

КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВІ ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВІДНОСИН

Конституційно-правові принципи оподаткування – це основні засади як вираз найбільш узагальнених підвалин побудови і функціонування податкової системи. Як відмічав відомий німецький державознавець, П.Кірхгоф, «доходи як особлива категорія цікавлять державне право не з точки зору походження, правової основи або цілеспрямованості використання грошових засобів. В центрі його уваги – міра свободи держави у сфері фінансів» [6, с.134]. Спрямованість загальних принципів оподаткування і зборів є тим самим обмеженням цієї свободи. Вони на конституційному рівні ставлять перепони податковій анархії, створюють основи справедливого, помірною і співрозмірного оподаткування.

Отже, можна погодитись з відомим російським вченим А.Н.Козиріним, який стверджував, що принципи права як основні начала нормативного регулювання є свого роду камертоном всієї наступної нормотворчості. Вони гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв'язок податкового права і податкового законодавства, адаптують податкову нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення [7, с.77]. Основні принципи виступають також критеріями оцінки законодавчих актів. Положення закону, що не відповідає основним принципам оподаткування, повинно визнаватись не конституційним і не підлягати застосуванню. Судові інстанції використовують основні принципи при вирішенні спорів, що виникають через прогалини у законодавстві. Принципи є «еталоном» при розгляді питання про застосування підзаконного акту, його оцінці як такого, що відповідає Конституції і Закону чи ні.

В самій Конституції України про принципи оподаткування безпосередньо говориться дуже мало [1, Ст. ст. 67,92]. Але у Конституції закріплені загальні начала, які повинні бути реалізовані у кожній галузі законодавства. Мова йде про закріплення у Конституції рівних прав і можливостей людини і громадянина, заборону на їх обмеження не інакше, як вищим законом, про єдність економічного простору, вільне переміщення товарів, послуг і фінансових засобів, визнання і захист державою всіх форм власності, свободу економічної діяльності та інше.

Конституційно-правові, загальні принципи оподаткування і зборів (даними термінами підкреслюються значимість цих принципів) лежать в основі нормотворчої діяльності держави і органів місцевого самоврядування. За своєю природою ці принципи є основоположними.

Однак, оскільки вони служать втіленню і захисту прав і свобод людини і громадянина, наяву достатні підстави говорити про їх «надзаконний» характер. Тому застосування основних принципів оподаткування і зборів, в тому числі й за колом осіб, не може залежати від міри їх конкретизації в Основному законі. «В цілому конституційне фінансове право не може залежати від випадковості, за якою одні питання знайшли у тексті Конституції повне відображення, а інші - ні» [12, с.193].

З іншого боку загальні принципи оподаткування і зборів детермінують дії самої законодавчої влади, маючи для неї «еталонне» значення.

До конституційних принципів оподаткування насамперед можуть бути віднесені положення, сформульовані в Конституції безпосередньо. Вони виступають гарантіями реалізації основних начал соціального, державного і національного устрою, конституційних прав і свобод людини і громадянина. По-друге, конституційно-правові принципи оподаткування і зборів безпосередньо в Конституції можуть бути не зафіксовані, а лише впливати із суті та духу Конституції. Очевидно, друга група принципів має «пов'язаний» характер. Вони не можуть суперечити принципам, що відображені безпосередньо в Основному законі, тому до них, на нашу думку, не може бути застосована характеристика «основні» [5, с.187].

Ряд загальних принципів, що характеризують оподаткування був, виділений ще англійським економістом Адамом Смітом і розвинутий його послідовниками. Їх врахування дозволяє адекватніше зрозуміти конституційно-правові принципи оподаткування суб'єктів податкових правідносін, сформулювати принципи, що відображають особливості і тенденції сучасної податкової системи [11; с.43]. Серед останніх насамперед доцільно назвати наступні принципи:

■ стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності методом запровадження пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

■ обов'язковість податків для всіх громадян та осіб без громадянства, що мають прибуток, завдяки впровадженню норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

■ рівнозначність і пропорційність оподаткування – стягнення податків з юридичних осіб здійснюється у відповідній частці від отриманого прибутку, а фізичних осіб – від отриманого доходу;

■ рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що означає на практиці забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

■ соціальної справедливості – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

■ стабільності – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року чи ще тривалішого періоду;

■ економічної обгрунтованості – встановлення податків і зборів на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей із врахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

■ рівномірності сплати – встановлення строків сплати податків і зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

■ компетенції – встановлення і скасування загальнодержавних та місцевих податків і зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

■ єдиного підходу – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору, об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору, податкового періоду, ставок податку і збору, строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

■ доступності – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

В залежності від завдань, що вирішуються, основні конституційні принципи оподаткування і зборів, на нашу думку, можна розділити на дві групи:

■ принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу;

■ принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків [2; Ст.3].

Можливі і інші підстави та критерії поділу принципів оподаткування і зборів на групи. О.Н.Козирін, наприклад, вважає, що «найважливіші принципи податкового права можна поділити на: юридичні, соціально-економічні, технічні. Перші складають основу процесуальної частини податкового права, другі визначають характер матеріальних норм, треті встановлюють основу технічного виконання податкових операцій» [7; с. 77].

Автор вважає за доцільне здійснити дещо інший поділ, зокрема, за колом суб'єктів податкових правовідносин розділити їх на дві групи:

■ принципи, що встановлюють компетенцію держави як особливого суб'єкта податкових правовідносин;

■ принципи, що визначають права та обов'язки діяльності підпорядкованих державі суб'єктів (фізичних та юридичних осіб) податкових правовідносин.

До першої групи можна віднести наступні принципи:

1. Принцип диспозитивності.
2. Принцип імперативності.

Обидва ці принципи чисто юридичні і ніяк не протистоять один одному. Вони в однаковій мірі забезпечують поєднання суспільних та особистих інтересів, але кожен своїм чином. Відомий теоретик права С.С.Алексєєв називає ці принципи найпростішими прийомами регулювання, якими визначається якість суб'єктивних прав і обов'язків, особливості дозволів та заборон. Він, зокрема, пише: «Держава може регламентувати поведінку учасників суспільних відносин або безпосередньо, зверху (імперативне регулювання), або опосередковано, з наданням суб'єктам так або інакше дозваної можливості самим визначати умови своєї поведінки (диспозитивне регулювання)» [4; с.178]. Дане роз'яснення стосується безпосередньо і податкового права, тому що ці принципи міжгалузеві.

3. Принцип публічної мети стягнення податків і зборів. У відповідності з цим принципом податки встановлюються з метою забезпечення платіжної здатності суб'єктів публічної влади. Держава не повинна мати потреби, що відрізняються від потреб суспільства і витрачати надходження від податків на непублічні цілі. Цей принцип водночас розвиває конституційне положення про соціальний характер української держави.

4. Принцип встановлення, зміни або відміни податків і зборів виключно законами. З точки зору розділення компетенцій між органами державної влади встановлення податків інакше, як актом представницького органу, не відповідає Конституції України.

5. Принцип встановлення податків і зборів у визначеній процедурі. Принцип виступає гарантією реального виконання народними депутатами довірених їм функцій у сфері оподаткування. Він протистоїть популізму і закріплює особливу процедуру внесення законопроектів про

податки, обмежує пряме і непряме делегування повноважень з питань оподаткування. Він забезпечує також прийняття і надання чинності законам про податки у відповідності з закріпленими правилами.

6. Принцип обмеження форм податкової законотворчості. Принцип обмежує включення податкових норм в закони, які не присвячені оподаткуванню, як і такому. Він важливий не тільки з позицій доходів бюджету, але і рівності обов'язків громадян. Цей принцип безпосередньо не закріплений в Конституції України, але автор висловлюється на користь такого закріплення.

7. Принцип пріоритету фінансової мети стягнення податків і зборів. Податок встановлюється з метою одержання державою доходу, а не з метою примушення до визначеної поведінки. Регулююча функція податку не може переважати над фіскальною. Принцип розвиває положення Конституції України про право на працю, суттю якого є право кожного на отримання індивідуального доходу, а також положення про бюджет як основу функціонування державного апарату, умову виконання державою її соціальних функцій.

8. Принцип обмеження спеціалізації податків і зборів. За загальним правилом, податок не призначений для вузько цільових витрат. Це – одна з обов'язкових умов стабільності державного бюджету і гарантія виконання державою всіх своїх функцій. Цільові податки не виключаються, але їх встановлення повинно бути зумовлено конституційно значимими цілями.

9. Важливим принципом, який необхідно враховувати на етапі переходу України до ринкової економіки та громадянського суспільства, є принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестицій в економіку. Це означає, що доцільно запровадити податкові пільги щодо оподаткування прибутку, спрямованого на розвиток виробництва. Пільги повинні надаватися, виходячи із загальнодержавних інтересів. Система таких пільг має бути спрямована на створення умов для активізації інвестиційних процесів, насамперед – у пріоритетній сфері матеріального виробництва.

До другої групи можуть бути віднесені наступні принципи:

1. Принцип юридичної рівності платників податків і зборів. Принцип не допускає встановлення додаткових податків, а також підвищення ставок податку в залежності від форми власності, організаційно-правової форми підприємницької діяльності, місця перебування платника податку і інших, що носять дискримінаційний характер (п.4 ст.3 Закону України «Про систему оподаткування»).

2. Принцип всезагальності оподаткування. Принцип означає, що кожен член суспільства зобов'язаний приймати участь у сплаті податків. Не допускається надання індивідуальних і інших пільг і привілеїв при сплаті податку, що не обґрунтовані з позицій конституційно-

значимих цілей. Кожен зобов'язаний платити законно встановлені податки і збори [1, ст. 67].

3. Принцип соціальної справедливості (п.5 ст.3 Закону України «Про систему оподаткування»). Даний принцип обґрунтовано ще А.Смітом в його праці «Дослідження про природу і причини багатства народів»: «Піддані держави повинні, по можливості, відповідно своїй здатності і силам приймати участь в утриманні уряду, тобто відповідно доходу, яким вони користуються під керівництвом і захистом держави. Податок, що зобов'язана сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний (...) Точна визначеність того, що кожна окрема особа зобов'язана платити, має у питанні оподаткування велике значення, так що значна міра нерівномірності, як це впливає з досвіду всіх народів, складає значно менше зло, ніж дуже мала міра невизначеності. Кожний податок повинен стягуватися в той час і тим способом, коли і як платнику зручніше платити його. Кожний податок повинен бути настільки продуманий і розроблений, щоб він відбирав з кишень народу якнайменше зверх того, що він приносить державному казначейству безпосередньо [11; с. 342]. Сучасні науковці значно розширили і деталізували даний принцип [9; с. 101].

4. Принцип рівного податкового навантаження. Якщо принцип рівноправності переслідує мету дотримання формальної (юридичної) рівності платників податку, то принцип рівності спрямований на те, щоб без порушення формальної рівності платників у максимальній мірі врахувати нерівні обставини платників податків і забезпечити дотримання неформальної рівності. Рівність реалізується у податковому праві не як сплата податків в однаковому розмірі, а як економічна рівність платників і виражається в тому, що за основу береться фактична здатність до сплати податку на основі порівняння економічних потенціалів.

5. Принцип співрозмірності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод. Принцип означає, що оподаткування не повинно бути неспіврозмірним, таким, щоб воно могло паралізувати реалізацію громадянами конституційних прав.

6. З принципом соціальної справедливості тісно пов'язаний принцип рівнонапруженості податкового пресу. Рівнонапруженість означає, що обов'язки перед бюджетом встановлюються для всіх платників податків у відповідності з їх можливостями і результатами діяльності. Саме поєднання потенційних можливостей і досягнутих результатів може забезпечити рівнонапруженість. Якщо податкова політика виходить тільки з підсумків діяльності, то вона не враховує потенційних можливостей платника. Якщо ж податкова політика відштовхується тільки від потенціалу, то вона ігнорує різні результати його реалізації, на які впливає безліч факторів як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру.

7. Принцип поєднання інтересів держави, регіонів, підприємств і громадян в оподаткуванні полягає, перш за все, в розподілі всіх податків і інших обов'язкових платежів на загальнодержавні і місцеві. Законодавець України в оновленому Законі України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року встановив види податків і зборів, що справляються на території України: загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори. Згідно з новою редакцією Закону України «Про систему оподаткування» всі обов'язкові внески, які існували раніш, скасовано. Замість них відповідно до Конституції України запроваджено нову систему податків і зборів, серед яких є й нові.

Крім вище зазначеного, даний принцип у податковому праві проявляється ще й в тому, що у відповідності із Законом України «Про бюджетну систему України» частина загальнодержавних фінансів перерозподіляється на користь регіонів та підприємств, окремих громадян. Здійснюється це у формах залишення в розпорядженні платників податків у формі податкового кредиту на точно визначені цілі частини належних до сплати обов'язкових платежів, а також у формі дотацій, субсидій, перерозподілу на користь регіонів частини загальнодержавних податків та зборів [3; с. 53,55].

Податковому праву і, зокрема податковим правовідносинам, властиві ще цілий ряд принципів, більшість з яких є в тій або іншій мірі похідними від зазначених нами вище - принцип недопустимості зворотної дії закону при поверненні на гірше, недопустимості подвійного оподаткування, принцип резиденства, принцип пільгового оподаткування, принцип захисту прав та інтересів платників податків і держави тощо.

Таким чином, на етапі переходу України до ринкової економіки та поступового утвердження громадянського суспільства її податкове право набуває якісно нових рис. Виділення як основоположних начал загальних принципів оподаткування та фіксація частини з них в Конституції України одночасно сприяє посиленню захисту законних прав та інтересів платників податків, поліп-

шенню наповнення державної казни, формуванню цивілізованого податкового законодавства. Виділення в якості окремих конституційно-правових принципів оподаткування платників податків свідчить також про істотний прогрес науки фінансового права в цілому і особливо її розділу про правові основи оподаткування.

Список літератури

1. Конституція України. – К.: Парламентське видавництво, 1996. – 76 с.
2. Закон України «Про систему оподаткування» // Закони України. Офіційне видання. Т.2.
3. Закон України «Про бюджетну систему України» // Закони України. Офіційне видання. Т.1.
4. Алексеев С.С. Структура советского права. – М., 1962. – 246 с.
5. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 620 с.
6. Государственное право Германии. В 2-х томах. – М.: Ин-т государства и права РАН, 1994. – Т.2. – 630 с.
7. Козьрин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 226 с.
8. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. – Харьков: Константа, 1996. – 320 с.
9. Ламберт Я. Некоторые современные принципы налогообложения. (Возвращение к А.Смиту). – М., 1993. – 292 с.
10. Пепеляев С.Г. Общие принципы налогообложения и зборов // Налоговый вестник, июль, 1997. – С. 14.
11. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1995. Т. 2. – 358 с.
12. Фогель К. Государственное право Германии. В 2-х томах. Т.2. – М.: Институт государства и права РАН, 1995. – 268 с.

Надійшла до редколегії 19.01.1999р.

Gavryliuk R.O.

Constitutional legal principles of the taxation of the subjects of fiscal legal relations

Summary

The attempt to define and to classify the constitutional principles of the taxation of the subjects of fiscal legal relations on the basis of the new Constitution of Ukraine is made in the article.