

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32845/2663-5666.2021.3.8>

ОБМЕЖЕНА КОНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ЮРИДИЧНОЇ КОНСТРУКЦІЇ ПОДАТКУ ЯК ПРОЯВ АСИМЕТРИЧНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

Постановка проблеми. За словами відомого австрійського економіста, автора легендарної праці «Право, законодавство і свобода» Ф.А. Гаєка, «конституціоналізм означає обмежену владу уряду» [1, с. 1]. Конституціоналізація тієї чи іншої сфери, тісно пов'язаної з діяльністю держави, позначає обмеження її владних повноважень, вона унеможлиблює необмежений характер державного суверенітету. Якщо хтось дотримується конституційної перспективи, першим запитанням, яке він поставить, коли розглядається конкретна урядова дія, буде: «Чи є ця дія конституційною?», «Чи входить ця дія в обмеження державної влади та поведінки, що становлять серцевину нашої Конституції?». Конституціоналізація передбачає, що як сама держава, так і особи, які діють від її імені, підпорядковуються конституційним обмеженням [2]. Конституційні рамки забезпечують спрямування діяльності держави для досягнення загальної суспільної користі, задоволення публічних інтересів народу [3, с. 4].

Уперше в науковій літературі ґрунтовно описав важливість конституційного регулювання публічних фінансів, визначив його межі та параметри, а також вивів поняття фіскальної конституції нобелівський лауреат Дж. Б'юкенен у роботі «Щодо податкової конституції для лівіафана» (1977 р.), а також спільній з Дж. Бренаном праці «Влада оподаткування: аналітичні основи фіскальної конституції» (1980 р.) [4]. Учений наголошував, що завдяки конституційному регулюванню правил і процедур акумуляції і перерозподілу публічних фінансів їх система набуває характеру конституційної економіки, яка гарантує фінансування за рахунок оподаткування суспільних благ [5, с. 54].

Попри надзвичайну важливість закріплення Конституцією основоположних засад акумулювання, розподілу та перерозподілу публічних коштів, Україна не перейняла вказаний досвід, конституційне регулювання публічних фінансів у ній залишається фрагментарним та неповним. З огляду на те, що залежність держави від опо-

даткування важко переоцінити, а податок у ній виступає основним інструментом акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення публічних потреб, уся фінансова діяльність фіскальної держави «...ґрунтується на фундаментальному бінарному втручанні податків» [6, с. 980–981], проблема конституціоналізації юридичної конструкції податку як критерію асиметричності податкового права держави набуває особливої актуальності.

Ступінь наукової розробки теми. Серед вітчизняних науковців, які присвятили свою увагу загальним питанням конституціоналізації, слід виокремити праці Ю. Волошина, Ю. Барабаша, В. Кампо, А. Крусяна, М. Орзіха, Н. Пархоменка, С. Погребняка, Т. Подорожної, А. Селіванова, В. Шаповала та ін. Конституціоналізації публічних фінансів присвячені роботи Р. Гаврилюк та А. Худика, а також постановочна стаття В. Чайки щодо точок дотику податкового та конституційного права. Водночас питання асиметричності податкового права держави в контексті конституціоналізації публічних фінансів та, зокрема, юридичної конструкції податку залишається недослідженим.

Мета статті полягає у спеціальному дослідженні з позицій антропосоціокультурного підходу конституціоналізації юридичної конструкції податку у вітчизняній Конституції та виявленні обмеженого характеру такої конституціоналізації як прояву асиметричності податкового права держави.

Виклад основного матеріалу. Надзвичайна важливість конституціоналізації публічних фінансів зумовила появу нового етапу у їх конституційному регулюванні. На відміну від конституцій першої та другої хвиль, ознаменованих підходами, «пов'язаними з прагненням конституцій забезпечити як права людини, так і ефективність державного управління економікою і соціальною сферою життєдіяльності суспільства» [7, с. 87], які в питаннях конституціоналізації публічних фінансів були небагатослівними, у конституціях сучасних

демократичних держав виокремлюється «ціла система принципів, норм і інститутів, присвячених детальному врегулюванню фінансових відносин» [8]. Характерні для основного закону попередніх поколінь гарантії прав людини, обмеження суверенітету, забезпечення ефективності фінансової діяльності держави через процес глобалізації збагачуються новими, додатковими гарантіями, що зумовило деталізацію сучасного конституційного регулювання публічних фінансів, розширення масиву фінансових конституційно-правових норм [7, с. 88].

Велика кількість сучасних конституцій закріплює не лише порядок встановлення податків і витрачання бюджетних коштів, але й основоположні принципи оподаткування, серед яких – справедливість, загальність, рівність, співмірність оподаткування та ін., закріплюються правила нарахування податків та їх розподілу, податкові компетенції органів державної влади [9, с. 75–90]. Безперервність та гостра необхідність конституціоналізації публічних фінансів зумовили появу на європейському просторі перших «податкових конституцій», які детально регламентують питання податкового та бюджетного регулювання. До таких конституцій відносять, наприклад, Конституцію Бразилії, в якій публічним фінансам присвячені Розділ IV, Секц. IX «Про аудиторський, фінансовий і бюджетний контроль», Розділ VI «Про податкову систему та бюджет», Розділ VII «Про економічний та фінансовий порядок», Конституцію Греції – Розділ III, Глава 6 «Оподаткування і управління фінансами», Конституцію Італії – Глава III «Економічні відносини», Конституцію Румунії – Ч. IV «Економіка і публічні фінанси», Основний закон ФРН – Глава X «Фінанси» та ін.

Попри надважливість, актуальність та нагальну необхідність закріплення у Конституції основоположних засад акумулювання, розподілу та перерозподілу публічних коштів, Україна не перейняла вказаний досвід, конституційне регулювання публічних фінансів у ній фрагментарне та неповне. Так, конституційно-правове регулювання публічних фінансів у вітчизняній Конституції обмежується протиставленням на конституційному рівні загального та безумовного податкового обов'язку платника податків, з одного боку (зокрема, ст. 67 Конституції України встановлює: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за

місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом»), та правових засад невід'ємного права держави на податки – з іншого (ст. 74 Конституції встановлює: «Референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії»; згідно з п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції: «Виключно законами України встановлюються: 1) Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи») [10].

Під час дослідження вказаних конституційних положень привертає увагу насамперед їх абстрактність та неповнота. З цього приводу А. Худик зазначає, що у сфері правового регулювання публічних фінансів Конституція України застосовує традиційний підхід, за якого нею «...прямо не регулюються фінансові правовідносини, чітко не виділяються елементи фінансової системи і навіть не робиться такої спроби». Він зазначає, що традиційні Конституції, до яких належить також Конституція України, «...містять, як правило, лише загальноправові положення ... та чисельні компетенційні норми. Поодинокі ж регулятивні фінансові норми, якщо і трапляються в тексті конституцій, то характеризуються значною абстрактністю, що власне і породжує невизначеність їх змісту, можливість багатозначного тлумачення» [11].

На противагу українській Конституції, Основний закон ФРН, згадуваний раніше як один із прикладів фіскальних (податкових) конституцій, детально регулює фінансові відносини, торкаючись, перш за все, питань розподілу повноважень між Федерацією та її суб'єктами (статті 104a–110). У вказаних статтях Т. Молодцов вбачає наявність так званих «вбудованих запобіжників проти популізму», які забезпечують єдність країни та відносну самостійність суб'єктів федерації [7, с. 93]. Крім цього, на противагу українській Конституції Основний закон ФРН передбачає перелік усіх податків, що становлять основну дохідну частину Федерації (ст. 106 (112), а також перелік та детальну регламентацію принципів розподілу доходів та видатків Федерації і земель (3)*(113)–108) [12].

Деталізація податково-правових та бюджетних норм у Конституції створює широкі можливості для контролю податкової системи платниками податків, дотримання державою принципів оподаткування, допомагає «віднайти баланс між інтересом нинішнього покоління в максимальному фінансуванні своїх потреб за рахунок держбюджету й інтересами прийдешніх поколінь платників податків, котрим прийдеться оплачувати державний борг, «егоїстично накопичений пращурами» [13, с. 227].

Відсутність юридичних конструкцій публічних фінансів у Конституції України відображає дійсну функцію податкового права держави, що полягає у свободі держави акумулювати публічні фінансові ресурси з метою задоволення головним чином власних, державних потреб. Подібне несистематичне закріплення фінансових відносин Конституцією відзначається хаотичністю розташування статей в Основному Законі та загальним, декларативним їх змістом, у разі їх конституційного закріплення законодавець нехтує важливими деталями та процедурними статтями, які важливі для реалізації базових принципів оподаткування [7, с. 89].

Держави, фіскальні за своєю правовою природою (до яких можна віднести більшість сучасних держав, в тому числі Україну), не зв'язують себе конституційною конструкцією податку. Акумулювання якомога більшої кількості публічних фінансових коштів для наступного їх розподілу, уникнення активного супротиву надмірному оподаткуванню зі сторони платника податків вимагає побудови такої системи податкового законодавства та практики його застосування, яка забезпечила б реалізацію податкового права держави як міри її свободи, здатності діяти відповідно до власних цілей, цінностей та інтересів, побудови асиметричного податкового права держави.

На противагу українській Конституції, Основний закон ФРН як яскравий приклад фіскальної конституції використовує кардинально інші підходи до конституціоналізації податку. Аналізуючи Основний закон ФРН, авторка «Правної держави» К. Собота наголошує на концептуальній відмінності між ними. Так, учена зазначає, що у формулюваннях Основного закону ФРН у відносинах між державою та громадянином окрема особа не розглядається лише підвладною. Її відносини з носіями влади не повинні обмежуватися лише тим, щоб, зважаючи на свій статус, мати силу боронитися від протизаконних втручань з боку інших суб'єктів правовідносин та користуватися деякими закріпленими

законом правами брати участь та бути причетною до прийняття рішень. Концепція Основного закону (ФРН – *P.B.*) рішуче відмовилася від антагонізму між державою та суспільством, армованим правом на користь заснованої на праві, диференційованої спільноти [14, с. 47–48]. Така позиція, на жаль, далека від реальної матриці вітчизняного податкового законодавства та науки податкового права. Хоча Конституція України від 28 червня 1996 року так само, як і Основний закон Німеччини, взяла курс на гуманізацію правової системи та врегулювання відносин правовими засобами, передбачила взаємодію громадянського суспільства та держави у правовідносинах (у тому числі і податкових), зокрема, через закріплення у ст. 3 Конституції України положення, згідно з яким людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю, її права, свободи та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави; держава ж, своєю чергою, відповідає перед людиною за свою діяльність та основним її обов'язком є утвердження і забезпечення прав і свобод людини [10], формулювання, використані Конституцією України у регулюванні питань оподаткування, прямо вказують на протилежне – на протиставлення громадянина – платника податків та держави у податкових правовідносинах та уникнення систематизованого конституційного регулювання податкових правовідносин.

У вибраному способі конституціоналізації публічних фінансів проявляється особлива функція податкового права фіскальної держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб. Держава, уникаючи повноцінної конституціоналізації публічних фінансів, приховуючи за окремими статтями державний характер оподаткування [15, с. 269], закріплює та гарантує реалізацію свого суверенного, невід'ємного, асиметричного права на податки.

Висновки. Відсутність у Конституції держави деталізованих податково-правових норм унеможливує контроль платників податків за процесом акумулювання публічних фінансових ресурсів, їх розподілу та перерозподілу, дотримання державою принципів оподаткування, прав та свобод платників податків та призводить до порушення балансу інтересів у податкових правовідносинах. Держава, не обтяжуючи себе конституційними конструкціями податку та загалом

публічних фінансів, демонструє дійсну мету податкового права держави – задоволення головним чином власних, державних потреб та забезпечує реалізацію податкового права як міри власної свободи, здатності держави діяти відповідно до власних цілей, цінностей та інтересів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Hayek F.A. Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy. Vol. 1 : *Rules and Order*. Chicago, Ill : University of Chicago Press, 1973.

2. Mack E. Self-Ownership, Taxation, and Democracy: A Philosophical-Constitutional Perspective. / Racheater D.P., Wagner R.E. (eds). *Politics, Taxation, and the Rule of Law*. Springer, Boston, MA. 2002.

3. Donald P. Racheater, Richard E. Wagner. The constitutional framework for democratic taxation. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-1069-7_1 (дата звернення: 22.06.2021).

4. Бьюкенен Дж. М. Сочинения. Т. 1 / Пер с англ. Гл. ред. Р.М. Нуреев. Москва : Таурус Альфа, 1997. 227 с.; Brennan G., Buchanan J. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. URL: <http://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv9c1.html> (дата звернення: 22.06.2021).

5. Бьюкенен Дж. М. Сочинения. Т. 1 / Пер с англ. / Гл. ред. Р.М. Нуреев. Москва : Таурус Альфа, 1997. 227 с.

6. Rothbard M. Man, Economy, and State. 2nd ed., Scholar's Edition. Auburn, AL : Ludwig von Mises Institute, 2004.

7. Молодцов Т.Р. Конституционно-правовое регулирование финансовой системы современных государств : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Москва, 2015. 277 с.

8. Крылова Н.С. Публичные (государственные) финансы : особенности процесса конституционализации в эпоху глобализации. *Право. Журнал высшей школы экономики*. 2018. № 1. С. 175–192.

9. Козырин А.Н. Характеристики основных финансовых институтов зарубежных стран. *Финансовое право*. Москва, 1996. С. 75–90.

10. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1996, № 30, ст. 141. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 22.06.2021).

11. Худик А.М. Конституція України та європейські конституційні підходи до регулювання публічних фінансів. *Науковий вісник Чернівецького університету* : збірник наук. праць. Вип. 427: *Правознавство*. Чернівці : Рута, 2007.

12. Конституция Федеративной Республики Германия от 23.05.1949 г. Конституции зарубежных государств : учебное пособие / Сост. проф. В.В. Маклаков. 4-е изд., перераб. и доп. Москва : Волгтерс Клувер, 2003.

13. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія . Київ : Алерта, 2013. 384 с.

14. Собота К. Принцип правної держави: конституційно-правні та адміністративно-правні аспекти / пер. з нім. Г. Рижков, О. Блащук, К. Татарчук ; відп. ред. О. Сироїд. Київ : ВАІТЕ, 2013. 608 с.

15. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

Рарицька В.Б. ОБМЕЖЕНА КОНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ЮРИДИЧНОЇ КОНСТРУКЦІЇ ПОДАТКУ ЯК ПРОЯВ АСИМЕТРИЧНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

У статті з позицій антропосоціокультурного підходу здійснено спеціальне дослідження конституціоналізації юридичної конструкції податку у вітчизняній Конституції та виявлено обмежений характер такої конституціоналізації, як прояв асиметричності податкового права держави.

Автор наголошує на тому, що, оскільки залежність держави від оподаткування важко переоцінити, а податок у ній виступає основним інструментом акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення публічних потреб, проблема конституціоналізації юридичної конструкції податку як критерію асиметричності податкового права держави набуває особливої актуальності.

Автором встановлено, що, попри надзвичайну важливість закріплення Конституцією основоположних засад акумулювання, розподілу та перерозподілу публічних коштів, конституційне регулювання публічних фінансів в Українській конституції залишається фрагментарним та неповним. Конституційно-правове регулювання податкових правовідносин у вітчизняній конституції обмежується протиставленням на конституційному рівні загального та безумовного податкового обов'язку платника податків, з одного боку, та правових засад невід'ємного права держави на податки – з іншого. Формулювання, використані Конституцією України у регулюванні питань оподаткування, прямо вказують на протиставлення громадянина – платника податків та держави у податкових правовідносинах та уникнення державою систематизованого конституційного регулювання податкових правовідносин.

Автор дійшов висновку, що у вибраному способі конституціоналізації публічних фінансів проявляється особлива функція податкового права фіскальної держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб. Держава, уникаючи повноцінної конституціоналізації публічних фінансів, приховуючи за окремими статтями державний характер оподаткування, закріплює та гарантує реалізацію свого суверенного, невід'ємного, асиметричного права на податки.

Ключові слова: конституціоналізація, юридична конструкція податку, асиметричність податкового права держави, державний інтерес.

Rarytska V.B. LIMITED CONSTITUTIONALIZATION OF THE TAX LEGAL CONSTRUCTION AS A MANIFESTATION OF THE ASYMMETRICITY OF THE STATE TAX LAW

The article from the standpoint of anthroposocio-cultural approach conducts a special study of the constitutionalization of the legal structure of the tax in Ukrainian Constitution. It reveals the limited nature of such constitutionalization as a manifestation of the asymmetry of tax law of the state.

Given that the state's dependence on taxation is difficult to overestimate, and the tax is the main states tool for accumulating public financial resources to meet public needs, the problem of constitutionalization of the legal construction of the tax as a criterion for asymmetry of state tax law becomes particularly relevant.

The constitutionalization of a particular area closely related to the activities of the state, means the limitation of its powers, it makes the unlimited nature of state sovereignty impossible. Constitutionalization provides the constitutional restrictions for both the state itself and the persons acting on its behalf. The constitutional framework provides directing of the state at achieving the general public good, satisfaction of public interests

The importance of the constitutionalization of public finances has led to the emergence of a new stage in their constitutional regulation.

In contrast to the constitutions of the first and second waves, marked by approaches related to the desire of constitutions to ensure both human rights and the effectiveness of public administration of the economy and social sphere, which in the constitutionalization of public finances were not wordy, constitutions of modern democracies allocate a whole system of principles, norms and institutions devoted to the detailed regulation of financial relations.

A large number of modern constitutions establish not only the procedure for setting taxes and spending budget funds, but also the basic principles of taxation, including fairness, universality, equality, proportionality of taxation, etc., establish rules for calculating taxes and their distribution, tax competencies of public authorities. Despite the extreme importance of Constitutional establishing of the fundamental principles of accumulation, distribution and redistribution of public funds, the constitutional regulation of public finances in the Ukrainian Constitution continues to be characterized by fragmentation and incompleteness.

Constitutional and legal regulation of tax relations in the domestic constitution is limited to the opposition at the constitutional level of the general and unconditional tax obligation of the taxpayer, on the one hand, and the legal basis of the inalienable right of the state to tax, on the other. Legislative wording used by the Constitution of Ukraine in regulating taxation issues directly indicates the opposition of the citizen – the taxpayer and the state in tax relations and the avoidance by the state of systematized constitutional regulation of tax relations.

Thus, the author found that the chosen method of constitutionalization of public finances manifests a special function of the tax law of the fiscal state. Its essence is to focus state's efforts on accumulating of public financial resources in order to meet state needs. Avoiding the full-fledged constitutionalization of public finances and hiding behind certain articles the state nature of taxation, the state consolidates and guarantees the implementation of its sovereign, inalienable, asymmetric right to tax.

Key words: constitutionalization, tax legal construction, asymmetry of state tax law, state interest.