

#### IV. ЗЕМЕЛЬНЕ ПРАВО. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 347.73

© 2006 р. Р.О. Гаврилюк

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці

##### ЕВОЛЮЦІЯ КОНСТИТУЦІЙНО-ПОДАТКОВОГО КОМПРОМІСУ СУСПІЛЬСТВА І ДЕРЖАВИ

**Постановка проблеми.** Компроміс – невідмінна умова існування та розвитку людського суспільства. Одним з найпоширеніших конкретних видів останнього є податково-правовий компроміс суспільства та держави. Цей компроміс гарантує природне поєднання, здавалося б, не поєднуваних, не сумісних між собою основоположних начал суспільства і держави – приватного інтересу, приватної власності, з одного боку, та публічного інтересу, публічної властності – з іншого. Саме тому податково-правовий компроміс регламентується нормативними актами найбільшої юридичної сили – конституціями держав. Власне кажучи, саме з причини необхідності стійкого та цивілізованого нормативного регулювання податково-правового компромісу суспільства та держави і з'явилися перші реальні конституції в країнах світу. З тих пір дану проблему не залишила поза увагою жодна конституція держави, що мала місце в людській історії.

**Ступінь наукової розробки проблеми.** Проблема еволюції конституційно-податкового компромісу суспільства та держави, його типів у вітчизняній та зарубіжній науці фінансового права належить до числа недостатньо вивчених. Зокрема, українські вчені юристи-фінансисти до її спеціального дослідження ні в радянській, ні в пострадянській періоди не зверталися жодного разу. Серед російських вчених, що спеціально чи хоча б дотично, у зв'язку з іншими питаннями, досліджували проблему конституційно-податкового компромісу суспільства і держави та його еволюції, необхідно назвати Г.М.Андреєву [2], Г.М.Бродського [6], П.Д.Баренбойма, В.І.Лафітського, В.О.Мау, Г.А.Гаджієва [4; 3; 5], Д.В.Вінницького [8] та деяких інших. Однак вони дану проблему не вирішили, а по суті тільки поставили.

Дещо більша увага дослідженню питань еволюції конституційно-податкових компромісів суспільства і держави приділена вченими юри-

тами-конституціоналістами та юристами-фінансистами країн Заходу. Зокрема, такі підходи найбільш чітко виражені у теоріях представників чикагської (та вірджінської) наукової школи Дж.М.Бьюкенена (до речі, найбільш відомого з поміж своїх сподвижників на постсоціалістичному просторі), Г.Таллока, Е.Даунса та ряду інших. Критикуючи юридичні конструкції сучасних конституцій держав Заходу з раціоналістичних позицій, наприклад, Дж.Бьюкенен виходить з того, що вони втілюють групові інтереси замість того, щоб відображати дійсні інтереси громадян. На перший погляд його критика цих доктринальних підходів, особливо за формою, мало чим відрізняється від загальновідомої марксистської критики буржуазної держави. Однак висновки з такої критики Дж.Бьюкенен робить діаметрально протилежні висновкам марксистів. Зокрема, творчо застосовуючи ідеї К.Вікселя та Дж.Роулза, він спирається на моделі ринкової поведінки індивіда у сучасному цивілізованому суспільстві і тому пропонує вироблення (точніше, виведення із соціальної дійсності) нових принципів соціальної справедливості у конституційному регулюванні оподаткування, консенсуальних у своїй основі, та досягнення на основі цих принципів всезагальної злагоди у суспільстві [29; 30; 7]. Не менш активно розробляється дана проблематика і представниками західноєвропейської юриспруденції [32; 34; 40].

Тим не менше згадані нами вище дослідження не з'ясовують проблему в цілому, не розкривають її в історичній динаміці, нарешті, аналізують тільки окремі форми конституційно-податкового компромісу суспільства і держави і зовсім не розкривають імпліцитного характеру взаємозв'язків еволюції субстанціональних вимірів податку, типів конституційних податкових компромісів суспільства і держави і таких же субстанціональних якостей суспільства та дер-

жави. У даній статті ми переслідуюмо мету з'ясувати основні якісні етапи еволюції конституційно-податкового компромісу суспільства і держави.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** *1. Докласичний період становлення і розвитку конституційно-податкового компромісу суспільства і держави.* У даному дослідженні використано деякі оцінки, положення та висновки, що містяться в роботах вище зазначених та окремих інших авторів. Однак насамперед воно здійснене на основі феноменологічного аналізу усіх 49 чинних конституцій Європи (42 з яких були прийняті після другої світової війни, в епоху Постмодерну) та 35 чинних конституцій держав Америки (з них в епоху Постмодерну прийнято 31 конституцію). Крім того, нами були дослідженні понад десять старих конституцій або конституційних актів держав Європи і стільки ж нині чинних конституцій інших держав світу. Дані нормативні акти, разом взяті, а також багату історична практика їх втілення переконливо засвідчують, що податок – одне з найунікальніших явищ людської цивілізації. Ставши природним наслідком, продуктом певного рівня її зрілості, податок в подальшому перетворився в одну з неодмінних умов постійного прогресу людства. Згідно новітніх даних наук про суспільство, це сталося на межі доісторичного періоду розвитку людства з першим історичним періодом його прогресу, тобто, на рубежі епох дикості і варварства. Після цього наступив надзвичайно тривалий період імпліцитної еволюції податку як суспільного явища, протягом якого формувались його класичні субстанціональні риси, сутність та зміст, з'явилися та досягли повної зрілості і необхідної стійкості зовнішні форми його прояву. Це відбулося вже поза межами історичної епохи варварства, у ході наступного етапу історичного розвитку – **прогресу людства уже як суспільства**, тобто, ієрархічно, публічно-владним чином організованого – в період рабовласницької епохи, про що неспростовно свідчать безліч документів та інших матеріальних джерел того часу, що дійшли до нас [21].

Проте, як показав час, знадобилася ще одна велетенська історична епоха – епоха феодалізму – щоб проблеми податків та оподаткування піднялися до рівня суспільно значимих та набули конституційного регулювання. Це сталося вперше у Великобританії, в якій без малого 800 років тому, ще у 1215 році, було прийнято один із перших в цивілізованій історії людства фактично конституційних актів – «Велику Хартію вільностей», що породила парламент, який, в свою чергу,

одержав від суспільства виключне право встановлювати податки, а також деякі громадянські свободи. «Велика Хартія вільностей» встановила, що ніхто не може бути заарештованим чи позбавленим свого майна інакше, ніж за вироком суду. З часу прийняття «Великої Хартії вільностей», як вважають англійські державознавці, з'явився конституційний звичай, в силу якого саме обраний населенням країни Парламент, а точніше кажучи – його нижня палата – Палата общин, оскільки саме вона обиралась населенням, вправі встановлювати податки [38]. Поза сумнівом, цим була започаткована перша історична форма **докласичного типу конституційного податкового компромісу суспільства і держави**.

Надзвичайно важливим кроком на шляху ствердження та розвитку закладеного «Великою Хартією вільностей» британського конституціоналізму став «Вестмінстерський статут відносно суддів та шерифів» 1330 р., яким було запроваджено створення місцевих судів та обов'язковість періодичного (“щорічно один раз або частіше”) скликання Парламенту. Як переконує історичний досвід, ці та багато інших прогресивних для свого часу положень нерідко порушувались королівською владою у її прагненні зберегти і всіляко примножити свої привілеї. Тим не менше стосовно до нових історичних та соціальних умов ці справді епохальні завоювання людства постійно знаходили все нові та нові, ще більш вагомі та переконливі підтвердження, а конституційний компроміс суспільства і держави послідовно інституціоналізувався.

Стосовно податків це було зроблено в черговий раз у 1297р. при королі Едуарді I “Статутом про незволеність податків”, у якому зазначалось, що “оподаткування... не може здійснюватися без загальної згоди духовенства та світських магнатів, рицарів, міщан та інших вільних людей королівства” [12, с.267]. Аналогічний статут 1340р. проголосив недопустимість оподаткування прямими податками без згоди Парламенту, а Статути 1362 і 1371р.р. поширили цей підхід на непрямі податки. «Велика Хартія вільностей» в цілому була підтверджена та розвинута в 1628р. «Петицією про право», у якій зазначалось, зокрема, що ніякі податки і збори не можуть запроваджуватись “без загальної згоди, вираженої актом Парламенту” [37, Р.83].

У «Великій Хартії вільностей» також міститься один з перших конституційних переліків видів податку – “феодальні повинності”, “митні податки”, “мити”, “щитові кошти”, “грошові допомоги”, “мостові внески”, “забирання коней”,

“забирання возів”, “вилучення лісу для королівського замку”, “рицарські повинності” та деякі інші [19]. Тобто, у першому конституційному акті, який дійшов до нашого часу, **ще не проглядається чітко податкова система**, відсутня не лише родова, але й не сформульовані також видові дефініції податку. Водночас ряд субстанціональних рис усіх вище перерахованих та ряду інших платежів, що згадуються у «Великій Хартії вільностей», чітко визначені у ній самій – сплата їх **обов’язкова, поширюються вони в залежності від соціального стану платника, сплачуються королю на основі політичного суверенітету його влади**. Зазначимо, що це тільки одна з груп субстанціональних якостей податку, виділених на основі аналізу перших конституційних актів Великобританії.

«Велика Хартія вільностей» містить й інші субстанціональні дефініції податку. До них насамперед належать ті, які вказують, що податки збираються королем виключно зі згоди парламенту, що формою парламентської згоди на оподаткування платників податків є закон парламенту, що існує встановлена парламентом міра податкового вилучення, тобто, що королівська влада у збиранні податків не абсолютна, а конституційно-обмежена, нарешті, що функції встановлення податків і збирання податків – два різних явища.

Ще одна якісно відмінна від двох попередніх конституційно визначених субстанціональних рис податків середньовічних держав, як переконує величезний історичний досвід, полягає в тому, що податкові надходження за своєю природою продовжували залишатися власністю відповідного короля – суверена, зливаючись, перемішувались з іншими видами його власності, а держава, яка становилась, розвивалась, якої у класичній зрілій формі ще не було, **відіграла роль виключно інструмента суверена у встановленні і збиранні податків**, роль певного мірила свободи, а фактично обмежувала свавілля суверена в оподаткуванні. Найдієвішим способом такого обмеження свавілля феодалних суверенів в оподаткуванні у держави-інструмента була конституція як форма компромісу найрізноманітніших суспільних сил та інтересів, втім числі й компромісу суспільства і держави.

Саме спираючись на цей досвід, на нашу думку, Ш.Монтеск’є та батьки Конституції США, творці інших конституцій держав Європи та Америки сформулювали цілісну **концепцію обмежуючої владу конституції**, на що, зокрема непрямо вказує помітне поширення у XVIII – XIX ст.ст. у західній доктрині права дефініцій

“обмежена державна влада” (limited constitution) та “обмежуюча конституція” (limiting constitution). Історичний досвід переконує, що як тільки питання податків і оподаткування стали предметом конституційного регулювання, вже ніколи більше проблеми податків та оподаткування не переставали цікавити творців конституцій держав. Навпаки, з кожним новим історичним етапом прогресу людства вони ставали все актуальнішими, а конституційне регламентування їх – все витонченішим. Головною метою усіх наступних конституцій стало створення інституціональних гарантій особистої свободи, індивідуального та публічного інтересу, приватної та публічної власності, а найнадійнішим механізмом досягнення цього став розподіл публічної влади на взаємодоповнюючі та взаємно стримуючі її субстанціональні прояви та компроміс між суспільством і державою як спосіб досягнення їх визначальних цілей.

З тих пір уже декілька століть підряд цей досвід конституційного регулювання прав і свобод особи, суспільства та держави у податковій та інших сферах життя не перестає цікавити теоретиків та практиків юриспруденції, різних шкіл державознавства, представників інших суспільних наук. І поряд з переважно позитивними оцінками цього досвіду не так вже й рідко зустрічаються його негативні оцінки. Зокрема, лауреат Нобелівської премії з економіки 1974р., один з найвидатніших юристів XX ст. Ф.А. фон Хайек у кінці 60-х років того ж століття писав: “У відомій нам формі поділ влади на законодавчу, судову і адміністративну гілки не виправдав сподівань. Уряди усіх країн зуміли конституційними методами набути повноважень, у яких ці люди хотіли їм відмовити. Перша спроба гарантувати захист особистої свободи з допомогою конституційних обмежень явно провалилась” [26, с.20]. Ця гротескна оцінка, на нашу думку, не що інше, як необгрунтоване перебільшення недоліків методу. Інакше людство не обирало б раз за разом саме цей шлях розвитку своєю магістраллю, а неодмінно шукало б і знайшло б привабливіші варіанти прогресу.

**2. Класичний конституційно-правовий компроміс суспільства і держави. А) Консенсуальний вид конституційно-податкового компромісу суспільства і держави.** В останній третині XVIII – на початку XIX ст.ст. народи країн Америки і Європи були натхненні ідеями та ідеалами свободи і рівності. Це стало їх природною реакцією на багатовікове панування перед цим тиранії та деспотії. Найбільш яскраво,

послідовно та переконливо жага свободи та рівності, зокрема, у США проявилась в цей період у війні за незалежність проти англійських колонізаторів 1776-1783 р.р. Найвищим торжеством, апогеєм вільнолюбного пориву населення США в даний період стало прийняття 4 липня 1777р. першої загальнонаціональної Конституції США, яку 17 вересня 1778р. змінила досконаліша Конституція цієї держави, чинна по даний час.

Зокрема, у Декларації про незалежність США стверджувалося: "...ми вважаємо очевидними наступні істини: всі люди створенні **рівними** (виділено мною – Г.Р.) і всі вони наділенні творцем певними невідчужуваними правами, до числа яких належать: життя, **свобода** (виділено мною – Г.Р.) і прагнення до щастя" [28, с.53]. В преамбулі Конституції Сполучених Штатів Америки від 17 вересня 1778р. стверджується: "Ми, народ Сполучених Штатів, з метою утворити більш досконалий союз, встановити правосуддя, гарантувати внутрішній спокій, забезпечити спільну оборону, сприяти всезагальному благоденству та **закріпити блага свободи за нами і потомством нашим** (виділено мною – Г.Р.) проголошуємо і встановлюємо дану Конституцію для Сполучених Штатів Америки" [13, с.809].

Підпункт 3 розділу 2 статті 1 Конституції США зобов'язує: "Місця представників і **прямі податки** (виділено мною – Г.Р.) розподіляються між окремими штатами... згідно чисельності їх населення" [13, с.809]. А підпункт 1 розділу 8 цієї ж статті уточнює: "Конгрес має право: запроваджувати та стягувати податки, мита, збори і акцизи для того, щоб сплачувати борги та забезпечувати спільну оборону і загальне благоденство Сполучених Штатів. При цьому **всі мита, збори і акцизи повинні бути однаковими на всій території Сполучених Штатів**" [13, с.809] (виділено мною – Г.Р.).

Обгрунтовуючи виділений нами припис Конституції США, суддя Верховного суду США Сторі на початку XIX ст. відзначав: «Метою цього положення було усунення усіх неналежних переваг одних штатів перед іншими при регулюванні питань, що стосуються їх загальних інтересів. У відсутність однаковості мита, зборів і акцизів виникає найгрубіша та найбільш гнітюча нерівність, що зачіпає життєво важливі інтереси і справи жителів різних штатів. Сільське господарство, торгівля, промисловість одного штату у цьому випадку можуть бути побудовані на руїнах інших штатів» [36, Р.344]. Тобто, у даному випадку мова іде вже не про так би мовити, вертикальний, ієрархічний вимір конституційно-

податкового компромісу, а про його горизонтальний вимір.

Під впливом Конституції США пізніше ці ідеї знайшли велике поширення та підтримку серед населення інших американських країн, були втілені та набули подальшого розвитку у їх конституційних актах, у статтях яких неодмінно були присутніми категорії свобода, рівність і власність [33, Р.326; 39, Р.197].

26 серпня 1789р. була прийнята перша із шістнадцяти Конституцій Франції. Відкрила її всесвітньо відома «Декларація прав людини і громадянина». Вона не тільки поклала початок конституційній історії Франції, але й багато в чому визначила розвиток та сучасний стан інституту прав людини у світі, свобод та незалежності громадян у всіх їх субстанціональних проявах та вимірах. У статті 1 цієї Декларації стверджується: "Люди народжуються і залишаються **вільними і рівними** (виділено мною – Г.Р.) у правах. Суспільні відмінності можуть ґрунтуватися тільки на міркуваннях загального блага" [15, с.433].

Знамениті статті про податки «Декларації прав людини і громадянина» були запозичені з Декрету Національних установчих зборів Франції від 11 серпня 1789р. "Про знищення феодальних прав та привілеїв". Зокрема, у статті IX цього Декрету встановлювались гарантії рівноправності громадян у податковій сфері: "В сфері податків будуть назавжди знищені грошові, особисті та земельні привілеї. Усі громадяни та будь-яке майно будуть оподатковуватись в однаковій формі" [18, с.251]. Тому не випадково у "Декларації прав людини і громадянина", яка з'явилася невдовзі після цього, дві із сімнадцяти статей були присвячені конституційному регулюванню податків у новій державі: "13. На утримання збройних сил і на витрати по утриманню адміністрації **необхідні загальні внески; вони повинні розподілятися рівномірно між усіма громадянами відповідно до їх статку** (виділено мною – Г.Р.). 14. Усі громадяни мають право встановлювати самі або через своїх представників **державного оподаткування** (виділено мною – Г.Р.), **вільно** (виділено мною – Г.Р.) давати згоду на його стягнення, слідкувати за його витрачанням і визначати його дольовий розмір, підстави, порядок та тривалість стягнення" [15, с.434]. У першій главі Конституції Франції 1791р., прийнятій вслід за "Декларацією прав людини і громадянина", стверджувалося: всі податки повинні бути рівномірно розподіленими між усіма громадянами відповідно до їх статків" [9, с.154].

У Конституції Франції 1795р. уже з'явилась окрема досить детальна глава XI "Фінанси", у якій податкам було присвячено дванадцять статей, з 302 по 312, а національному казначейству та рахівництву – ще одинадцять статей – із 315 по 325. Тому нам видається дещо упередженим та недостатньо обґрунтованим висновок відомих вчених-конституціоналістів Т.Я.Хабрієвої та В.Є.Чиркіна проте, що "в цілому перша конституційна модель (а перші конституції Франції безсумнівно належать саме до неї – Г.Р.) – це інструментальна асоціальна модель обмеженого демократичного характеру" [25, с.22], яка не приділяла належної уваги питанням соціального та економічного розвитку суспільства в цілому, особливо його фінансовим, в тім числі податковим, аспектам. Навпаки, раз за разом впадає в очі постійне намагання тодішнього конституціодавця Франції збалансувати фінансові інтереси індивіда, держави і суспільства, досягти між ними консенсусу.

Звичайно, одночасно неважко запримітити й те, що творці перших французьких конституцій, як і творці «Великої Хартії вільностей» в Англії, не дуже цюгливі до термінологічних дефініцій податку – для позначення останнього, наприклад, вони використовували у якості рівноцінних поняття "загальні внески", "державні обкладення", власне "податки" та ряд інших термінів і терміносполучень. Водночас вони підкреслили послідовно фіксували увагу правокористувача на тому, що сплата податку – це насамперед ознака особистої свободи, особистої незалежності платника податку, його рівності як громадянина та власника з іншими громадянами та власниками держави, тобто, вказували цим самим на **консесуальний характер конституційно-податкового компромісу**, досягнутого французьким суспільством і державою на рубежі XVIII – XIX ст.ст., на його фундаментальну об'єднуючу роль для них усіх разом. Це не випадковість, а глибока закономірність, оскільки Конституція Франції, за задумом її творців, повинна була містити "не вказівки тимчасового законодавця, а втілення у писану форму встановлених розумом вічних та всезагальних приписів" [35, Р.47]. Тобто, це було послідовне практичне втілення на конституційному рівні доктрини природного права громадянина, держави та суспільства в цілому, яке буквально панувало у другій половині XVIII ст. у Франції, ряді інших країн Європи та світу в цілому.

Про такий же консесуальний характер конституційно-податкового компромісу суспільства

і держави, рівність платників податків гласить §8 Конституційного акту Великого Герцогства Баденського 1818р.: "Ніхто не може бути звільненим від сплати прямих і непрямих податків" [24, с.96]; преамбула Конституційного акту Баварського королівства 1818р., у якій особливо відзначалося, що "загальному благу підданих" будуть слугувати "рівність оподаткування та обов'язків по несенню податей" [24, с.54], конституції інших держав.

У зазначених конституційних положеннях виразно та послідовно втілювалась доктрина оподаткування А.Сміта, який стверджував, що основним гарантом особистої свободи платника податку, ознакою податку як демократичного інституту є право приватної власності, яке на основі легітимного податково-правового компромісу суспільства і держави принципово захищається конституцією та реально породжує таке ж захищене конституцією право публічної власності [23, с.505-507]. Саме тому цілком природно і навіть символічно, що і у двох статтях "Декларації прав людини і громадянина", якою відкривалась перша Конституція Франції, мова велась також про власність. Зокрема, у статті 2 цієї Декларації власність на рівні зі свободою, безпекою та опорою насиллю віднесена до природних і невід'ємних прав людини. А остання, сімнадцята стаття Декларації стверджує: "Оскільки власність є правом недоторканим і священним, то ніхто не може бути позбавленим її інакше, як у випадку встановленої законом безсумнівної суспільної необхідності та за умови справедливого попереднього відшкодування" [15, с.434].

**Б) Етатистський конституційно-податковий компроміс держави і суспільства.** Суттєво збагатила дефінітивними положеннями субстанціонального характеру конституційне податкове право Конституція Канади від 29 березня 1867р., що також належить до першої конституційної моделі. В ній конституційні положення про податки було виділено в особливу частину Конституції, названу "Фінансовим законодавством; з королівської санкції", тобто, у ній вперше серед конституцій держав світу офіційно було закріплено ще не пріоритет, а ініціативну першість держави стосовно податкового компромісу суспільства та держави – у Європі у цей час вже утверджувались етатистські доктрини оподаткування, однак в Канаді це проявилось тоді у якості тенденції, яка скривалась за цілком демократичними конституційними конструкціями, які до того часу встигли стати традиційними. Зокрема, стаття 53 цієї Конституції "Біллі про доходи і податки", яка відкриває підрозділ "Фінансове

законодавство; королівська санкція” розділу IV Конституції “Законодавча влада”, стверджує: “Біллі про асигнування для певної мети будь-якої частини державних доходів чи про встановлення податків або мита будуть виходити від Палати общин” [13, с.340].

Щоправда, ця завуальованість настання цілої історичної епохи етатизму в оподаткуванні, трансформація класичного консесуального конституційно-податкового компромісу суспільства та держави у продиктований суспільству державою їх етатистський конституційно-податковий компроміс знімалась уже в наступній, 54-й статті “Рекомендації про асигнування грошових коштів” Конституції Канади. У ній, зокрема, уточнюється: “Палата общин не буде вправі схвалювати чи приймати будь-яке рішення, резолюцію чи біль про асигнування будь-якої частини державних доходів або про будь-які податки чи мита з цією метою, яке не було попередньо рекомендовано цій Палаті Генерал-губернатором у його посланні під час сесії, у якому були запропоновані таке рішення, резолюція, адреса чи біль” [13, с.353-354] (виділено мною – Г.Р.).

Стаття 102 “Утворення Консолідованого податкового фонду” розділу VIII “Доходи; борги; активи; податки” Конституції Канади передбачає: “Усі податки і доходи, правом на одержання яких до утворення та на час утворення Союзу були наділені відповідні законодавчі органи Канади, Нової Шотландії та Нью-Брансуїка, за винятком тих з них, які даним актом зарезервовані за відповідними законодавчими органами провінцій чи які вони будуть одержувати на основі спеціальних повноважень, наданих провінціям даним актом, утворюють **Консолідований фонд, призначений для потреб державного управління Канади у порядку та відповідності з обов’язками, передбаченими даним Актом**” [13, с.357] (виділено мною – Г.Р.). Тобто, тут ми бачимо другу субстанціональну трансформацію класичного податково-правового компромісу суспільства і держави періоду домонополістичного капіталізму, тобто його першого виду, а саме **зміну цілей оподаткування – від потреб забезпечення публічних інтересів суспільства до потреб забезпечення “державного управління”**.

Аналогічна вимога міститься в Конституції Канади і до зміни цілей місцевих податків. Зокрема стаття 126 “Провінційний консолідований податковий фонд” Основного Закону Канади передбачає: “Ті частки податків і доходів, на стягнення яких до затвердження Союзу мали право

відповідні законодавчі органи Канади, Нової Шотландії та Нью-Брансуїка і які на підставі даного Акту зберігаються за урядами чи законодавчими органами відповідних провінцій, а також всі податки і доходи, що стягуються ними в силу спеціальних повноважень, наданих цим провінціям даним Актом, будуть утворювати в кожній провінції єдиний консолідований доходний фонд, призначений для покриття **державних потреб провінції**” [13, с.357] (виділено мною – Г.Р.).

Ще одна винятково важлива, справді субстанціональна риса податку, його імпліцитна властивість визначена у статті 125 “Винятки з оподаткування для державних земель, etc” розділу VIII Конституції Канади. Вона містить в собі наступну вимогу: “**Жодні землі чи будь-яка інша державна власність, що належать Канаді чи будь-якій провінції зокрема, не можуть бути оподатковані**” [13, с.357] (виділено мною – Г.Р.). Це природно, оскільки головна функція податку – фіскальна – полягає у формуванні доходів держави чи іншого публічного союзу.

Встановлюючи податки, держава виступає у якості суб’єкта політичної влади, причому в іншій якості у податковому правовідношенні вона не може виступати в принципі, оскільки **податок – це примусове вилучення частки чужої для держави, а ще точніше – приватної власності і водночас легітимне публічне заволодіння нею**. З цієї нагоди дуже образно резюмував Г.М.Бродський: “Таким чином, в основі одержання податку лежать публічно-владні повноваження держави як політичного суб’єкта, в силу чого саме відношення між платником податку і державою опосередковано фінансово-правовим відношенням. Здійснюючи стягнення податку, держава привласнює **чуже**” [6, с.84]. Тому не випадково, що іще в дореволюційній вітчизняній науковій літературі податок розглядався як публічно-правовий дохід [27, с.7]. І навпаки, в основі одержання державою доходу від об’єктів державної власності лежать не публічно-правові повноваження, а повноваження приватноправові, якими держава володіє в силу свого титулу власника того чи іншого об’єкта, а також доходу, одержаного від його використання, тобто, у даному випадку держава реалізує права власника речі. А звідси внаслідок так званого оподаткування державою своєї ж власності величина державної власності в кінцевому підсумку не змінюється, тому якщо навіть держава називає таке правовідношення податком, вона забирає все-таки **своє**.

Таким чином, уже в перших буржуазних конституціях держав Європи і Америки був роз-

критий і зафіксований субстанціональний взаємозв'язок та взаємозалежність приватного і публічного начал у розвитку цивілізованого суспільства, взаємозумовленість природних прав і законних інтересів громадян, а також податкових інтересів та прав держави. У цих конституціях знайшла дефінітивне закріплення **перша парадигма конституційного податкового права**, яку, на нашу думку, можна сформулювати наступним чином: 1. Податок – це законно встановлене згідно конституції держави вилучення певної частки приватної власності на користь публічного утворення. 2. Приватна власність первинна, а податки похідні від неї. 3. Податки генетично пов'язанні лише з приватною власністю і на публічну власність не поширюються. 4. Приватна власність та податки взаємопов'язані та взаємозалежні. 5. Приватна власність є проявом приватного інтересу, а податок – публічного інтересу. 6. Конституція демократичної держави в однаковій мірі захищає приватний та публічний інтереси в суспільстві, платника податку та його одержувача.

Однак найреволюційнішою рисою еволюції правової природи податку, його системоутворюючою субстанціональною характеристикою, що знайшла у цей час адекватне конституційне закріплення, стало те, що **податкові надходження в даний період трансформувались із власності різноманітних королів, монархів і т.д. у власність держави, повністю, чітко та остаточно відділились від приватної власності попередників-суверенів**. Внаслідок цього держава перетворилась із звичайного інструмента оподаткування, що було властиво попереднім історичним періодам її розвитку, у повноправного володаря усіх податкових надходжень. У податках держава отримала унікальний інструмент не лише стабільного прирощення своєї власності, але й потужного легітимного впливу на весь суспільний, насамперед, економічний розвиток. Це знаменувало собою настання якісно нового етапу розвитку конституційного податкового права, а також якісно нового етапу у розвитку власне держави, який відомий ізраїльський історик та воєнний теоретик Мартін Ван Кревельд назвав “держава як ідеал” [20, с.243]. Нарешті, це означало настання якісно нового виду конституційно-податкового компромісу суспільства і держави, у якому провідна роль, домінування повністю змістилося в бік держави – наступив, інакше кажучи, тривалий історичний період відвертого, а в окремі історичні етапи його розвитку цинічного, безсоромного етатизму.

**Набуття державою як певною корпорацією права неподільної власності на податкові надходження**, що остаточно відбулося на рубежі докласичного і класичного періодів розвитку суспільства, на зламі Середньовіччя та Нового часу (Модерну за термінологією суспільствознавців Заходу), стало **вирішальним та остаточним субстанціональним фактором оформлення державного суверенітету і власне класичної держави**. Саме в суверенітеті, як відомо, Гегель вбачав найважливішу характеристику держави, що докорінно відрізняє її від інших суспільних утворень. Причому на відмінну від Гоббса Гегель не вважав цей суверенітет тільки інструментом для встановлення правопорядку, а наділяв його високим етичним змістом. За Гегелем держава, будучи єдиним суспільним інститутом на землі, що не визнає нічого, що б стояло над нею, може вільно розвиватись тільки у відповідності зі своєю власною природою. Цією свободою вона наділяє своїх громадян за умови, що вони співробітничують з нею, і ця свобода служить державі в іправданні завжди і у всьому. Завдяки суверенітету, а значить, і податкам, держава перетворилась, за оцінкою Гегеля, з інструмента созерення та водночас платників податків, суспільства в цілому на істинну “Ходу Бога у світі” [10, с.283].

Внаслідок цього, як писав уже згадуваний нами Мартін ван Кревельд, сама історія людства трансформувалась із безформної маси фактів у логічну повість про виникнення держав, їх зростання, зіткнення однієї з іншою, досягнення зрілості та занепад в нескінченному пошуку досконалішого політичного порядку, який був би водночас і досконалішою істиною [20, с.243]. Більше того, на повну протигау Дж. Локку, творцям конституцій США і Франції Гегель був переконаний, що **істинна свобода індивіда можлива тільки в середині держави**. Заберіть державу, неодноразово повторював він, і людина перетвориться в ніщо, у маленьку біологічну істоту, чие життя відірване від світового духу і в цьому сенсі не має жодного етичного значення.

Після першої світової війни (1914 – 1918 рр.) у капіталістичних країнах, а з 1917 р. й у першій соціалістичній тоталітарній державі – РРФСР (з 1922 р. – в СРСР, а також у Монголії і Туві) утвердились нові конституційні моделі, які Т.Я.Хабрієва та В.Є.Чиркін визначили як: а) інструментальну із соціальними елементами ліберально-капіталістичну модель в основному демократичного характеру та б) політично недемократичну конституційну модель тоталітарного соціалізму [25, с.24, 26]. Конституційних дефіні-

цій субстанціональних якостей податку як юридичної категорії вони не збагатили і не могли збагатити в принципі, оскільки у державах, що жили раніше чи живуть по даний час за такими ж конституціями, залишилась незмінною правова природа податкових надходжень їх бюджетів – вони були і продовжують залишатися власністю цих держав. Тому не зазнав глибоких якісних трансформацій і конституційно-податковий компроміс держави і суспільства – він продовжував бути нав'язаним етатистською державою суспільству і відображав головним чином волю держави та її фундаментальні інтереси.

Тим не менше у конституціях цих моделей відбулися дефінітивні уточнення, так би мовити, техніко-тактичного характеру. Першою їх чітко зафіксувала та втілила Конституція Австрійської Республіки від 10 листопада 1920р. Хоча з часу її прийняття сплило понад вісімдесят років, вона по сьогоднішній день продовжує залишатися одним із досконаліших зразків цивілізованого врегулювання податкових правовідносин на найвищому з усіх можливих позитивному рівні. Зокрема, у частині 1 статті 13 Конституції Австрійської Республіки визначено, що **“Компетенція Федерації і Земель у сфері податків регулюється особливим Федеральним конституційним законом (“Конституційним законом про фінанси”)** [15, с.33] (виділено мною – Г.Р.).

Згідно статті 44 Конституції Австрійської Республіки конституційні закони чи конституційні положення, що містяться в звичайних законах, приймаються за особливою процедурою – вони можуть бути прийняті Національною радою тільки у присутності не менше половини членів і більшістю у дві третини поданих голосів. Крім того, вони повинні бути чітко визначені, як такі: конституційний закон, конституційне положення. В доповнення до сказаного конституційні закони чи конституційні положення, що містяться у звичайних законах, на основі яких обмежується компетенція земель у сфері законодавства та виконавчої діяльності, потребують схвалення Федеральною Радою, наданого у присутності не менше половини його членів більшістю не менше як у дві третини поданих голосів [15, с.53]. Згодом цей підхід був творчо запозичений багатьма державами Європи, Америки та інших країн. Це дозволило ще більше вдосконалити процедуру оподаткування, привести її у відповідність з вимогами часу, зробило більш прийнятним з боку суспільства податковий тягар. Досконаліша процедура оподаткування суттєво сприяла посиленню захисту природних прав та законних інтересів

сів платників податків, подоланню етатистського характеру оподаткування.

**В) Людино-центристський вид класичного конституційно-податкового компромісу держави і суспільства.** Якісно новий етап у еволюції конституційних підходів до податкового компромісу суспільства і держави наступив у середині ХХ ст. Це був класичний постмодерн у даній сфері, що став можливим завдяки новітній, за класифікацією уже згадуваних нами Т.Я.Хабрієвої та В.Є.Чиркіна, соціально-інструментальній демократичній моделі сучасної конституції [25, с.28-29]. Насамперед суттєво змінилася мета оподаткування – з чистого доходу держави, призначеного для задоволення виключно державних потреб, якими були податки до середини ХХ ст., податкові надходження цивілізованих держав Заходу у другій половині ХХ ст., де-юре ще залишаючись власністю держави, разом з тим у все більшій мірі стали набувати рис засобу, інструмента суспільства задовольняти публічні потреби цього ж таки суспільства, впливати на економіку всієї країни та економіку світового співтовариства.

Цей поворот податково-правового компромісу до його соціалізації, до гуманізації мети оподаткування вперше знайшов своє конституційне закріплення у 1946 р. у Франції. Зокрема, у п.10 Преамбули Конституції Французької Республіки цього року стверджується: **“Нація забезпечує (виділено мною – Г.Р.) особі і сім'ї необхідні умови для їх розвитку”** А в п.11 цей підхід знайшов свій подальший розвиток: **“Вона гарантує усім... охорону здоров'я, матеріальне забезпечення, відпочинок і дозвілля. Будь-яка людська істота, яка за віком, фізичним чи розумовим станом, економічним становищем нездатна працювати, має право одержати від суспільства засоби, необхідні для власного існування”** [17, с.431] (виділено мною – Г.Р.). У статті 1 нині чинної Конституції п'ятої Французької Республіки від 4 жовтня 1958 р. дані положення синтезовані у принципово важливу та надзвичайно містку формулу соціальної держави [17, с.411].

Аналогічні чи близькі до цих вимоги були зафіксовані у більшості конституцій держав Європи і Америки, прийнятих у другій половині ХХ ст. Однією з останніх у цьому ряду за часом прийняття є Конституція Фінляндії від 11 червня 1999 р. Зокрема, у §88 “Різні вимоги до держави” Основного Закону Фінляндії зазначається: **“Кожен, незалежно від державного бюджету, має право на одержання від держави законних засобів, необхідних для нього чи неї”** [17, с.390].



Причому на відміну від Радянської держави, конституції якої переважно лише декларувала гуманні соціальні цілі цієї держави, але не спроможні були забезпечити їх на практиці, соціально орієнтовані конституції цивілізованих держав Заходу дані цілі не тільки проголошували, але й забезпечували, оскільки в цих країнах уже в той час ефективно діяли механізми політичної і соціальної відповідальності держави за свою політику.

Тим не менше великий історичний досвід реалізації конституцій різних моделей цього виду, особливо більше ніж півстолітній досвід втілення їх соціально модифікованих варіантів (а в СРСР більш як сімдесятирічний досвід!) переконливо продемонстрував, що “державна загального добробуту” (Welfare state) у будь-якій формі – ліберальній, соціал-демократичній, корпоративній чи навіть соціалістичній – не може тривалий час залишатися ефективною. Податковий тягар у таких державах неухильно посилюється, проте й за цих умов він не спроможний покрити надмірних соціальних зобов’язань, що покладаються на соціальну державу. Соціальні претензії, що критично перевищують можливості держави задовольняти їх, неминуче призводять до сумних наслідків – втечі капіталу з країни, зниження темпів розвитку, відставання, до утриманства громадян, втрати їх активності, ділової ініціативи, до економічного занепаду суспільства [41].

Глибоко та всебічно проаналізувавши ці процеси, директор Центру досліджень міжнародної торгівлі при Інституті Катона у США А.Б.Ліндсі аргументовано резюмував: “В останні два десятиліття уряди найрізноманітніших країн зіткнулися із серйозними економічними хворобами – як у формі гострої кризи, так і у вигляді хронічно низької ефективності, - породженими десятиліттями дисфункціональної антиринкової політики. У відповідь на ці недуги уряди послабили державне втручання в економіку та розширили простір ринкової конкуренції” [22, с.14].

**3. Посткласичний (егалітаристський) тип конституційно-податкового компромісу суспільства і держави.** Не випадково на рубежі другого та третього тисячоліть в конституційній податковій доктрині держав матеріалізувалась і відразу ж набула певного поширення нова ідея – ідея Work-fare state – держави, що підтримує працю, сприяє праці, а не прагне тільки перерозподіляти ВВП та національний дохід на свою користь при допомозі податкового інструментарію. Ця держава зобов’язується забезпечувати лише головні потреби людини, націлює громадян на їх долучення до суспільно-корисної праці та

законне одержання від цього адекватної частки “суспільного короваю”. Зокрема, у пояснювальній записці до Конституції Перу 1993 р. її розробниками зазначається, що держава бере на себе лише турботу про основні потреби соціальних спільнот, а людина сама турбується за себе і за свою сім’ю [31]. Параграф 110 Конституції Норвезького королівства в редакції Закону від 5 травня 1980 р. стверджує: “В обов’язок державних органів входить створення умов для того, щоб кожна здатна до праці людина могла забезпечити собі утримання своєю працею” [16, с.671].

Ще більш послідовно розгорнуті і чіткіше сформульовані дані цілі у Союзній Конституції Швейцарської Конфедерації від 18 квітня 1999 р. Зокрема, у ст. 6 частини 1 “Загальні положення” даної Конституції вимагається: “Кожна особа відповідальна за себе саму і сприяє відповідно своїм силам вирішенню завдань держави і суспільства” [16, с.538]. Ст. 12 частини другої “Основні права, громадянські права і соціальні цілі” Конституції Швейцарії визначає: тільки “Той, хто потрапляє у тяжке становище і не в змозі турбуватися про себе, має право на допомогу та обслуговування і на кошти, необхідні для гідного існування людини” [16, с.539]. А ст. 41 глави третьої “Соціальні цілі” частини другої Конституції Швейцарії вимагає: “Союз і кантони в доповнення до особистої відповідальності і приватної ініціативи виступають за те, щоб: ... б) працездатні могли самі покривати свої витрати на життя завдяки праці на співрозмірних умовах ... 4. Із соціальних цілей не можуть виводитись жодні безпосередні претензії на державні послуги” [16, с.543].

Тобто, демократичні і ринкові трансформації суспільств у другій половині ХХ – на початку ХХІ століть висунули нові вимоги до конституційного регулювання оподаткування, утворюючи насамперед його цілі та інструменти. Головне, що стало неминучим у конституційній податковій доктрині держав – це їх здатність трансформувати податкову політику від системи фактично повного державного забезпечення споживачів публічних послуг до системи “створення можливостей” для них переважно самостійно створювати ці блага та самим утримувати себе. Такий доктринальний реверс конституційного податкового права з неминучістю потяг за собою глибоку якісну трансформацію змісту та форм конституційно-податкового компромісу суспільства і держави. Суспільство у все більшій мірі та все очевидніше перетворюється із об’єкта в суб’єкта цього компромісу, податкової політики загалом, а державі знову повертається, од-

нак на уже іншому ступені історичного розвитку, **її роль інструмента суспільства у його податковій політиці**. За своїм змістом, особливо субстанціональними вимірами, це є втілення прирочно-позитивної доктрини податкового права.

Дані риси конституційного податкового права найповніше та найпоследовніше проявилися у конституціях новітніх конституційних моделей, ще не пізнаних сповна теорією конституційного й до певної міри фінансового права, які були прийняті буквально на рубежі ХХ – ХХІ століть. Наприклад, ст. 58 “Участь у фінансових витратах” Конституції Республіки Молдова вимагає: “Громадяни зобов’язані брати участь у **суспільних витратах** (виділено мною. – Г.Р.) через посередництво сплати податків і зборів” [16, с.559]. Тут цілком очевидно, що метою податку з позицій даного підходу є уже не традиційне забезпечення витрат держави і податкові надходження уже не стають власністю держави, як було у попередні історичні етапи еволюції конституційно-правового компромісу з приводу податку між суспільством і державою – у даному випадку податок стає джерелом фінансування суспільних витрат і стягується в інтересах усього суспільства.

Ще більш революційною є по суті вимога Конституції Федеративної Республіки Бразилія, яка передбачає, що державні підприємства сплачують податки на тих же умовах, що й усі недержавні підприємства. Зокрема, у ст. 153 цієї Конституції зазначається, що “Союзу належить право встановлювати податки на ... доходи і прибуток будь-якого характеру” [14, с.219]. Більше того, в главі першій “Про федеральну податкову систему” розділу шостого “Про податкову систему і бюджет” Конституції Бразилії міститься пряма вказівка на **“обмеження органів влади встановлювати стягнення обов’язкового характеру”** [14, с.217-219] (виділено мною – Г.Р.). Оскільки за Конституцією Бразилії стягнення обов’язкового характеру встановлюються виключно законодавчою гілкою влади, то мова тут іде фактично про обмеження держави.

Г.М.Бродський декілька років тому з цієї нагоди написав наступне: “Ймовірніше всього це (вище наведена вимога Конституції Бразилії – Г.Р.) зроблено не з міркувань визнання єдиної правової і економічної природи фінансових відносин, що виникають у держави з державними і недержавними суб’єктами, а як реакція на вимогу суспільства та приватних підприємницьких кіл про недопущення створення для державних підприємств пільгових умов господарювання, в силу чого приватні підприємства виявляються у

заздалегідь не вигідному становищі” [6, с.82]. Заперечуючи по суті сам собі, Г.М.Бродський запершує своє вище наведене міркування наступними словами: “Тим не менше видається, що фактор зміни форми власності був і залишається в ірришальною ознакою для визнання обов’язкового платежу у якості податкового” [6, с.82].

Перше з наведених нами міркувань Г.М.Бродського нам видається помилковим, не аргументованим з наступних причин. По-перше, у Конституції Бразилії в частині, у якій ведеться мова про оподаткування щодо держави, застосована дозвільна юридична конструкція (не сама ж держава собі дозволяє!), а щодо платників податків – юридичні конструкції заборон і обмежень. По-друге, податкові надходження Конституція Бразилії кваліфікує не як власність держави, а як державні фінанси (а так поки-що традиційно поступають більшість конституцій держав світу), тобто як **публічні фінанси** [14, с.227], що також уже не є винятком для сучасних конституцій держав Європи, Америки й інших континентів.

Нетрадиційно підійшов до визначення правової природи податку і права власності на податкові надходження також конституцієдавець України. Зокрема, у п.1 ст. 95 Конституції України підкреслюється, що “Бюджетна система України будується на началах справедливого і неупередженого розподілу **суспільного багатства** між громадянами і територіальними громадами” [1, с.53] (виділено мною – Г.Р.). А в п.2 цієї ж статті зафіксовано, що “Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які витрати держави **на потреби усього суспільства**, розмір і цільове значення цих витрат” [1, с.54] (виділено мною – Г.Р.).

Поки що в Україні ні наукою фінансового права, ні жодною іншою юридичною наукою, ні самим законодавцем України цей принципово новий методологічний підхід до розуміння правової природи податкових надходжень бюджету та публічних фінансових ресурсів в цілому ще не сприйнятий адекватно. Тим не менше тільки даний підхід, як переконує практика, робить можливим застосувати до з’ясування справжньої природи цих явищ об’єктивні закономірності розвитку людини як системоутворюючого фактора суспільства в цілому, особливо його фінансового сектора, подолати традиційні пануючі у фінансово-правовій теорії та практиці суб’єкти-візм й ідеологічні кліше, багатолітню інерцію мислення.

Зокрема, узагальнюючи застосовані у Конституціях Молдови, Бразилії, України, ряду інших держав нові методологічні підходи до

з'ясування і розкриття правової природи податків і права власності на податкові надходження, субстанціональних вимірів податково-правового компромісу суспільства і держави, не можна не побачити, що їх юридичні конструкції не одомірні, а багатомірні. Насамперед вони виступають юридичною формою економічної сутності публічних фінансів. Остання полягає в тому, що податкові надходження у бюджетах держав не особлюються й набувають в силу цього якості фонду коштів загального вжитку, "суспільного багатства", за термінологією Конституції України, єдиним призначенням якого є фінансування публічних потреб за принципом конкуренції цих потреб між собою, тобто їх пріоритетності.

Ці якості суспільного багатства (насамперед і головним чином податкових надходжень бюджетів держав) стали підставою для вчених Заходу у їх обґрунтуванні доктрини фіскального обміну, яка зробила можливим і в публічній сфері застосувати ринкові інструменти. Внаслідок цього практичне використання публічних фінансових ресурсів піднялось у цих країнах на якісно вищий рівень. Україна ж тільки поки що ставить перед собою таку мету, тому наявний досвід у її досягненні інших держав та суспільств може виявитись досить цікавим і корисним. У будь-якому разі досвід цивілізованих держав Америки і Європи переконує, що ринкова методологія з'ясування природи податкових надходжень бюджетів держав, як і публічних фінансів в цілому, раціональна і вельми перспективна. Тому вона повинна посісти провідні позиції й у вітчизняній пострадянській правовій теорії. **"Державні фінанси, - пише П.-М. Годме, - це суспільне багатство у формі грошей і кредиту, що перебуває у розпорядженні органів держави"** [11, с.37] (виділено мною – Г.Р.).

По-друге, конструкція "суспільне багатство" є встановленою у Конституції України мірою необхідної поведінки держави з приводу публічних фінансів. Податкові, як і будь-які інші, надходження в бюджет держави не можуть бути використані нею на що завгодно, а тільки на публічні потреби. Як переконує системний аналіз Конституції України, ця міра включає в себе і встановлення меж фіскальних вилучень держави з приватного сектора з тим, щоб досягалась на йбільша ефективність використання ВВП і національного доходу на загальносуспільному рівні. Тобто, конституційно-податковий компроміс суспільства і держави на основі конституційної конструкції "суспільне багатство" є поки що найвищим типом з усіх історично відомих типів

компромісів суспільства та держави у сфері оподаткування і відзначається мультиплікаційним впливом на усі сфери суспільного життя, насамперед на економіку країни. Україна нині перебуває на порозі запровадження саме такої конституційної податкової доктрини, однак уже прийнятий у другому читанні проект її Податкового кодексу виписаний ще зі старих, попередніх, етатистських доктринальних підходів.

По-третє, конструкція "суспільне багатство" є визначеною у Конституції України мірою свободи контрагентів держави у податкових правовідносинах. Та частина їх приватної власності, на яку не поширюється правовий режим "суспільного багатства", апіорі неподільно і повністю перебуває у їх приватній власності і відносно неї вони вправі застосовувати на власний розсуд весь набір правомочностей власника. На іншу ж частку власності контрагентів держави у податкових правовідносинах, на яку у належній правовій формі поширюється юридичний режим "суспільного багатства", її виробники можуть претендувати поряд з іншими членами суспільства уже не як приватні власники, а лише як споживачі суспільних благ.

Але й у держави, згідно Конституції України, не виникає право власності на створене таким чином суспільне багатство – вона від імені суспільства тільки здійснює управління та розпорядження ним. Більше того, як однозначно випливає зі статті 95 Конституції України, держава у юридичній конструкції "суспільне багатство" є зобов'язаною стороною, уповноваженою здійснювати тільки передбачені суспільством дії. Тобто, за нині чинною Конституцією України українська держава не є реальним власником Державного бюджету України, а лише від імені істинного власника – українського суспільства – здійснює його права "лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та Законами України" [1, с.11]. У зв'язку з цим, ймовірніше всього, стали неминучими також зміни субстанціональних якостей класичної держави. Однак який характер матимуть ці зміни, на нашу думку, однозначно сказати ще не можливо. У цьому аспекті не лише вітчизняний, але й світовий досвід ще недостатній.

Таким чином, аналіз деяких новітніх субстанціональних якостей податку, його правової природи та юридичного режиму податкових надходжень у бюджетах держав, зроблений нами на основі нині чинних Конституцій Молдови, Бразилії та України, ряду інших держав, дозволяє, на нашу думку, цілком обґрунтовано резюмувати

про одночасне продовження трансформації су-  
станціональних якостей податку і власне держави,  
конституційно-податкового компромісу су-  
спільства та держави. Остання, тобто держава,  
саме завдяки встановленню своєї повної та непо-  
дільної власності на податкові надходження о-  
статочо набула своїх класичних рис, стала суве-  
ренною. Поступова втрата державою свого ви-  
ключного права власності на податки, очевидно  
позначиться і на трансформації її становища як  
носія суверенітету у сучасному суспільстві.

**Висновки.** Конституційно-податковий  
компроміс суспільства та держави належить до  
складних соціальних об'єктів, що відзначаються  
яскраво вираженим історичним характером, то-  
бто змінюються в часі, розвиваються. Цей розв'язок  
носить не лінійний, а дискретний характер і  
проходить через цілий ряд стійких стадій еволюції  
конституційно-податкового компромісу су-  
спільства та держави і так званих періодів нестій-  
кості, інакше кажучи, перехідних періодів чи то-  
чок біфуркації. Саме таку точку проходить нині  
конституційно-податковий компроміс суспільства  
та держави в Україні.

Конституційно-податковий компроміс, як  
історично еволюціонуюча система, характеризується  
кооперативними ефектами та принциповою  
незворотністю процесів. Діяльність суспільства  
та держави з такими системами вимагає особливих  
тактики і стратегії, оскільки взаємодія з ними  
людини відбувається таким чином, що сама лю-  
дська діяльність у даному випадку не є чимось зов-  
нішнім по відношенню до даної системи, а своєрідно  
включається в цю систему, видозмінюючи щоразу  
поле її можливих станів. Включаючись у вза-  
ємодію з даною системою, людина уже має справу  
не з жорсткими даностями об'єктивної реальності,  
а зі своєрідним вибором можливостей. Причому  
сам цей вибір незворотний і, як правило, не може  
бути заздалегідь однозначно прорахованим.

Конституційно-податковий компроміс су-  
спільства та держави виник ще в докласичний пе-  
ріод розвитку суспільства та держави як легітимна  
їх відповідь на об'єктивну необхідність поєднати  
між собою такі основоположні на чала людської  
цивілізації, як приватна власність та публічний  
інтерес. Найтриваліший період часу цей  
компроміс еволюціонував під домінуючим впливом  
держави, який в окремі періоди історичного  
розвитку набував абсолютних рис і внаслідок  
цього призводив до неминучої загибелі таких  
держави і суспільства або завершувався їх якісною  
трансформацією.

У найновіший історичний період, який за  
періодизацією частини західних суспільствознавців  
відноситься до постпостмодерну, все більш  
очевидно провідна роль у конституційно-податковому  
компромисі зміщується від держави до суспільства  
з усіма неминучими наслідками, що з цього факту  
випливають: змінюється конституційна кон-  
струкція права власності на податкові надходження –  
істинним власником їх стає громадянське суспільство,  
а держава від його імені лише здійснює управління та  
розпорядження цією власністю; змінюються методи  
конституційно-податкового регулювання на рівні су-  
спільства і держави з переважно імперативних та преважно  
диспозитивні; змінюється конституційно-  
легітимна юридична конструкція податку в сто-  
рону її збагачення за рахунок захисту прав та  
законних інтересів не тільки одержувача податків,  
але й насамперед їх платника. Ці та інші су-  
станціональні зміни податку та його конституційного  
регулювання, які самі є логічним наслідком еволюції  
суспільства та держави, в свою чергу, справляють ще  
глибший вплив на їх подальшу трансформацію. У зв'язку  
з цим одним з найактуальніших завдань сучасної юриспруденції  
в цілому, наук конституційного та фінансового права  
зокрема є здійснення глибокого та всебічного аналізу  
даних процесів, вироблення на цій основі якісно нової  
конституційно-податкової доктрини України, адекватної історичному  
етапу її прогресу.

### Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Із змінами, внесеними Законом України від 8 грудня 2004 року №2222-IV. Станом на 1 січня 2006 р. Офіційне видання. – К., 2006.
2. Андреева Г.Н. Экономическая конституция в зарубежных странах. – М.: Наука, 2006.
3. Баренбойм П. 3000 лет доктрины разделения властей. Суд Сьютера. 2-е изд., доп. и перераб. – М., 2003.
4. Баренбойм П., Лафитский В., Мау В. Конституционная экономика. – М., 2001.
5. Баренбойм П.Д., Гаджиев В.А., Лафитский В.И., Мау В.А. Конституционная экономика. – М.: Юстицинформ, 2006.
6. Бродский Г.М. Право и экономика налогообложения. – СПб.: Изд-во С.-Петербурга, у-та, 2000.
7. Бьюкенен Дж. М. Сочинения. – М.: Таурус Альфа, 1997.

8. Винницький Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Норма, 2002.
9. Вопросы государства и права во французской буржуазной революции XVIIIв. Т.2. – М.: Госюриздат, 1940.
10. Гегель Г. Философия права. – М.: Мысль, 1990.
11. Годме П.-М. Финансовое право. / Пер с франц. – М.: Прогресс, 1979.
12. История государства и права зарубежных стран. Часть 1. Учебник для вузов (Под ред. Н.А.Краменниковой и О.А. Жукова. – М.: Изд-во Норма, 1996.
13. Конституции государств Америки: В 3-х т. / Под ред. Т.Я. Хабриевой. Т.1. Северная и Центральная Америка. – М.: Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 2006.
14. Конституции государств Америки: В 3-х т. / Под ред. Т.Я.Хабриевой. Т.3 Южная Америка. – М.: Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 2006.
15. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.1. / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001.
16. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.2. / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001.
17. Конституции государств Европы: В 3-х т. Т.3. / Под общ. ред. Л.А.Окунькова. – М.: НОРМА, 2001.
18. Конституции и законодательные акты буржуазных государств в XVII – XIXв.в. – М.: Госюриздат, 1957.
19. Конституционные акты Великобритании. Великая Хартия вольностей. // В кн.: Конституции зарубежных стран. Сб.: - М.: Изд-во «Юрлитинформ», 2006.
20. Кревельд Мартин ван. Расцвет и упадок государства. / Пер. с англ.
21. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6.т. Т.1. Генезис налогового регулирования (в 2-х частях). Часть 1. – Харьков: Легас, 2002.
22. Линдси А.Б. Глобализация: повторение пройденного. Неопределенное будущее глобального капитализма. Пер. с англ. – М.: Альтина Бизнес Букс, 2006.
23. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Пер. з англ. О.Васильєва. – К.: Port-Royal, 2001.
24. Современные конституции. Т.1. – СПб.: Право, 1905.
25. Хабриева Т.Я., Чиркин В.Е. Теория современной конституции. – М.: Изд-во НОРМА, 2005.
26. Хайек Фридрих Август фон. Право, законодательство и свобода: современное понимание либеральных принципов справедливости и политики. Пер. с англ. – М.: ИРИСЭН, 2006.
27. Ходский Л.В. Конспект по курсу финансового права. – СПб., 1904.
28. Хрестоматия по всеобщей истории государства и права. Т.2. – М.: Юрист, 1996.
29. Buchanan J.M. Politics without Romance // HIS-Journal, 1979. - №3.
30. Buchanan J.M. Politische Okonomie als Verfassungstheorie. – В., 1990.
31. Constitution Politica de Peru. – Lima, 1993.
32. Höfling W. Ökonjnmische Theorie der Staatsverschuldung in rechtswissenschaftlichen Perspektive // Öffentliches Recht als ein Gegenstand ökonomischer Forschung. – Tubingen, 1998. – S.85-100.
33. Lopes Rosas J. R. Ensayo de historia constitucional Argentina. Т.1./ - Jante Fe: Abab y Beigbeder, 1960.
34. Oeter S. Erhrobung der Konstitutionellen Politischen Ökonomik an Einzelfragen-Föderalismus // Öffentliches Recht als ein Jegenstand ökonomischer Forschung. – Tubingen, 1998. – S.119-151.
35. Oppetit B. Philosophies du droit. – Paris, Daloz, 1999.
36. Rotunda R.D., Nowak J.N., Young J.N. Treatise on Constitutional Law. Substance and Procedure. St. Paul, 1986.
37. The General Acts and General Synod Measures. 1975. Part III. – G., 1976.
38. The Public General Acts and General Synod Measures. 1075. – Par. A. III. – G., 1976.
39. Trigo C.F. Las Constituciones de Bolivia. – Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1958.
40. Varberg V. Staatsver – schuldung und konstitutionelle Ökonomik // Öffentliches Recht als ein Jegenstand ökonomischer Forschung. – Tubingen, 1998. – S.111-117.
41. Yoodin R.E., Headey B., Muffels R., Dirven H.-J. The Real Worlds of Welfare Capitalist. – Cambridge, 1999.

*Стаття надійшла до редколегії 5 травня 2006 року.*

*Рекомендована до друку у «Віснику» науковим редактором П.С.Пацурківським.*

***R.O. Gavrylyuk***

## **THE EVOLUTION OF CONSTITUTIONAL-TAX COMPROMISE OF SOCIETY AND STATE**

### **Summary**

The constitutional-tax compromise of society and state refers to the difficult social objects, which demonstrate the brightly expressed historical nature, changing and developing with time. This development has not linear, but the discrete character and passes through a lot of proof stages of evolution of constitutional -tax compromise of society and state and so-called periods of instability, that is transitory periods or points of bifurcation. Such point passes now constitutional-tax compromise of society and state in Ukraine.

Cooperative effects and basic inevitability of processes characterize the constitutional-tax compromise, as historically evolution system. The activity of society and state with such systems requires special tactics and strategy, as the interaction of them with the person occurs in such a manner that human activity in this case not is something external in relation to the given system, but originally is included in this system, altering each time a field of its possible statuses. Going in interaction with a given system, the person already deals not with the rigid objective reality, but with a choice of possibilities. And this choice is inevitable and, as a rule, can not be beforehand clearly reckoned.