

УДК 347.73

Ельвіра Сидорова,*аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ПОДАТКИ І ПОДАТКОВИЙ СУВЕРЕНІТЕТ ЯК НЕВІД'ЄМНІ АТРИБУТИ ДЕРЖАВИ ТА ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ

Статтю присвячено дослідженню взаємозв'язків, що утворюються між правовими аспектами категорій «податок» та «держава». Здійснено аналіз ролі оподаткування для функціонування та розвитку сучасної правової соціальної держави. Розкрито зміст та визначено правові межі податкового суверенітету.

Ключові слова: податок, держава, публічна влада, податкові відносини, податковий суверенітет, верховенство права.

Вступ. Навколишній світ та людський соціум є такими, якими ми їх знаємо, з усіма суспільними благами, надбаннями науки та техніки, розвинутою системою публічних послуг, соціального забезпечення тощо, не тільки як наслідок поетапного змінення суспільно-економічних формацій, в основі чого лежать економічні закономірності, а й як закономірний результат вдосконалення загальноприйнятих стандартів людської життєдіяльності, виражених у правовій нормі, та підвищення соціальної цінності права, розвитку окремих правових галузей та інститутів. Саме від якості правового регулювання найважливіших суспільних відносин залежить практична здатність держав виконувати свої основні суспільні завдання і функції, без чого будь-які результати економічної діяльності людства перетворювалися б на засоби поневолення верхівкою суспільства решти населення та призводили до виникнення постійних зіткнень та конфліктів, загального зменшення ступеня захищеності і безпеки кожної особи та її майна.

На прикладі України своєрідною квінтесенцією правового захисту від імені всієї держави може слугувати визнання того, що Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава, про що йдеться у статті 1 Основного Закону України [1]. Із закріпленням такого високого рівня нашої держави право починає реалізовувати своє призначення – здійснення охорони і регулювання суспільних відносин. Велику роль у цих процесах відіграє публічна фінансова діяльність держави, за рахунок якої держави спочатку акумулюють, а потім витрачають грошові кошти, необхідні для підтримки завдань і функцій держави. Відправним моментом при цьому виступає податково-правове регулювання, від ефективності якого багато у чому залежить успішність всього правового регулювання сфери публічних фінансів та якість реалізації державою свого соціального призначення, виконання тих завдань, які б кожна особа окремо ніколи б не змогла вирішити.

Метою статті є розкриття особливостей діалектичного взаємозв'язку між існуванням податків та держави, визначення змісту та позначення правових меж податкового суверенітету держави.

Результати дослідження. Історично знадобився значний час до того моменту, коли унормоване встановлення і справляння податків зайняло центральне місце у публічній фінансовій діяльності держави. Так, доволі тривалий час публічні територіальні утворення не приділяли належної уваги тому потенціалу, що його несуть у собі законно встановлені та визнані суспільством податки, а значну частку публічних потреб покривали за рахунок регалій, монополій та господарської діяльності держави, де остання вступала у цивільні та господарські відносини на рівні з приватними суб'єктами. Спеціалісти у галузі фінансового права нерідко звертають увагу на такі минулі часи, вказуючи, що усвідомлене бажання ділитися з кимось результатами своєї праці не притаманно людині у її первісному стані. Необхідність у розподілі праці стала стверджуватися у людській свідомості поступово, з початком об'єднання людей у сім'ї, роди тощо. Об'єктивно передумовою цього став розподіл праці, а головним спонукальним мотивом – виникнення певних загальних потреб, задоволення яких потребувало об'єднання зусиль первісних суспільств у тому числі й шляхом участі кожної особи у спільних справах своїм майном [2, с. 7].

У певному сенсі таке становище нагадувало сімейне підприємство, де кожен із його учасників поступався часткою свого майна на загальне благо усіх. Значно пізніше, вже у часи епохи Просвітництва, усвідомлений підхід до необхідності та загальної користі оподаткування призведе до виникнення правових учень, які обґрунтовували необхідність несення кожним свого податкового обов'язку. Так, французький правник, філософ та політичний мислитель Шарль-Луї де Монтеск'є, у поглядах якого представлені витoki лібералізму як державної ідеології та який заклав фундамент сучасних форм представницької демократії (у тому чис-

лі шляхом наукового обґрунтування механізму поділу влади у правовій державі на законодавчу, виконавчу і судову гілки), у своїй праці «Про дух законів» визначив основні принципи держави під час здійснення управління у сфері оподаткування. Зокрема, вченим наголошувалося, що «доходи держави – це частина майна, яку кожен громадянин віддає державі для того, щоб вона забезпечила за ним іншу частину або дала можливість приємно її використовувати. Щоб правильно визначити розміри цих доходів, слід мати на увазі як потреби держави, так і потреби громадян. Не слід позбавляти народ дійсно необхідного заради задоволення уявних потреб держави... Жодне державне питання не вимагає такого мудрого і розсудливого розгляду, як питання про те, яку частину слід брати у підданих і яку частину залишати їм» [3, с. 337–349].

Згодом такі погляди були закладені у базові принципи оподаткування, виведені шотландським економістом та засновником сучасної економічної теорії Адамом Смітом, що відобразилось у тому числі у принципах справедливості та визначеності оподаткування [4]. Сучасний здобуток окреслених знань щодо основ оподаткування нині визнається в усіх сучасних демократичних державах, *de facto* ставши «золотим еталоном» національних податкових систем, принципів їх побудови та функціонування, прикладним втіленням верховенства права у сфері податково-правового регулювання. Також це відбилосся й на усвідомленні необхідності обов'язкового балансування у сфері оподаткування публічного інтересу суспільства та прав і законних інтересів платників податків, на що дедалі активніше вказує у своїй правозастосовчій практиці такий авторитетний орган міжнародного судочинства, як Європейський суд з прав людини.

Проаналізувавши в такому контексті правову систему і національне податкове законодавство України, можна сміливо визначити надбанням вітчизняного правового регулювання сфери податкових відносин те, що прямо на конституційному рівні, а саме у частині першій статті 67 Конституції України, закріплена формула загальнообов'язковості несення податкового тягара усіма особами, адже відповідно до цієї конституційно-правової норми «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. При цьому вже на галузевому рівні, у пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, закріплено перелік основних засад податкового законодавства України, який вміщує відразу одинадцять податково-правових принципів: 1) загальність оподаткування; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку; 5) фіскальна достатність; 6) соціальна справедливість; 7) економічність оподаткування; 8) нейтральність оподаткування; 9) стабільність;

10) рівномірність та зручність сплати; 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів [5]. Саме тому ми відзначаємо, що, незважаючи на всі складнощі, що виникають під час реформування сфери податкових відносин у нашій державі та пристосування вітчизняної податкової системи до загальновизначених світових стандартів, правове регулювання оподаткування в Україні має твердий фундамент, а розуміння необхідності сплати податків кожним міцно укорінилося як у суспільній свідомості, так і в ключових нормативно-правових актах податкового законодавства України.

З доктринальною точки зору податки та право їх справляти сприймаються переважною кількістю вчених-правників як необхідна ознака самостійності публічного територіального утворення та суверенітету його влади. Зокрема, А. В. Єлинський, який займається витоками сучасних систем оподаткування, зазначає, що податки як основне джерело покриття суспільних витрат історично притаманні державі як публічному територіальному утворенню, що має необхідність у постійному фінансовому забезпеченні свого функціонування [6]. Аналогічно визначає роль податків для держави у ХХІ столітті І. І. Кучеров, який підкреслює, що податки слід відносити до числа основних ознак держави, нарівні з такими його рисами, як апарат управління та примусу, суверенітет, верховенство державної влади, адміністративно-територіальний поділ тощо [2, с. 10-11].

Вітчизняний правник Ю. С. Шемшученко, який спеціалізується у сфері конституційного права та державного управління, зазначає, що для всіх типів держави характерні ознаки, що відрізняють її від суспільства і його політичних організацій: наявність особливого апарату управління (публічної влади); суверенітет держави, тобто її незалежність і самостійність у здійсненні внутрішньої і зовнішньої політики; виключне право на прийняття законів та інших нормативних актів, обов'язкових для усього суспільства або його частини; наявність апарату примусу; виключне право держави визначати грошову систему, встановлювати і стягувати податки та інші примусові збори з населення для суспільних потреб і утримання апарату управління [7, с. 80]. Та навіть та незначна кількість науковців, що не виділяє окремо оподаткування як одну з головних ознак держави, мотивуючи це тим, що деякі держави на кшталт Північної Кореї відмовилися (або мали такі спроби) від справляння податків, все одно відносять оподаткування до факультативних ознак держави, одночасно виділяючи його як одну з державних функцій [8, с. 211]. Вказане дозволяє стверджувати, що держава та податки виступають взаємопов'язаними категоріями, коли податки – одна з ключових рис держави, а держава в особі своїх органів – єдиний суб'єкт, у якого наявна компетенція встановлення, введення в дію та справляння податків.

Крім цього, податки виступають суттєвим необхідним доповненням і до інших ознак держави, на практиці забезпечуючи їх існування. Так, за рахунок податків підтримується фінан-

сування державної влади та апарату управління, податковими коштами забезпечуються обороноздатність країни та цілісність її кордонів, а наявність ефективної податкової системи – запорука економічної безпеки та стабільності національної грошової одиниці держави; цей перелік можна продовжувати. При цьому дуже важливо, що, маючи працездатну та виважену податкову систему, держава зміцнює свою незалежність та підтримує власний суверенітет. У свою чергу, значення сфери оподаткування для держави стає настільки важливим, що право встановлювати та справляти податки виокремлюється в окремий підвид державного суверенітету – податковий.

Із цього приводу доречно навести думку І. І. Кучерова, який вказує, що оподаткування стає визначальною умовою державного суверенітету, оскільки у сучасних умовах саме податкові надходження фактично забезпечують фінансову спроможність публічної влади. Через це без оподаткування вже неможливо представити існування та нормальне функціонування самої держави [2, с. 189]. Одночасно відбувається виокремлення виключної податкової компетенції держави в особливий різновид державного суверенітету, яким стає податковий суверенітет, що у широкому розумінні включає до себе декілька складників, а саме повноваження щодо: 1) визначення податкової політики; 2) встановлення податків та зборів; 3) введення в дію і справляння податків та зборів; 4) надання податкових пільг окремим категоріям платників податків; 5) закріплення обов'язків платників податків; 6) адміністрування податків та зборів, у тому числі здійснення податкового контролю; 7) визначення контролюючих органів та їх структури.

Потрібно зазначити, що окреслені повноваження є настільки широкими щодо сфери оподаткування, що може скласти враження, що вони є абсолютними, тобто необмеженими. Однак податковий суверенітет держави не повинен суперечити основним правам, свободам та законним інтересам платників податків, а так само приводити до послаблення керівного значення принципу верховенства права. Про це говорить також І. І. Кучеров, акцентуючи увагу на тому, що, окрім необхідності співвіднесення з офіційно проголошеними принципами оподаткування, затвердженими податковою доктриною держави і засадами міжнародного співробітництва, право встановлення і введення податків та зборів за загальним правилом є юридично необмеженим [2, с. 191]. При цьому слід вказати, що хоча вчений розглядає податковий суверенітет у більш вузькому значенні – лише щодо права держави встановлювати і вводити в дію податки та збори, проте усі зазначені вище висновки цілком закономірно поширюються й на кожен зі складників податкового суверенітету держави у його широкому розумінні.

Аналогічну правову позицію займає й Європейський суд з прав людини, який у своїх рішеннях вказує на самостійність держав у визначенні їх податкової політики та встановленні

податків, проте наголошує на недопустимості порушення таких прав платників податків, як право на мирне відкрите володіння своїм майном та право на особисту гідність. Цим самим, відповідно, Європейський суд з прав людини забороняє проводити державам дискримінаційну податкову політику та здійснювати покладення на платників невинувато високого податкового тягаря, який починав би отримувати карального характеру [9]. Не менш показовою є й правова позиція Федерального Конституційного суду Німеччини, який у абзаці 48 свого Рішення від 18 січня 2006 року прямо підкреслив те, що держава, піклуючись про загальну злагоду усього народу, вправі на свій розсуд встановлювати високі та прогресивні податкові ставки щодо оподаткування отриманого платником податку прибутку. Однак це є допустимим лише до тієї межі, коли решта доходу, що залишається у розпорядженні платника податку після виконання його головного податкового обов'язку, продовжує відображати особистий внесок платника в отриманні цього доходу, а його «економічний успіх не починає бути скомпрометованим» податковим тягарем [10]. В обох випадках ми бачимо, що судові органи покладають в основу визначення прийнятності чи неприйнятності реалізації державою податкового суверенітету такі важливі критерії, як принципи пропорційності та справедливості, кожен з яких виступає невід'ємною частиною реально втіленого у суспільні відносини верховенства права.

Ще одною особливістю податкового суверенітету є те, що держава і тільки держава має право їм розпоряджатися. Як зазначає І. І. Кучеров, участь у процесі встановлення та введення в дію податків і зборів яких-небудь інших суб'єктів, у тому числі публічних, але тих, що не мають суверенітету, або, тим більше, приватних осіб, виключається повністю [2, с. 193]. Утім, і в цій площині ми стикаємося з тим, що абсолютний суверенітет держави не є абсолютним.

По-перше, держава має зважати на права місцевого самоврядування, у тому числі конституційно закріплені. Зокрема, у частині першій статті 142 Конституції України передбачено, що «матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають у управлінні районних і обласних рад» [1]. При цьому однією зі складових частин доходів місцевих бюджетів є надходження від місцевих податків та зборів. Останні, відповідно до частини першої статті 143 Конституції України, встановлюються територіальними громадами села, селища, міста через утворені ними органи місцевого самоврядування [1], якими виступають місцеві ради. Тому держава має надавати відповідні податкові повноваження місцевим радам, забираючи їх у цій частині від центральних органів влади. Це є особливо важливим в умовах триваючої на теренах нашої країни децентралізації влади та управління.

По-друге, суверенне право держави встановлювати і справляти податки на своїй території має співіснувати з такими самими правами інших держав. Однак унаслідок того, що платники податків можуть отримувати дохід та перебувати протягом податкового звітного періоду на території декількох держав, у яких до того ж можуть існувати різні критерії визначення податкового резидентства, виникає проблема подвійного оподаткування. М. П. Кучерявенко з цього приводу відзначає, що один із найтипівіших випадків подвійного оподаткування виникає у разі оподаткування доходів, що отримуються податковими резидентами певної держави за її кордоном. У цій ситуації розв'язання суперечностей є можливим у рамках спеціальних міжнародних угод, відповідно до яких оподаткування відбувається в одній із держав і регулюється національним законодавством. Суми податків на прибуток або доходи, отримані за межами території, зараховуються при сплаті резидентами податків із прибутку або доходу в Україні [11, с. 582 – 583]. У такий спосіб міжнародні договори з питань усунення подвійного оподаткування як стають частиною національного податкового законодавства, так і, відповідно, починають визначати умови податкових режимів щодо певних податків та їх платників. Тому в цьому аспекті податковий суверенітет держави також зазнає певних обмежень і має бути сумірним із нормами міжнародного права та положеннями укладених договорів про усунення подвійного оподаткування.

Висновки

Таким чином, відштовхуючись від найбільш прогресивних напрацювань доктрини фінансового права та податкового правозастосування, ми наочно продемонстрували, що податки та держави в умовах сучасності є нерозривно пов'язаними між собою категоріями, які ані теоретично, ані практично не можуть існувати одна без одної. Податки, будучи однією з ознак держави, займають настільки важливе місце у забезпеченні реалізації її функцій, що виникає феномен податкового суверенітету держави і публічної влади, котрий складається з окремих елементів, найбільш важливими з яких можна визнати право на встановлення і введення в дію податків та зборів. При цьому

Стаття посвячена дослідженню взаємозв'язків, образується між правовими аспектами категорій «налог» і «государство». Осуществлен анализ роли налогообложения для функционирования и развития современного правового социального государства. Раскрыто содержание и определены правовые границы налогового суверенитета.

Ключевые слова: налог, государство, публичная власть, налоговые отношения, налоговый суверенитет, верховенство права.

The article is devoted to exploration of interrelationships formed between the legal aspects of the categories «tax» and «state». An analysis of the role of taxation for the functioning and development of a modern legal social state is carried out. The content and legal boundaries of tax sovereignty are defined.

Key words: tax, state, public authority, tax relations, tax sovereignty, rule of law.

податковий суверенітет не є абсолютним, а має бути сумірним із правами, свободами та законними інтересами платників податків, а також із правами місцевого самоврядування – усередині країни, та з податковою юрисдикцією інших держав – у геополітичному масштабі.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография / И. И. Кучеров. – Москва: ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
3. Монтескье Ш.-Л. Избранные произведения: в 2-х т. / Шарль-Луи Монтескье; под общ. ред. М. П. Баскина. – Москва: Госполитиздат, 1955. – Т. 1. – 799 с.
4. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – Москва: Эксмо, 2016. – 1056 с.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – 4 груд. – (№ 229–230).
6. Елинский А. В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А. В. Елинский // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 18–22.
7. Юридична енциклопедія: в 6 т. / гол. редкол. Ю. С. Шемшученко. – Київ: Укр. енцикл., 1999. – Т. 2: Д – Й. – 744 с.
8. Гриценко В. В. Налогообложение как комплексная категория в современной юридической науке / В. В. Гриценко // Вестник Воронежского государственного университета – 2007. – № 1. – С. 206 – 215. – (Серия: Право).
9. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Галл проти Угрожчини» від 25 червня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: hudoc.echr. coe.int/eng?i=001-121777.
10. Рішення Федерального Конституційного суду Німеччини від 18 січня 2006 р. № 2 BvR 2194/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html.
11. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас; Право, 2005. – Т. 3: Учение о налоге. – 668 с.