

**Министерство образования и науки Украины
Институт государства и права имени В.М.Корецкого
НАН Украины
Одесская национальная юридическая академия
Черновицкий национальный университет
имени Юрия Федьковича**

Международная научная конференция

**ФИНАНСОВО-ПРАВОВАЯ
ДОКТРИНА
ПОСТСОЦИАЛИСТИЧЕСКОГО
ГОСУДАРСТВА**

Выпуск 1

Научные доклады и сообщения

**Черновцы
"Рута"
2003**

Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Выпуск 1. – Черновцы: «Рута», 2003. – 360 с.

Сборник научных докладов и сообщений за материалами международной научной конференции 22-24 сентября 2003 года «Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства».

Публикуется по решению ученого совета юридического факультета Черновицкого национального университета имени Юрия Федьковича

В первый выпуск материалов конференции включены доклады и сообщения, поступившие в оргкомитет конференции до 1 сентября 2003 года.

Ответственный за выпуск: декан юридического факультета Черновицкого национального университета имени Юрия Федьковича, доктор юридических наук, профессор *Пацуркивский Петр Станиславович*

ISBN 966-568-615-1

© Издательство "Рута", 2003

© Черновицкий университет, 2003

Рестраційне свідоцтво ДК №891 від 08.04.2002 р.

Підписано до друку 10.09.2003 р. Формат 60 × 84/16.
Папір офсетний. Друк офсетний. Умовн. друк. арк. 19,7. Обл.-вид. арк. 21,2.
Тираж 200 прим. Зам. 87-п. Ціна договірна.

Друкарня видавництва "Рута" Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
58012, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. ПРОБЛЕМЫ ОБЩЕЙ ТЕОРИИ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

<i>Панцуркивский П.С.</i> Предмет и границы финансового права постсоциалистического государства.....	5
<i>Карасева М.В.</i> Политическая обусловленность финансово-правового регулирования.....	27
<i>Крохина Ю.А.</i> Доктрина как фактор оптимизации финансового законодательства.....	40
<i>Дмитренко Э.С.</i> Теория финансовой безопасности как составная финансово-правовой доктрины государства.....	53
<i>Ивлиева М.Ф.</i> Пределы и механизмы правового регулирования государственных и частных финансов.....	57
<i>Пришва Н.Ю.</i> О некоторых тенденциях развития финансового права в Украине.....	60
<i>Гайка О.Р.</i> Понятие и правовая природа финансового законодательства.....	70
<i>Вакарюк Л.В.</i> Понятие финансово-правового института.....	78
<i>Савченко Л.А.</i> Полномочия Счётной палаты по контролю за соблюдением бюджетного законодательства.....	90

РАЗДЕЛ 2. БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО

<i>Шеремет Н.В.</i> Финансово-правовая категория «бюджет».....	101
<i>Омельян А.С.</i> Бюджетная деятельность государства и местных образований – сфера возникновения бюджетных правоотношений.....	113
<i>Павленко Э.Б.</i> Местные бюджеты в бюджетной системе Украины.....	124
<i>Якимчук Н.Я.</i> Теоретико-правовые проблемы понятия субъекта бюджетных правоотношений.....	130
<i>Бех Г.В.</i> Правовое регулирование бюджетного возмещения.....	141
<i>Заверуха И.Б.</i> Цели и принципы правового регулирования муниципального долга.....	147

РАЗДЕЛ 3. НАЛОГОВОЕ ПРАВО

<i>Гаврилюк Р.А.</i> Налогово-правовая доктрина украинского государства.....	157
<i>Кучерявенко Н.П.</i> Соотношение принципов индивидуализации и консолидации при правовом регулировании налоговой обязанности.....	172
<i>Петрова Г.В.</i> Налоговые нормы и международно-правовые принципы регулирования в мировом коммерческом обороте.....	180

РАЗДЕЛ 3. НАЛОГОВОЕ ПРАВО

© 2003 г. **Гаврилюк Р.А.**, к.ю.н., доцент кафедры конституционного, административного и финансового права Черновицкого национального университета им. Ю. Федьковича (Украина)

НАЛОГОВО-ПРАВОВАЯ ДОКТРИНА УКРАИНСКОГО ГОСУДАРСТВА

Понятие налогово-правовой доктрины государства принадлежит к числу дискуссионных, не устоявшихся в науке финансового права. Пока что учеными намечены лишь некоторые подходы к его определению, но общих черт этого понятия еще не выработано. Поэтому отметим, что мы понимаем под налогово-правовой доктриной государства систему основополагающих концептуальных идей, научных знаний о налоговой деятельности государства, выраженных в аксиомах, презумпциях и законодательно закрепленных принципах налогового права. Сущность налогово-правовой доктрины любого государства определяется главным образом его конституционными принципами налогообложения.

В Конституции Украины, на первый взгляд, очень лаконично говорится о принципах налогообложения. Собственно говоря, прямая речь об этом идет только в статье 67 Основного Закона государства: «Каждый обязан уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Все граждане ежегодно представляют в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном состоянии и доходах за прошедший год в порядке, установленным законом»¹. Статья 92 Конституции Украины только уточняет круг лиц, которые наделены правом уста-

навливать правила налогообложения: «...система налогообложения, налоги и сборы устанавливаются законами Украины»², то есть её единственным законодательным органом – Верховной Радой. Но ограничиться только этими положениями значило бы не увидеть главного, исказить сущность Конституции государства, проигнорировать её дух и методологический потенциал.

Научный подход к сформулированной нами проблеме требует прежде всего посмотреть на сущность общеметодологических положений Конституции Украины, которые с необходимостью должны быть реализованы в каждой законодательной или правоприменительной сфере, в т.ч. в налогово-правовой доктрине государства. В частности, речь идет о закрепленных в Конституции Украины основных конституционных правах, свободах и обязанностях человека и гражданина, являющихся неотчуждаемыми и нерушимыми³. Среди них такие права и свободы, как равенство конституционных прав и свобод граждан и их личное равенство перед законом⁴, запрещение ограничения их иначе, как законом в случаях, предусмотренных Конституцией Украины⁵, право на предпринимательскую деятельность, не запрещенную законом⁶, право на труд, что включает возможность зарабатывать себе на жизнь трудом, который каждый свободно избирает или на который свободно соглашается⁷, право на достаточный уровень жизни для себя и для своей семьи, включающее достаточное питание, одежду и жилище⁸, право владеть, пользоваться и распоряжаться своей собственностью, результатами своей деятельности⁹ и другие права. Причем права и свободы человека и гражданина, предусмотренные статьей 24 Конституции Украины, не могут быть ограничены ни за каких условий¹⁰.

Правовые нормы о налогах, как и любые другие правовые нормы, не свободны от того, чтобы их сущность, содержание и применение оценивались с точки зрения соблюдения прав и свобод человека и гражданина. Регулируя налогообложение, законодатель обязан руководствоваться требованиями статьи 3 Конституции Украины о том, что утверждение и обеспечение прав и свобод человека и гражданина, их гарантии определяют содержание и направленность деятельности государства, являются его главной обя-

зачином. Поэтому перечеисленне и другие конституционные начала с неизбежностью трансформируются и в сфере финансовой деятельности государства, обуславливают конституционные принципы налогообложения, как производные величины от более основательных конституционных положений.

Гораздо последовательней и конкретно эти принципы изложены в переработанном на основе Конституции Украины Законе Украины «О системе налогообложения», который по сегодняшний день играет роль своеобразной налоговой конституции государства. Принципы налогообложения, изложенные в названном Законе, содержат в себе наиболее общие конституционные начала и одновременно обогащают их, наделяют конкретным содержанием. Поэтому, во-первых, когда возникает вопрос о нарушении этих принципов налогообложения, налицо достаточные основания для вывода об адекватном нарушении базисных конституционных положений и применения соответственных юридических санкций. Во-вторых, не исчерпывающий ряд принципов налогообложения в Конституции Украины и Законе Украины «О системе налогообложения» позволяет со временем продуцировать новые принципы налогообложения, уточнять содержание уже сформулированных принципов. Кроме того, он отражает переходный характер нашего общества. Официальный перечень принципов налогообложения, их иерархия во времени изменяются.

Особенностью нормативного оформления принципов налогообложения в Украине является то, что отечественный законодатель при этом не наделяет их квалификационными признаками типа «общие», «основные», «производные» и т.д. Тем не менее, объективно все принципы налогообложения находятся в соответственной иерархической взаимозависимости между собой, отражают те или иные сущностные черты налогообложения. Именно эту черту принципов налогообложения, по нашему мнению, лучше всего использовать в качестве объективного критерия классификации принципов на виды с целью наиболее точного определения их роли и значения для разрешения проблем налогообложения. Основные принципы налогообложения имеют значение для функционирования налоговой системы в целом или для ряда её элемен-

тов. Принципы, не являющиеся основными, лежат в основе правового регулирования отдельных элементов налоговой системы. Принципы налогообложения, непосредственно вытекающие из Конституции государства, по нашему мнению, принадлежат к основным принципам налогообложения. Они являются ядром общих принципов налогообложения, к которым, кроме основных принципов, по усмотрению законодателя могут быть отнесены и производные от основных принципы.

Анализ специальной научной литературы по этим проблемам¹¹, судебной практики¹² свидетельствует, что понятия «общие принципы» в теории и на практике нередко употребляется в качестве синонима понятия «основные принципы». По нашему мнению, это не одно и то же, и не только в теории, но и на практике. Хотя бы потому, что налоговые компетенции государства и субъектов самоуправления по отношению к основным принципам налогообложения и по отношению к остальным общим, но не основным принципам, существенно различаются¹³. Общие принципы налогообложения указывают на объем данного явления, охватывают весь круг субъектов, а основные принципы налогообложения раскрывают сущность и правовую природу этого общественного феномена.

Общие принципы налогообложения являются основой налоговой компетенции субъектов налоговых правоотношений, определяют эту компетенцию. Они играют роль определяющих критериев при применении к налогообложению соответствующих конституционных положений, имеющих общеправовое значение. Например, конституционный принцип равенства перед законом субъектов налогообложения, их прав и обязанностей не является специфическим принципом налогообложения, но, тем не менее при выработке и осуществлении политики налогообложения обязательно учитывается и проявляется специфически – равенство в налоговом праве понимается не как уплата всеми субъектами налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство налогоплательщиков, то есть учитывается возможность каждого принимать ответственное участие в финансировании публичных потребностей.

Основные принципы налогообложения, независимо от того, нашли они формальное закрепление в Конституции государства,

других его законах или нет, не могут быть нарушены без отрицательных последствий для практики налогообложения. Закрепление этих принципов в соответствующем законе только гораздо надежней обеспечивает их реализацию, и не более, а принципами они являются благодаря своей общественной природе. Этот незаконный и даже в определенной мере сверхзаконный характер принципов налогообложения содействует воплощению в жизнь и защите основ конституционных прав и свобод человека и гражданина. С этой точки зрения мы всецело разделяем вывод германского ученого К.Фогеля о том, что применение основных принципов налогообложения не может зависеть даже от степени их конкретизации в Конституции государства¹⁴. Общие принципы налогообложения также направляют и связывают законодательную власть, выступая для нее в качестве своеобразных эталонов, образцов. Закрепление их в Основном Законе, других законах государства является не более, чем констатацией, признанием их, но ни в коей мере установлением чего-то нового согласно воле законодателя.

Вопрос о классификации принципов налогообложения в литературе продолжает оставаться дискуссионным. А.Н.Козырин, например, утверждает, что важнейшие принципы налогового права можно разделить на юридические, социально-экономические и технические. Первые составляют основу процессуальной части налогового права, другие определяют характер материальных норм, а третьи устанавливают основы технического исполнения налоговых операций¹⁵. Примерно таких же подходов к осуществлению классификации принципов налогообложения придерживаются авторы учебного пособия «Налоги и налоговое право» под ред. А.В.Брызгалкина. Они выделяют экономические принципы налогообложения, юридические принципы налогообложения и организационные принципы налоговой системы¹⁶. Н.П.Кучерявенко выделяет в качестве отдельных, качественно отличных между собой групп системы налогообложения: а) принципы налогового права; б) принципы налоговой системы; в) принципы налога; г) принципы налогового законодательства. В качестве основных принципов системы налогообложения он называет следующие: стабильность и предсказуемость, гибкость, равновесие, подвиж-

ность, антиинфляционную направленность, удобство для плательщика при внесении налоговых платежей, равенство, стимулирование, экономичность, равномерность охвата¹⁷. Однако критериев выделения основных принципов системы налогообложения, как и критериев деления принципов налоговой сферы в целом на качественно отличные между собой группы Н.П.Кучерявенко не наводит.

В этом плане нам представляется наиболее удачным, подлинно научным подход к определению критериев классификации принципам налогообложения, предложенный Г.А.Гаджиевым и С.Г.Пепеляевым. Исходя из того, что налог по своей сущности является атрибутом государства, с одной стороны, и легитимным перераспределением определенной доли частной собственности от первичного собственника в пользу государства, они предложили выделить в качестве определяющего критерия классификации принципов налогообложения их содержание и функциональное назначение. В соответствии с предложенным подходом эти авторы выделяют две группы принципов налогообложения: а) принципы, что обеспечивают реализацию и соблюдение основ конституционного строя, интересов государства; б) принципы, что обеспечивают реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков, их законных интересов¹⁸. Для РФ как государства федеративного выделена еще одна группа принципов налогообложения, а именно принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма. Но это частный случай. Естественно, предложенная Г.А.Гаджиевым и С.Г.Пепеляевым классификация принципов налогообложения, как и все другие классификации, также условна, а поэтому и относительна. Например, принцип установления налогов законами развивает и конкретизирует более общий принцип разделения власти и компетенции государства между его ветвями и поэтому в соответствии со всеми существенными характеристиками должен быть отнесен к первой группе принципов. В то же время установление налогов законами справедливо, по нашему мнению, расценивается и как фундамент соблюдения прав и свобод налогоплательщиков. В этой связи уместно еще раз вспомнить известных немецких юристов-финансистов, писавших, что «аспекты парламентской демократии и правового

вого государства так тесно переплетаются в конституционном финансовом праве, что их разделение на отдельные группы представляется невозможным»¹⁹. Предложенная Г.А.Гаджиевым и С.Г.Пепеляевым классификация базируется на выделении наиболее фундаментальных для налогового права проблем, а поэтому она в значительной мере содействует более глубокому проникновению в природу налога, налоговой доктрины государства.

Согласно этой классификации принципов налогообложения к группе принципов налогообложения, обеспечивающих реализацию и соблюдение основ конституционного строя, интересов государства в Украине, как и в РФ, могут быть отнесены следующие: 1) принцип публичной цели налогообложения; 2) принцип приоритета финансовой цели при налогообложении; 3) принцип ограничения специализации налогов и сборов; 4) принцип установления, изменения и отмены налогов законами; 5) принцип установления налогов и сборов в надлежащей процедуре; 6) принцип ограничения форм налогового законодательства; 7) принцип единства системы налогов и политики налогообложения в целом; 8) принцип разделения налоговых полномочий.

В соответствии с принципом публичной цели налогообложения налоги устанавливаются для обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти и поэтому они имеют общественно возмездный характер, но отнюдь не индивидуально возмездный. Государство по своей общественной природе не может и не должно иметь потребности, отличные от потребностей общества, и тем более расходовать средства, полученные в качестве налогов, на такие потребности. Этот принцип отражает положение Конституции Украины о том, что Украина является социальным государством²⁰.

Также характерным для налогового-правовой доктрины Украины есть принцип приоритета финансовой цели при уплате налогов и сборов. Этот принцип порожден тем, что налог устанавливается и взимается с целью получения государством или другим органом публичной власти прибыли, формирования финансовых ресурсов, но никак не с целью принуждения субъекта налогообложения к определенному поведению. Этот принцип развивает положение Конституции Украины о том, что исключительно законом

о государственном бюджете Украины определяются любые расходы государства на нужды всего общества, размер и целевое назначение расходов²¹, то есть, бюджет является финансовой основой функционирования государственного аппарата, условием выполнения государством собственных функций. С другой стороны, этот принцип является одновременно следствием реализации гражданами конституционного права на труд, целью которого является получение каждым трудящимся индивидуального вознаграждения в форме индивидуальной прибыли²².

Принцип ограничения специализации налогов и сборов проявляется, прежде всего в том, что, по общему правилу, доходы от конкретных налогов не закрепляются за соответствующими расходами казны. Это одно из главнейших условий стабильности государственного бюджета, гарантия выполнения государством своих функций. Естественно, целевые налоги не упразднены вообще, однако в совокупности всех налогов их удельный вес незначительный, а установление этих налогов каждый раз обуславливается конституционно значимыми целями. Этот принцип вытекает из конституционных положений о всеобщности, единстве и сбалансированности бюджетной системы Украины²³.

Принцип введения, изменения и отмены налогов и сборов законами есть проявлением более общего принципа разграничения компетенции между ветвями государственной власти, согласно которого: «Исключительно законами Украины устанавливаются: ...система налогообложения, налоги и сборы»²⁴. Он базируется также на конституционном запрете ограничивать конституционные права и свободы человека и гражданина, кроме случаев, предусмотренных самой же действующей Конституцией Украины²⁵. А налогообложение есть ограничением права собственности, закрепленного статьей 41 Основного Закона²⁶.

Одним из фундаментальных конституционных принципов налогообложения является принцип установления налогов и сборов в надлежащей процедуре. В Конституции РФ этот принцип нашел весьма детальное отражение²⁷, в то время, как в Конституции Украины он только намеченный. В частности, в статье 74 говорится, что «по вопросам налогов» «референдум не допуска-

ется»²⁸. Этот принцип, как нетрудно заметить, противостоит популизму и закрепляет особую процедуру внесения, обсуждения и принятия законопроектов о налогах, ограничивает прямое и не прямое делегирование полномочий по введению, изменению и отмене налогов. Он является серьезной гарантией реального выполнения народными депутатами собственных функций в сфере налогообложения.

Принцип ограничения форм налоговой законотворчества предусматривает ограниченное включение норм о налогах в неналоговые законы. Он очень важен не только с точки зрения обеспечения доходов бюджета, но и равенства обязанностей граждан. Ни в Конституции Украины, ни в Конституции РФ этот принцип непосредственно не закреплён. Украинский законодатель отразил этот принцип в статье 1 Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О системе налогообложения» следующим образом: «Установление упразднение налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и в другие государственные целевые фонды, а также льгот налогоплательщикам осуществляется ... в соответствии с этим Законом, другими законами Украины о налогообложении... Ставки, механизмы изъятия налогов и сборов (обязательных платежей) и льгот по налогообложению не могут устанавливаться или изменяться другими законами Украины, кроме законов о налогообложении. Налоги и сборы (обязательные платежи), взимание которых не предусмотрено этим Законом, кроме определенных Законом Украины «Об источниках финансирования дорожного хозяйства Украины», уплате не подлежат»²⁹.

Принцип единства системы налогов и политики налогообложения в целом обусловлен необходимостью унификации налоговых изъятий, запрещения налогов и сборов, не предусмотренных государством, установления равновесия между правом органов местного самоуправления Украины вводить местные налоги и сборы и соблюдением в стране основных прав и свобод человека и гражданина. В Законе Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О системе налогообложения» наведен исчерпывающий на данный момент перечень действительных общегосударственных налогов и сборов (обязательных платежей). В частности, в статье 15 этого Закона подчеркивается, что «местные налоги и сборы

(обязательные платежи), механизм взимания и порядок их уплаты устанавливается сельскими, поселковыми, городскими советами в соответствии с перечнем и в пределах размеров ставок, установленных законами Украины, кроме сбора за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, следующего за границу, который устанавливается областными советами. При этом налоги и сборы (обязательные платежи), указанные в пункте 2 части первой и пунктах 2-4, 13 и 14 части второй этой статьи, являются обязательными для установления сельскими, поселковыми и городскими советами при наличии объектов налогообложения или условий, с которыми связано введение этих налогов и сборов»³⁰.

Принцип распределения налоговых полномочий имеет два аспекта – вертикальный и горизонтальный. Первый базируется на конституционных положениях о том, что решения о введении и взимании общегосударственных налогов принимают и осуществляют органы государственной власти³¹, а об установлении и взимании местных налогов и сборов в определенных законом границах и формах – органы местного самоуправления³². Другой аспект данного принципа налогообложения обусловлен более общим принципом распределения ветвей власти и их компетенции³³: законодательная ветвь власти устанавливает правила налогообложения и сборов, исполнительная ветвь власти реализует эти правила, а судебная ветвь исправляет допущенные первыми двумя ветвями власти нарушения или обнаруженные в ходе правоприменения коллизии.

Качественно отличную от предыдущей группы конституционных принципов налогообложения и сборов, обеспечивающих реализацию и защиту интересов государства, составляет другая группа конституционных принципов налогообложения и сборов, обеспечивающая реализацию и соблюдение основных прав и свобод, законных интересов налогоплательщиков. Среди этих принципов прежде всего следует назвать принцип юридического равенства всех налогоплательщиков перед государством и между собой с точки зрения степени обязательности уплаты налогов и сборов. Этот принцип запрещает установление дополнительных налогов или повышения ставок уже имеющихся налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпри-

нимательской деятельности, местоположения налогоплательщика или по другим дискриминационным основаниям. Этот принцип базируется на конституционном положении о том, что: «Граждане имеют равные конституционные права и свободы и равны перед законом. Не может быть привилегий или ограничений по признакам расы, цвета кожи, политических, религиозных или иных убеждений, пола, этнического и социального происхождения, имущественного положения, места жительства, по языковым или иным признакам»³⁴.

Принцип всеобщности налогообложения состоит в том, что каждый член общества, гражданин или лицо без гражданства, в равной мере обязаны уплачивать налоги и сборы. В Украине и РФ не допускается предоставление индивидуальных, а также других льгот и привилегий по вопросам налогообложения и сборов, не обоснованных с позиций конституционно значимых целей. В частности, в Конституции Украины содержится следующее положение: «Каждый обязан уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном положении и доходах за истекший год в порядке, установленном законом»³⁵.

Принцип равной налоговой нагрузки на налогоплательщика (в научной литературе он иногда называется принципом равномерного налогового пресса³⁶) означает, что обязанности всех налогоплательщиков перед бюджетом устанавливаются в соответствии с их возможностями и результатами деятельности. Именно сочетание потенциальных возможностей и достигнутых результатов обеспечивает равную налоговую нагрузку. Если налоговая политика государства исходила бы только из результатов деятельности субъектов налогообложения, то в этом случае не учитывались бы их неодинаковые потенциальные возможности, стартовые условия. А с другой стороны, если бы налоговая политика отталкивалась только от потенциальных возможностей налогоплательщика, то в этом случае игнорировались бы различные результаты реализации этих возможностей, на которую влияет множество факторов объективного и субъективного характера. Равная налоговая нагрузка на налогоплательщика достигается различными мето-

дами и средствами: в одних случаях – путем установления единых для всех налогоплательщиков ставок, в других – с помощью их дифференциации. Главное здесь заключается в обеспечении равноправных стартовых условий для каждого налогоплательщика. Исключения из этого правила допускаются только с учетом определенных ориентиров экономической и социальной политики, признанных в соответственном порядке приоритетными для общества. Принцип равной налоговой нагрузки, если исходить из буквы и духа Конституции Украины, требует учета практической способности субъекта налогообложения к уплате налогов и сборов по правовым критериям справедливости и соразмерности. То есть, равенство в налоговом праве следует понимать не как уплату субъектами налогообложения одинаковых налогов, а как их экономическое равенство, когда основанием начисления и уплаты налога есть фактическая способность налогоплательщиков к уплате налога на основе сравнения их экономических потенциалов³⁷.

Еще один принцип из этой группы – принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения права, свобод и законных интересов налогоплательщика – означает, что налогообложение не должно препятствовать реализации налогоплательщикам, каких-бы то ни было закрепленных в Конституции государства и гарантированных ею прав и свобод. В частности, в Конституции Украины записано: «Каждый имеет право на достаточный жизненный уровень для себя и для своей семьи, включающий достаточное питание, одежду, жилище»³⁸. То есть, было бы антиконституционным действием даже путем узаконенных налогов изымать такую часть прибыли одного субъекта налогообложения с целью накормить, обуть и обеспечить жилищем другого члена общества, вследствие чего сам субъект налогообложения превращался бы на потребителя государственных дотаций.

Методологически значимым есть тот очевидный факт, что конституционные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод, законных интересов налогоплательщика, сами являющиеся ядром этих прав, свобод и интересов, не происходят от обязанностей налогоплательщиков, о чем преимущественно утверждается даже в учеб-

никах по налоговому праву³⁹, а в равной мере с принципами первой группы, защищающими права и законные интересы государства в налоговых правоотношениях, происходят из единого источника – естественных прав граждан, объединенных в гражданское общество, ядром которого является государство. В позитивной форме эти права всегда находят свое отражение в Конституции соответственного государства.

Естественно, большинство из выделенных и рассмотренных нами принципов налогообложения в буквальном смысле текстуально в Конституции Украины не отражены, тем не менее, они базируются на более общих положениях Основного Закона нашего государства, логически следуют из его сущности и духа, а поэтому на достаточных основаниях должны быть отнесены к конституционным принципам. Предложенный выше перечень этих принципов не исчерпывающий, а их иерархия динамична. С развитием общественных отношений в целом и налоговых отношений в частности эти принципы также будут адекватно изменяться. Основные конституционные принципы налогообложения и сборов играют роль гарантов реализации и соблюдения основ конституционного строя, основных прав и свобод, законных интересов налогоплательщиков на практике, являются достаточными критериями для оценки сущности и направленности налогово-правовой доктрины государства.

С этой точки зрения нынешнюю налогово-правовую доктрину украинского государства следует оценить как трансформирующуюся из этатистской в либерально-демократическую, переход к которой неизбежен, но еще не завершен окончательно. Этатистская доктрина налогообложения исторически себя исчерпала. Как убеждает огромный опыт государств Запада, юридическая практика в налогообложении молодого украинского государства, РФ, это – путь к отчуждению государства от налогоплательщиков и наоборот, дорога к их противостоянию, одно из условий возникновения и стабильного развития теневой экономики, залог неизменных «дыр» в государственном бюджете и непреодолимости его дефицита. Решение тех проблем государства и налогоплательщика, которые оказались неразрешимыми с позиций этатизма в налогообложении, следует искать, исходя из принципиально других, про-

тивоположних, ліберально-демократических доктринальних підходів к цьому вопросу.

¹ Конституции государств Европы. В 3-х т. Т.3. – М.: НОРМА, 2001. – С.324.

² Там же. – С.331.

³ См.: Конституции государств Европы. В 3-х т. Т.3. – С.314.

⁴ См.: Там же.

⁵ См.: Там же. – С.323.

⁶ См.: Там же. – С.319.

⁷ См.: Там же.

⁸ См.: Там же. – С.320.

⁹ См.: Там же. – С.318-319.

¹⁰ См.: Там же. – С.323.

¹¹ См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – С.198; Полюхович В. Проблеми формування та застосування податкового законодавства // Право України. – 1998. – №7. – С.73-76; Роз'яснення Вищого арбітражного суду України “Про деякі питання практики застосування майнової відповідальності за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань” від 29.04.1997 р. // Юридичний вісник України. Тематичний додаток №3. – 1998. – Жовтень. – С.30-32; Рішення Пленуму Вищого арбітражного суду України від 9 лютого 1999 р. “Про стан дотримання законностей у вирішенні господарських спорів і завдання арбітражних судів щодо протидії правопорушенням та корупційним проявам в економічній сфері” // Право України. – 1999. – №3. – С.104-106 и др.

¹² См.: Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1997. – С.47-49; Химичева Н.И. Налоговое право. – М.: БЕК, 1997. – С.27-40; Налоговое право. Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000. – С.50-79; Кучеряненко Н.П. Налоговое право. Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.99-110; Винницкий Д.В. Российское налоговое право; Проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С.177-237 и др.

¹³ См.: Конституция Украины. Принятая на пятой сессии Верховного Совета Украины 28 июня 1996 года. – Ст.92; Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.76-77; Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні” / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.223.

¹⁴ См.: Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. – М.: Ин-т госу-

дарства и права РАН, 1994. – С.113.

¹⁵ См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С.77.

¹⁶ См.: Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В.Брызгалина. – М.: АНАЛИТИКА-ПРЕСС, 1997. – С.66.

¹⁷ См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Учебник. – С.99-100.

¹⁸ См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: Учебное пособие. – С.193.

¹⁹ Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. – С.113.

²⁰ См.: Конституции государств Европы. В 3-х т. Т.3. – С.310.

²¹ См.: Там же. – 332.

²² См.: Там же. – С.319.

²³ См.: Там же. – С.332.

²⁴ См.: Там же. – С.331.

²⁵ См.: Там же. – С.323.

²⁶ См.: Там же. – С.318-319.

²⁷ См.: Там же. – С.28, 41 и др.

²⁸ См.: Там же. – С.324.

²⁹ Законы Украины. Официальное издание. Т.12. – К.: АО «Книга», 1997. – С.76.

³⁰ Там же. – С.82.

³¹ См.: Конституции государств Европы. В 3-х т. Т.3. – С.330-332.

³² См.: Там же. – С.347-348.

³³ См.: Там же. – С.314.

³⁴ Там же. – С.314.

³⁵ Там же. – С.324.

³⁶ См., например: Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – С.116.

³⁷ Такой подход к налогообложению считается наиболее прогрессивным и практикуется наиболее развитыми государствами мира. См.: Уорд М. Хасси, Дональд С. Любик. Основы мирового налогового кодекса с комментариями. – Вашингтон, 1996. – С.218.

³⁸ Конституции государств Европы. В 3-з т. Т.3. – С.320.

³⁹ См., например: Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.38-39, 115-118.

*