним з найголовніших напрямів її діяльності, що є матеріальною основою реалізації завдань і функцій сучасної держави.

Варто зазначити, що досліджувана проблематика перебувала у полі зору таких науковців, як І. І. Кучеров, А. В. Бризгалін, В. С. Белих, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, О. М. Козирін та ін.

Разом із тим слід зазначити, що комплексному компаративному аналізу конституційних принципів оподаткування у сучасній правовій науці приділено недостатньо уваги.

Конституція встановлює найбільш важливі норми та принципи, з яких потім виростає правове регулювання в різних формах [1, 68]. Тому, безперечно, конституція є найважливішим джерелом регулювання і податкових правовідносин. Конституція — джерело, до якого зводяться усі норми податкового законодавства. Податки є легітимними у життєдіяльності держави тільки в тому випадку, коли вони встановлені представницькими органами влади — парламентами. Саме такий принцип зафіксовано в конституціях багатьох країн світу. Отже, законодавча влада, представляючи інтереси народу, який її обрав, встановлює податки, базу оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, відповідальність за ухилення від сплати податків, а виконавча влада має лише регламентувати детальний порядок оподаткування в рамках норм законодавчих актів.

На думку І. І. Кучерова, податкова складова тією чи іншою мірою наявна в конституційних положеннях практично усіх країн, але її частка неоднакова [1, 68].

Варто зазначити, що конституції багатьох країн світу вказують на податки та збори як основні джерела доходів бюджету, що можна тлумачити як вияв фіскальної підфункції податкової функції держави на найвищому законодав-

чому рівні. Такі норми містять, наприклад, Конституція Республіки Білорусь (ст. 133) [2], Конституція Киргизької Республіки (ст. 11) [3]. Визнання податків основним джерелом доходів держави та обмеження запровадження неподаткових фінансових платежів закріплено в Основному законі Німеччини (ст. 104) [4]. Стаття 127 Конституції Литви [5] проголошує, що доходи державного бюджету формуються за рахунок податків, обов'язкових платежів, зборів, доходів за рахунок державного майна та інших надходжень.

Конституції багатьох держав світу встановлюють конституційний обов'язок громадян сплачувати податки. Так, ст. 73 Конституції Азейбарджанської Республіки [6] говорить про те, що сплачувати встановлені законом податки та інші державні збори в повному обсязі та своєчасно є обов'язком кожного. Схожі формулювання містять конституції Казахстану (ст. 35) [7], Вірменії (ст. 46) [8], України (ст. 67), Молдови (ст. 58) [9], Італії (ст. 53) [10], Польщі (ст. 84) [11].

Головний принцип податкового права — податок не може бути встановлений, змінений чи відмінений інакше як законом — закріплено в тексті більшості конституцій зарубіжних країн: Конституції Грузії (ст. 94) [12], Конституції Греції (ст. 78) [13], Конституції Французької Республіки (ст. 34), Конституції Литви (ст. 127) [5], Конституції Данії (ст. 46) [14].

Найбільш чітко цей принцип прописано в ст. 30 Конституції Японії: «Населення підлягає оподаткуванню відповідно до закону» [1, 69], а найбільш детально в ст. 217 Конституції Польщі: «Обкладення податками, іншими публічними зборами, визначення суб'єктів, об'єктів оподаткування та податкових ставок, а також принципів надання пільг та анулювання недоїмок, так само як і визначення категорій суб'єктів, звільнених від податків, визначається законом» [11]. Одна із найдавніших конституцій світу — Конституція США — у ст. 8 закріплює право Конгресу встановлювати та стягувати податки для забезпечення спільної оборони та загального добробуту.

Особливої уваги у контексті встановлення найважливіших підвалин оподаткування заслуговує Конституція Федеративної Республіки Бразилія [15]. В ній, зокрема, закріплено, що податки не можуть встановлюватись чи збільшуватись без попередньо виданого закону (ст. 150). Також визначено, що податки повинні мати особистий характер та розподілятись у відповідності до економічних можливостей платника податку — ст. 145. Принцип оподаткування «по зусиллям» міститься також і в Основному законі Німеччини (ст. 3), де вказано, що оподаткування розраховується, виходячи з економічних зусиль платника податків. Принцип справедливості оподаткування міститься також у ст. 58 Конституції Республіки Молдова [9]. Стаття 104 Конституції Португалії деталізує згаданий принцип: «Прибутковий податок повинен сприяти зменшенню нерівності, бути єдиним та прогресивним, враховуючи потреби та доходи сім'ї у цілому. Обкладення податком підприємств базується на їх реальному доході. Податок на майно повинен сприяти рівності громадян. Податок на споживання спрямований на пристосування споживання до еволюції потреб економічного розвитку та соціальної справедливості, при цьому необхідним є запровадження високих податків на предмети розкоші» [16].

Реалізація податкової функції сучасної держави через правотворчу форму має, передусім, сприяти розподілу повноважень між рівнями влади по встановленню та зміні податків. В більшості конституцій сучасних держав право встановлювати та змінювати податки є виключною прерогативою верховної влади (ст. 3 Конституції Грузії [12], ст. 104 Конституції Королівства Нідерландів [17]). Можна було б зробити припущення, що зазначене є притаманним для унітарних держав. Але, в той же час, Конституція Республіки Білорусь (ст. 121) закріплює, що встановлення у відповідності до закону місцевих податків та зборів віднесено до виключної компетенції місцевих рад депутатів [2]. Конституція України також містить аналогічні постулати. Так, відповідно до ст. 92 Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори, а згідно з ст. 143 територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.

В державах з федеративним устроєм розмежуванню компетенції по встановленню та введенню податків між рівнями влади приділяється значно більше уваги [1, 73]. Наприклад, Основний закон Федеративної Республіки Німеччина містить детальну регламентацію розмежування відповідних повноважень між Федерацією та землями [4]. Норми Федеральної Конституції Швейцарської Конфедерації розподіляють реалізацію правотворчої форми податкової функції цієї держави на конфедеративному, кантональному та муніципальному рівнях.

Особливо варто підкреслити факт закріплення на конституційному рівні принципу обмеження зворотної сили податкових норм. Так, в Конституції Російської Федерації (ст. 57) закріплено: «кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки та збори. Закони, що встановлюють нові податки та погіршують стан платників податків, зворотної сили не мають». Стаття 40 Конституції Республіки Ісландія містить формулювання: «Жоден податок не може стягуватись, якщо він не був встановлений законом на момент подій, які відносяться до оподаткування» [18]. Конституція ж нашої держави у ст. 58 містить більш загальну заборону зворотної сили усіх законів та нормативно-правових актів, окрім тих, що пом'якшують чи скасовують відповідальність. Також ч. 3 ст. 22 Конституції України містить положення щодо заборони прийняття законів, що звужують обсяг та зміст існуючих прав.

Як бачимо, із наведеного порівняльного аналізу норм конституцій зарубіжних країн, конституційні норми, які регулюють податкові правовідносини, незважаючи на відмінності в текстових викладеннях, здебільшого встановлюють наступні однакові для усіх сучасних держав принципи:

- принцип загальнообов'язковості податків для громадян держави;
- принцип податкової держави, тобто визначення податків основним джерелом доходної частини державного та місцевих бюджетів;
- принцип законодавчої форми встановлення та введення податків;
- принцип справедливості оподаткування, виходячи із майнового стану платника податку;

- принцип заборони видання закону, що погіршує стан платників податків;
- принцип відсутності зворотної сили законів, у т.ч. і в податковій сфері, окрім випадків, коли такі скасовують чи пом'якшують відповідальність;
- принцип надання права місцевим органам влади встановлювати місцеві податки і збори, але у суворій відповідності до закону.

Зазначені конституційні принципи так чи інакше перекликаються із загальновідомими класичними принципами оподаткування, сформульованими А. Смітом:

1. Піддані держави повинні брати участь у покритті видатків уряду, кожен по можливості, тобто співрозмірно доходу, який він отримує під охороною уряду.

2. Податок, який повинен сплачувати кожен, повинен бути визначений чітко, а не довільно. Розмір податку, час та спосіб його сплати повинні бути зрозумілі як самому платнику, так і будь-кому іншому.

3. Кожний податок повинен стягуватися в такий час і таким способом, що найбільш зручні для платника.

4. Кожен податок повинен бути поставлений таким чином, щоб він вилучав із гаманця платника як можна менше поверх того, що поступає в скарбницю держави [19].

Отже, в результаті аналізу конституцій зарубіжних країн, вважаємо за необхідне доповнення Конституції України статтею в розділі 1 «Загальні засади», яка встановить конституційний принцип єдності податкової політики держави, принцип справедливості оподаткування, який має розкриватись шляхом економічного та законодавчого мотивування відмінності ставок податків для різних соціальних груп платників податків, враховуючи рівень доходу.

Розвинена правова база, що відповідає реаліям конкретної економічної системи, забезпечує здійснення господарської діяльності й надає відносинам ринкових контрагентів довгострокового характеру. Держава повинна гарантувати дотримання прав платників податків, законодавчо врегулювати їх статус, а також перелік та розмір загальнообов'язкових платежів. Держава має і монополієне право арбітра в кінцевій інстанції, вирішуючи питання про відповідність дій чи бездіяльності платника податку чинному законодавству. Для приведення податкових відносин у відповідність до вимог законодавства державна влада застосовує адміністративні, фінансові та кримінальні види санкцій, що є виявом реалізації законного права примусу.

Незважаючи на справедливість судження, що стабільність законодавчих умов бізнесу є запорукою вдалого економічного розвитку країни, все ж податкова система не повинна бути статичною [20].

Динамізм права полягає в його орієнтації на регулювання суспільних явищ, що виникають, реагування на зміну державної політики та перебудову інститутів держави [21, 223–247]. Оновлені економічні процеси вимагають відповідних оновлених законодавчих актів.

Отже, податкове законодавство потрібно удосконалювати, змінюючи деякі його положення разом зі зміною економічних умов у країні. Влада сучасних

держав повинна мати важіль оперативного впливу на мінливу економічну систему, проте механізм внесення змін до податкового законодавства повинен відповідати конституційним нормам, відбуватися в рамках повноважень правотворчих органів. При цьому основні сталі принципи оподаткування не повинні змінюватися у бік погіршення становища платників податків.

Література

1. Кучеров И. И. Нормы конституций зарубежных стран, регулирующие налоговые отношения // Журнал российского права. — 2003. — № 4. — С. 68–75.
2. Конституция Республики Беларусь (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Belarus&language=r>
3. Конституция Кыргызской Республики от 27 июня 2010 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://www.gov.kg/index.php?option=com_content&task=view&id=56&Itemid=37.
4. Основной Закон Федеративной Республики Германия от 23 мая 1949 г. // Конституции зарубежных государств : учеб. пособие / сост. В. В. Маклаков. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Волтерс Клувер, 2003.
5. Конституция Литовской Республики от 25 октября 1992 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Lithuania&language=r>.
6. Конституция Азербайджанской Республики от 12 ноября 1995 г. (с последующими изменениями) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Azerbaijan&language=r>
7. Конституция Республики Казахстан от 30 августа 1995 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Kazakhstan&language=r>.
8. Конституция Республики Армения от 27 ноября 2005 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Armenia&language=r>.
9. Конституция Республики Молдова от 29 июля 1994 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Moldova&language=r>.
10. Конституция Итальянской Республики [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Italy&language=r>.
11. Конституция Польской Республики от 2 апреля 1997 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Poland&language=r>.
12. Конституция Грузии от 24 августа 1995 г. (с последующими изменениями) [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Georgia&language=r>.
13. Конституция Греции от 11 июня 1975 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Greece&language=r>.
14. Конституция Королевства Дания от 5 июня 1953 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Denmark&language=r>.
15. Конституция Бразилии от 5 октября 1988 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.krugosvet.ru/node/41662>.
16. Конституция Португальской Республики от 2 апреля 1976 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Portugal&language=r>.
17. Конституция Королевства Нидерландов от 17 февраля 1983 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.uznal.org/constitution.php?text=Netherlands&language=r>.
18. Конституция Исландии от 17 июня 1944 г. // Конституции государств Европы. — М. : НОРМА, 2001.
19. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М. : Эксмо, 2007. — 960 с.
20. Жаліло Я. А. Податкова реформа в Україні в контексті стратегії економічного зростання [Електронний ресурс] / Я. А. Жаліло, А. Ю. Сменковський // Стратегічна панорама. — 2003. — № 3–4. — Режим доступу : http://www.nisp.gov.ua/vydanna/panorama/issue.php?s=epoll&issue=2003_3-4.
21. Тихомиров Ю. А. Курс сравнительного правоведения / Ю. А. Тихомиров. — М. : Норма, 1996. — 432 с.

Анотація

Жадько В. Л. Компаративний аналіз реалізації правотворчої форми податкової функції в конституціях сучасних держав світу. — Стаття.

У статті проведено порівняльний аналіз конституцій світу щодо принципів оподаткування. Встановлено, що конституційні норми, які регулюють податкові правовідносини, незважаючи на відмінності в текстових викладеннях, здебільшого визначають однакові для усіх сучасних держав принципи. Зроблено висновок, що конституційні принципи оподаткування так чи інакше перекликаються із загальновідомими класичними принципами оподаткування, сформульованими А. Смітом.

Ключові слова: податкове законодавство, податок, податкові правовідносини, конституція, принцип оподаткування, податкова функція держави.

Анотация

Жадько В. Л. Компаративный анализ реализации правотворческой формы налоговой функции в конституциях современных государств мира. — Статья.

В статье проведён сравнительный анализ конституций мира в отношении принципов налогообложения. Установлено, что конституционные нормы, которые регулируют налоговые правоотношения, несмотря на отличия в текстовых изложениях, в основном определяют одинаковые для всех современных государств принципы. Сделан вывод о том, что конституционные принципы так или иначе перекликаются с общезвестными классическими принципами налогообложения, сформулированными А. Смитом.

Ключевые слова: налоговое законодательство, налог, налоговые правоотношения, конституция, принцип налогообложения, налоговая функция государства.

Summary

Zhadko V. L. The comparative analysis of the tax state function realization in constitutions of the modern states. — Article.

The article is devoted to the comparative analysis of the tax principles in constitutions of the modern states. It is grounded that in spite of the text differences the constitutional tax principles are the same. It is exposed that the constitutional tax principles are common with the classical fiscal principles indicated by A. Smit.

Keywords: tax law, tax, tax legal relationships, constitution, tax principle, tax state function.

УДК 340.11:007

И. В. Антошина

ИНФОРМАЦИОННАЯ ФУНКЦИЯ ПРАВА В РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВОВЫХ СРЕДСТВ

Реализация функций права представляет собой процесс целенаправленного воздействия правовой информации и правовых средств на правовую жизнь. Процесс воздействия правовых средств на сознание и волю людей, на общественные отношения выступает как правовое регулирование. Как отмечает С. С. Алексеев, правовое регулирование — это осуществляемое при помощи системы правовых средств (юридических норм, правоотношений, индивидуальных предписаний и др.) результативное, нормативно-организационное воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения, охраны, раз-

© И. В. Антошина, 2012