

Чорний О. А.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

ПРИНЦИП ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЄДНОСТІ ФІНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

THE PRINCIPLE OF FISCAL ADEQUACY IN ENSURING THE UNITY OF LEGAL REGULATION OF THE SPHERE OF PUBLIC FINANCE IN UKRAINE

Статтю присвячено дослідженню принципу фіскальної достатності та характеристиці змісту цього принципу в аспекті його консолідуючої ролі в правовому регулюванні сфери публічних фінансів в Україні. Проведено аналіз нормативного змісту принципу фіскальної достатності за законодавством України та розкрито взаємозв'язки, які утворюються під час реалізації принципу фіскальної достатності в податкових і бюджетних правовідносинах.

Ключові слова: принцип фіскальної достатності, правове регулювання публічної фінансової діяльності, податкові відносини, бюджетні відносини, верховенство права.

Статья посвящена исследованию принципа фискальной достаточности и характеристике содержания данного принципа в аспекте его консолидирующей роли в правовом регулировании сферы публичных финансов в Украине. Проведен анализ нормативного содержания принципа фискальной достаточности по законодательству Украины и раскрыты взаимосвязи, которые образуются при реализации принципа фискальной достаточности в налоговых и бюджетных правоотношениях.

Ключевые слова: принцип фискальной достаточности, правовое регулирование публичной финансовой деятельности, налоговые отношения, бюджетные отношения, верховенство права.

The article is devoted to exploration of the principle of fiscal adequacy and characterization of the content of this principle in the aspect of its consolidating role in legal regulation of public finance in Ukraine. The analysis of normative content of the principle of fiscal adequacy in accordance with the legislation of Ukraine is carried out and interrelations, which are formed in the process of implementation of this principle in the legal regulation of tax and budget relations, are disclosed.

Key words: principle of fiscal adequacy, legal regulation of public financial activity, tax relations, budget relations, rule of law.

Складно переоцінити, наскільки взаємопов'язаними та необхідними одна для одної є кожна із закріплених Податковим кодексом України засад податкового законодавства загалом та засада фіскальної достатності зокрема. При цьому принцип фіскальної достатності є не тільки суттєво необхідним елементом системи принципів оподаткування, а й основою для сполучення та взаємодії податкових і бюджетних відносин у межах усієї публічної фінансової діяльності держави. У цьому разі податкові відносини можуть бути розглянуті як засіб, а бюджетні відносини – як мета такого засобу.

У підсумку в умовах реалізації засади фіскальної достатності публічний інтерес суспільства у вигляді фінансового забезпечення завдань і функцій держави та місцевого самоврядування отримує можливість до його задоволення, а платники податків зможуть спокійно й безпечно провадити свою діяльність у межах юрисдикції України, користуючись усіма невід'ємними правами та свободами. Окреслена інтегративна якість засади фіскальної достатності є унікальною серед засад податкового законодавства та потребує звернення додаткової уваги на механізм її дії.

Метою статті є характеристика змісту принципу фіскальної достатності в аспекті його консолідуючої ролі в податково-правовому регулюванні щодо підгалузей податкового права та бюджетного права.

Початок свого нормативно-регуляторного впливу засада фіскальної достатності отримує з її загального визнання, фактичного санкціонування державою.

В Україні це зроблено шляхом її законодавчого закріплення в підпункті 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. Відповідно до буквального нормативного змісту, що є визначенням у цьому приписі єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства, встановлення податків і зборів має відбуватись з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [1]. У цьому разі привертають увагу такі аспекти, що відображають зміст засади фіскальної достатності за вітчизняним податковим законодавством: по-перше, використання формули «встановлення податків і зборів»; по-друге, вказівка на мету досягнення збалансованості бюджету; по-третє, вживання конструкції «витрати бюджету» та «надходження бюджету». Розглянемо дещо детальніше вказані особливості.

Насамперед зазначення в законодавчо закріпленому змісті принципу фіскальної достатності конструкції «встановлення податків та зборів» орієнтує на сферу використання цієї засади вітчизняного податкового законодавства та визначає її групову приналежність. Так, цей принцип є одним з основних у групі засад, що стосуються етапу податкового правозакріплення й визначення як складу національної податкової системи, так і конструювання конкретних правових механізмів податків. Водночас принцип фіскальної достатності відсилає нас до конституційних засад податково-правового регулювання, зокрема й до положення частини 2 статті 92 Осно-

вного Закону України, відповідно до якого система оподаткування, податки та збори встановлюються виключно законами України [2]. Фактично це є принципом законодавчого встановлення податків і зборів.

Варто зазначити, що у вітчизняному податковому законодавстві принцип законодавчого встановлення податків та зборів є вираженим через один зі своїх проявів, а саме засаду єдиного підходу до встановлення податків і зборів, що диктує законодавцю обов'язок визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку. Причому аналіз правових механізмів окремих елементів (податків та зборів) податкової системи України свідчить про те, що ця складова частина принципу законодавчого встановлення податків і зборів на практиці є реалізованою лише в її вузькому аспекті – щодо податків, тоді як збори, що присутні в податковій системі України, нерідко мають неповні правові механізми, коли деякі обов'язкові елементи податку в них відсутні. Це особливо помітно на рівні передбачених статтею 10 Податкового кодексу України місцевих податків і зборів [1]. Як приклад можна навести відсутність закріплення об'єкта туристичного збору в статті 268 Податкового кодексу України [1].

Також варто згадати, що в 1992–1993 рр. в Україні внаслідок політико-економічної кризи виник дуалізм законотворчості, коли не тільки Верховна Рада України приймала законодавчі нормативно-правові акти, а й Кабінет Міністрів України; останній отримав право видавати декрети, які також встановлювали податки та збори. Як зазначає із цього приводу М.П. Кучерявенко, в історії сучасного українського оподаткування принцип законодавчого встановлення податків та зборів не раз проходив серйозні випробування. Поняття «законно встановлений» містить у собі також вид правового акта, на підставі якого стягуються податки й збори. Конституція України не допускає справляння податку та збору на підставі указу, постанови, розпорядження тощо [3, с. 143]. Варто погодитись із таким твердженням.

Зовсім не випадково для форми встановлення податків обирається тільки законодавча форма, це є наслідком того, що як і право видавати нормативно-правові акти сили закону, справляння податків та зборів розглядається як одна з необхідних ознак суверенітету публічного територіального утворення. І.І. Кучеров доречно нагадує, що право встановлення податків і зборів включає найважливіші державні повноваження, а тому суворо охороняється законом. Дії, що спрямовані на встановлення податків і зборів, які не передбачені законодавством, або в розмірах, що перевищують встановлені, а також із порушенням відповідних процедур, у тому числі й особою, яка не наділена відповідними повноваженнями, мають розцінюватись як податкове свавілля та переслідуються кримінальним законом [4, с. 194]. У цьому аспекті право встановлення податків розглядається як окремий підвид державного суверенітету – податковий суверенітет держави.

Підкреслимо, що податковий суверенітет як похідна від державного суверенітету характерис-

тика держави отримує всі його основні властивості, насамперед мова йде про верховенство влади на своїй території разом із повною незалежністю в міжнародних відносинах. Як із цього приводу підсумувала видатний радянський правознавець Р.Й. Халфіна, суверенітет передбачає повне підкорення владі держави всіх фізичних осіб та організацій, що перебувають на її території. На цьому підкоренні базується формування публічних фінансів загалом та оподаткування зокрема, що проявляється в односторонньому зобов'язанні платників податків. У свою чергу державний суверенітет знаходить своє вираження в тому, що держава затверджує власний бюджет, встановлює податки, здійснює регулювання в грошово-кредитній системі, отримує та надає позики [5, с. 167]. У цьому разі ми вже підходимо до розуміння особливої ролі принципу фіскальної достатності під час здійснення публічної фінансової діяльності та реалізації суверенітету держави.

Цілком закономірно навіть Європейський суд із прав людини неодноразово підкреслював у своїх рішеннях, що держави на власний розсуд визначають податкову політику на території їх юрисдикції та самостійно встановлюють податки, надають або скасовують податкові пільги [6]. Певне доктринальне пояснення цього явища намагається надати І.І. Кучеров. Учений вказує, що право встановлення та введення податків і зборів зазвичай є юридично необхідним. Інакше кажучи, суб'єкти, які володіють державним суверенітетом, є вільними в прийнятті тих чи інших рішень під час встановлення та введення податків і зборів на своїй території, оскільки вони не перебувають у чий-небудь юридичній владі [4, с. 191].

Проте право встановлення податків і зборів все одно має співвідноситись із загальними правовими принципами, правами людини, принципами оподаткування, офіційно встановленою податковою доктриною держави та принципами міжнародного співробітництва. Саме в цих аспектах Європейський суд із прав людини розглядає кожну заяву фізичних та юридичних осіб із приводу порушення їхніх прав, гарантованих Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. [7], що відповідає вимогам прийнятності та належить до його компетенції. Одне з подібних легальних обмежень для податкового суверенітету держави під час встановлення податків і зборів передбачає також принцип фіскальної достатності.

Використання принципу фіскальної достатності під час встановлення податків і зборів має також забезпечувати відсутність податкового свавілля з боку державних органів та на практиці підкреслювати те, що суверенітет держави у сфері оподаткування не виникає як даність, а є похідним від першочергового волевиявлення народу, що делегує свою владу державі в особі її компетентних органів. На це звертають увагу відомі вчені-податківці. Зокрема, І.І. Кучеров зазначає, що право встановлювати податки та збори є похідним від волевиявлення народу, що зазвичай закріплюється під час встанов-

лення конституційного обов'язку сплати податків і зборів [4, с. 190]. Є.В. Порохов справедливо вказував, що народ як єдине джерело державної влади, розуміючи необхідність правового закріплення основного джерела формування державних доходів, затверджує конституційну норму про обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки, надає державі суб'єктивне право на отримання грошових коштів від сплати податків у межах конкретних податкових правовідносин та з метою подальшої детальної регламентації всього механізму функціонування податкових правовідносин санкціонує дії держави на встановлення й закріплення в законному порядку податкової системи [8, с. 13]. Водночас ми бачимо, що потреба в податкових коштах безпосередньо пов'язується з усвідомленням необхідності визначення основного джерела бюджетних доходів. У цьому контексті принцип фіскальної достатності демонструє себе не тільки як зумовлений природою державного суверенітету, а й як історично обґрунтована закономірність виникнення податків і подальшого правового регулювання відносин оподаткування.

Використання законодавцем конструкції «встановлення податків та зборів» під час визначення офіційного змісту принципу фіскальної достатності потребує також розкриття обсягу тих повноважень, які включаються до цього терміна. За доречним зауваженням М.П. Кучерявенка, варто чітко розмежувати поняття «закріплення», «встановлення» та «введення в дію» податків і зборів. Якщо стосовно загальнодержавних податків та зборів реалізуються вони всі, то щодо місцевих податків та зборів і закріплення, і встановлення є компетенцією Верховної Ради України, тоді як вводяться вони рішеннями місцевих рад [3, с. 143]. Аналогічно І.І. Кучеров зазначає, що досліджуване право встановлення податків і зборів не є неподільним та фактично складається з двох самостійних повноважень – права встановлення податків і зборів та права їх введення в дію. При цьому податок або збір, що є встановлений, реально вступає в дію тільки після його введення. У свою чергу введеним у дію може стати лише вже встановлений податок або збір [4, с. 195, 197].

Справді, існує певне співвідношення між окресленими поняттями, коли встановлення податків і зборів відображає зміст передбачення в національній податковій системі держави окремих її елементів, закріплення є відбитком формальної сторони цього процесу, а саме видання відповідного податкового закону, введення в дію забезпечує безпосереднє поширення податкового обов'язку за відповідним податком у часі, просторі й за колом осіб. Це пов'язано із закономірностями механізму правового регулювання податкових відносин, що передбачає як чітке розрізнення явищ набуття податковим законом чинності та введення його в дію, так і наявність адміністративно-територіальних складників держави й відповідних органів місцевого самоврядування, яким делегується певний обсяг податкових повноважень вищого представницького органу держави.

Використана під час закріплення змісту принципу фіскальної достатності конструкція «встановлення податків та зборів» може розумітись у широкому та вузькому змісті. У першому випадку буде йтись про право і встановлення, і введення в дію податків, а в другому – тільки про встановлення податків. Зрозуміти справжній обсяг цього поняття, а отже, і сферу дії принципу фіскальної достатності, допомагає телеологічний метод дослідження, коли ми маємо зіставити використовуваний правовий засіб у вигляді принципу фіскальної достатності та мету його дії. Оскільки кінцевою метою цього принципу (як і всієї сфери податкових відносин) є надходження необхідної кількості податкових коштів до дохідних каналів бюджетів, а справлятись можуть лише ті податки, які введені в дію, ми вважаємо, що законодавець під час визначення змісту принципу фіскальної достатності в Податковому кодексі України передбачив обов'язкову дію цієї засади як під час реалізації повноважень зі встановлення податків та зборів у податковій системі держави, так і під час здійснення повноважень щодо введення встановлених податків та зборів у дію. Відповідно, коло адресатів та суб'єктів податкових правовідносин, для яких використання цього принципу є обов'язковим, включає як Верховну Раду України, так і всю сукупність представницьких органів місцевого самоврядування, що уповноважені на введення місцевих податків та зборів на території їх юрисдикції.

Варто звернути також увагу на значення повноважень зі встановлення податків і зборів та введення їх у дію. Про це зазначає І.І. Кучеров: «Розглянуті повноваження в сукупності складають правову основу оподаткування, оскільки саме в результаті їх реалізації публічними територіальними утвореннями податки та збори набувають своєї дії як обов'язкові платежі. У підсумку право встановлення та право введення податків і зборів варто визнати виключними та невідокремлюваними повноваженнями публічних територіальних утворень, що складають частину їх суверенітету. Реалізація цих повноважень є необхідною умовою фінансування публічної влади, без якого нормальне існування й розвиток держави та суспільства є неможливим» [4, с. 199]. А з огляду на розглянуті особливості сфери й кола суб'єктів, на яких поширюється дія принципу фіскальної достатності, цілком справедливо буде прирівняти окреслені висновки до фіскальної достатності як засади податкового законодавства України.

Другою відправною специфікою нормативного закріплення змісту фіскальної достатності є вказання на основну мету його дії – необхідність досягнення збалансованості бюджету. У цьому разі принцип фіскальної достатності вміщує в себе також один з основоположних бюджетно-правових принципів – принцип збалансованості бюджету. Останній закріплений пунктом 2 частини 1 статті 7 Бюджетного кодексу України серед принципів бюджетної системи України та визначається як те, що «повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний

бюджетний період» [9]. Таке нормативне закріплення змісту принципу збалансованості бюджету тісно переплітається з визначенням того, що являють собою бюджетні асигнування, під якими, відповідно до пункту 6 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України, розуміються повноваження розпорядника бюджетних коштів, надані відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові й цільові обмеження [9].

Також для повноцінного сприйняття принципу збалансованості бюджету необхідно розкрити те, як саме визначається бюджетний період за чинним вітчизняним законодавством України. Згідно із частиною 1 статті 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року та закінчується 31 грудня того ж року. Неприйняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України до 1 січня відповідного року не є підставою для встановлення іншого бюджетного періоду [9]. Окреслене дає змогу зробити висновок, що збалансованість бюджетів не є абстрактною фінансово-правовою категорією в часовому вимірі, а має свої чіткі темпоральні координати, які прив'язані до конкретного бюджетного періоду, що за звичайних обставин є прирівняним до одного календарного року.

Проте навіть за цих обставин для суб'єктів публічної фінансової діяльності держави виникають певні труднощі в реальному забезпеченні збалансованості бюджетів. Річ у тім, що якщо для бюджетно-правової сфери основним часовим орієнтиром виступає бюджетний період, то для сфери оподаткування такою відправною основою для підрахунку часу є податковий період як один з обов'язкових елементів правових механізмів податків і зборів. Згідно зі статтею 33 Податкового кодексу України податковим періодом визнається встановлений цим кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків і зборів. Податковий період може складатись із декількох звітних періодів. Базовий податковий (звітний) період – це період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків і зборів, крім випадків, передбачених цим кодексом, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку [1].

При цьому зовсім необов'язково податковий період дорівнює бюджетному періоду, тобто є еквівалентним одному календарному року. Це відбито в статті 34 Податкового кодексу України, за якою податковим періодом може бути календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць, календарний день [1]. Більше того, необхідно розуміти, що якщо бюджетний період є єдиним для всіх бюджетів бюджетної системи України, то для обов'язкових

податкових платежів, з яких складено вітчизняну податкову систему, податкові періоди встановлюються окремо щодо кожного такого податку та збору. Недаремно М.П. Кучерявенко зазначає, що податковий період встановлюється для кожного податку окремо відповідним законодавчим положенням, що закріплює цей податок. Податковий період може дорівнювати календарному року або становити інший строк відповідно до характеру й особливостей конкретного податку. Найчастіше податковий період збігається зі звітним, проте в деяких випадках їх необхідно розмежовувати. Підставою такого розмежування є збіг чи розбіжність обов'язку зі сплати податку та обов'язку звітування про сплату цього податку [3, с. 215]. Такі відмінності між бюджетно-правовим та податково-правовим регулюванням закладають формальні труднощі для балансування надходжень і витрат бюджетів протягом одного й того ж проміжку часу, оскільки такі темпоральні відрізки по-різному відліковуються у сферах бюджетного процесу та оподаткування.

Крім цього, існує також змістовна розбіжність під час правового регулювання податкових і бюджетних відносин. Вона полягає в тому, що з огляду на важливість здійснення бюджетних видатків для деяких із них аргіогі встановлюється гарантія їх проведення з відповідних бюджетів. Для цієї мети в бюджетно-правовому регулюванні використовується категорія захищених видатків бюджету. За частиною 1 статті 55 Бюджетного кодексу України захищеними видатками бюджету визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватись під час здійснення скорочення затверджених бюджетних призначень [9]. Подібні захищені видатки спрямовуються на найважливіші аспекти публічного інтересу та основоположні суспільні потреби, від яких залежить життєздатність усього публічного територіального утворення. Водночас захищені видатки бюджету отримують імунітет від їх скорочення й застосування до них принципів збалансованості бюджету та фіскальної достатності. При цьому, звісно, адекватного їм захисту в розрізі податкових надходжень держава не надає, тому нерідко забезпечення та здійснення захищених видатків провокує зростання бюджетного дефіциту.

Ще частіше в цих умовах виникають касові розриви, зумовлені неоднотимчасним надходженням до бюджетів податкових коштів та строків проведення видатків за захищеними статтями бюджетів. У цій ситуації порядок дій учасників бюджетного процесу під час виконання бюджетів за видатками частково врегульовано частиною 5 статті 43 Бюджетного кодексу України, відповідно до змісту якої обсяги тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов'язаних із забезпеченням захищених видатків загального фонду, покриваються Казначейством України в межах поточного бюджетного періоду, а тимчасові касові розриви Пенсійного фонду України, пов'язані з виплатою пенсій, – у межах фактичного дефіциту коштів на цю мету за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на договірних умо-

вах без нарахування відсотків за користування цими коштами з обов'язковим їх поверненням до кінця поточного бюджетного періоду. У разі розміщення коштів місцевого бюджету на депозитах та/або обслуговування коштів місцевого бюджету в частині бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ в установах банків обсяги тимчасових касових розривів за загальним фондом такого місцевого бюджету не покриваються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку [9]. Варто зауважити, що наведена бюджетно-правова норма дещо полегшує перебіг бюджетного процесу, вносячи впорядкованість у дії учасників бюджетного процесу, однак все одно не дає змогу стовідсотково вирішити проблему дефіциту податкових надходжень і необхідності здійснення захищених видатків бюджетів. Нерідко це провокує зростання зовнішнього державного боргу країни, оскільки здійснення таких запозичень є одним із практичних способів покриття дефіциту бюджету в короткостроковій перспективі.

Важливість досягнення збалансованості бюджетів стала наслідком того, що цей принцип фактично отримав конституційно-правове закріплення та неодноразово розглядався в межах конституційного провадження Конституційним Судом України. В Основному Законі України засаду збалансованості бюджету визначено в частині 3 статті 95 як норму-принцип, що «держава прагне до збалансованості бюджету України» [2]. Відразу стає помітним характер мети стану збалансованості бюджету, оскільки це є певним ідеалом у публічній фінансовій діяльності держави, до якого варто прагнути, проте якого практично майже неможливо досягти. Причини цього стану речей ми частково спробували викласти раніше, розглядаючи темпоральні відмінності в регулюванні бюджетних і податкових відносин, а також особливості існування захищених видатків бюджету та відсутності аналогічної категорії в оподаткуванні. Крім цього, варто пам'ятати, що розподіл надходжень та видатків бюджетів здійснюється розписом бюджету, який затверджується відповідним законом або рішенням про бюджет, що за природою є саме планом майбутніх надходжень і видатків бюджетів. Тому відповідні показники можна лише передбачити, однак достовірно їх знати наперед неможливо.

Усе це знайшло відбиття в рішеннях Конституційного Суду України з питань офіційного тлумачення закріпленого частиною 3 статті 95 Конституції України положення, що держава прагне до збалансованості бюджету України [2]. Зокрема, у мотивувальній частині Рішення Конституційного Суду України від 27 листопада 2008 р. № 26 рп/2008 ідеться про те, що словосполучення «держава прагне», на думку Конституційного Суду України, означає намагання та обов'язок держави спрямовувати свою діяльність на виконання певного, визначеного Конституцією України, завдання. Аналіз термінів «баланс», «збалансувати», «бюджет збалансований» свідчить про те, що збалансованість бюджету (держави, регіону) передбачає рівномірне (паритетне) співвідношення між його видатковою та дохідною частинами, дотри-

мання відповідності видатків доходам, проте не виключає при цьому можливості прийняття бюджету з перевищенням видатків над доходами та навпаки (з дефіцитом або профіцитом). Водночас правова природа бюджету не може обмежуватись фінансово-економічним складником. Бюджет – це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування впродовж бюджетного періоду [10]. Таким чином, орган конституційного судочинства України підтверджує, що в бюджеті як у плані закладаються лише передбачувані обсяги бюджетних надходжень і видатків.

Надалі в наведеному рішенні вказується, що положення частини 3 статті 95 Конституції України, згідно з яким держава прагне до збалансованості бюджету України, Конституційний Суд України розглядає як намагання держави під час здійснення бюджетного процесу дотримуватись рівномірного співвідношення між дохідною й видатковою частинами Державного бюджету України та як її завдання й обов'язок при цьому реалізовувати конституційні засади розвитку та зміцнення демократичної, соціальної, правової держави, забезпечення її суверенітету й економічної самостійності, утвердження прав і свобод людини. Закон про Державний бюджет України як правовий акт, що має особливий предмет регулювання (визначення доходів і видатків на загальносуспільні потреби), створює належні умови для реалізації законів України, інших нормативно-правових актів, ухвалених до його прийняття, які передбачають фінансові зобов'язання держави перед громадянами та територіальними громадами. Саме у виконанні цих зобов'язань утверджується сутність держави як соціальної та правової [10]. При цьому береться до уваги, що відповідно до статей 1, 3 Конституції України та принципів бюджетної системи держава не може довільно відмовлятися від узятих на себе фінансових зобов'язань, передбачених законами, іншими нормативно-правовими актами, а повинна діяти ефективно й відповідально в межах чинного бюджетного законодавства.

Зі змісту частини 2 статті 95 Конституції України, якою встановлюється, що виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків, постає, що вони не можуть визначатись іншими нормативно-правовими актами. Самі ж загальносуспільні потреби, до яких належить також забезпечення права на соціальний захист громадян України, проголошений у статті 46 Конституції України, передбачаються в державних програмах, законах, інших нормативно-правових актах. Визначення відповідних бюджетних видатків у законі про Державний бюджет України не може призводити до обмеження загальносуспільних потреб, порушення прав людини та громадянина, встановлених Конституцією України, зокрема й щодо забезпечення рівня життя для осіб, які отримую-

ють пенсії, інші види соціальних виплат і допомоги, що є основним джерелом існування, не нижчого від прожиткового мінімуму, визначеного законом [10]. Це дає змогу підтвердити сутність бюджету, коли, за висловом Л.К. Воронової, у бюджеті держави, як у фокусі, відбиваються її функції [11, с. 5]. За цих обставин бюджет стає тією площиною, у якій зосереджуються всі найголовніші питання суспільно-економічного розвитку держави та забезпечення життєдіяльності суспільства. Умовою ефективною реалізації бюджетом такого призначення стає саме збалансованість дохідної й видаткової частин бюджету.

Окреслені основоположні закономірності бюджетного процесу дають змогу Конституційному Суду України послідовно дійти висновку, що до змісту частини 3 статті 95 Конституції України закладено намагання держави під час визначення законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийняття законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на дохідну й видаткову частини бюджету, дотримуватись рівномірного співвідношення між ними, а також її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами, територіальними громадами враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя [10]. Своє прикладне значення вказаний висновок отримав у Рішенні Конституційного Суду України від 25 січня 2012 р. № 3-рп/2012, у мотивувальній частині якого зазначено: «Однією з ознак України як соціальної держави є забезпечення загальносуспільних потреб у сфері соціального захисту за рахунок коштів Державного бюджету України виходячи з фінансових можливостей держави, яка зобов'язана справедливо й неупереджено розподіляти суспільне багатство між громадянами і територіальними громадами та прагнути до збалансованості бюджету України. При цьому рівень державних гарантій права на соціальний захист має відповідати Конституції України, а мета й засоби зміни механізму нарахування соціальних виплат та допомоги – принципам пропорційності й справедливості» [12]. У цьому аспекті бюджет стає частиною механізму забезпечення верховенства права в суспільстві, а збалансованість бюджету розглядається водночас як необхідна передумова цього та обов'язок держави під час правового регулювання публічної фінансової діяльності.

Для адекватного розуміння нормативного змісту принципу фіскальної достатності за законодавством України, як і для розуміння змісту засади збалансованості бюджету, необхідне правильне сприйняття таких вживаних вітчизняним законодавцем категорій, як «витрати бюджету» та «надходження бюджету». Кожна з них має своє легально закріплене визначення в Бюджетному кодексі України. Так, згідно з пунктом 37 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України надходження бюджету розуміються як «доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запо-

зичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [9]. У свою чергу витрати бюджету пунктом 14 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України визначаються як «видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [9]. І хоча обидва визначення навряд чи можна назвати вдалим, адже вони зроблені механічним переліченням складників цих термінів за їх обсягом, усе-таки ці дефініції дають змогу скласти уявлення щодо того, із чого складаються надходження та витрати бюджетів в Україні.

Дослідивши представлені законодавчі дефініції, ми отримуємо можливість відповісти на питання про структуру надходжень і витрат бюджету, які в сукупності визначають сферу й алгоритм застосування принципу фіскальної достатності. Найголовніший висновок при цьому, який ми маємо зробити, полягає в тому, що надходження бюджетів не тотожні їх доходам, а витрати бюджетів не є синонімом бюджетних видатків. У такому разі надходження та доходи бюджетів, а також витрати й видатки бюджетів співвідносяться між собою як філософські категорії цілого і його частини, з усіма логічними наслідками цього. І один із таких висновків полягає в тому, що оскільки зміст та обсяг поняття регулюються законом оберненого відношення (чим ширший зміст поняття, тим вужчий його обсяг, і навпаки [13]), то категорії доходів і видатків бюджету будуть за їх змістом ширшими, ніж родові категорії надходжень та витрат бюджетів.

Вказане повною мірою відображене у відповідних визначеннях доходів та видатків бюджетів, які надані на законодавчому рівні. Так, доходи бюджету в пункті 23 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України визначено як «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України (у тому числі трансферти, плата за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [9]. Відповідно, під видатками бюджету пунктом 13 частини 1 статті 2 Бюджетного кодексу України розуміються «кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом» [9]. Також зроблено додаткове пояснення, що до видатків бюджету не належать погашення боргу, надання кредитів із бюджету, розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів, повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [9]. Однак оскільки принцип фіскальної достатності розповсюджується на категорії надходжень і витрат бюджету, то все одно ним регулюються співвідношення всіх окреслених вище категорій.

Ще один важливий висновок із наведеного полягає в тому, що хоча принцип фіскальної достатності формально закріплений як засада вітчизняного

податкового законодавства, проте він помітно ширший за сферу дії податкового законодавства України та може бути представлений також як принцип бюджетної системи України. Причому до сфери його регулювання більше входять саме бюджетні відносини, а не податкові. Пояснення цього дуже просте, адже всі витрати бюджету регулюються бюджетним законодавством, тоді як податкове законодавство розповсюджується лише на частину доходів бюджетів, а саме на податкові доходи бюджетів.

Зайвим підтвердженням цього є пункт 1.1 статті 1 Податкового кодексу України, відповідно до якого Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Податковим кодексом України визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів і центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [1]. Аналогічно до цього показовим є доктринальне визначення податкових правовідносин, надане М.П. Кучерявенком, відповідно до якого податкові правовідносини являють собою відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють встановлення, зміну й скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами та мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджеті [3, с. 93]. Саме в момент сплати податків до бюджетів сфера податкових правовідносин досягає своєї межі, а правове регулювання переходить до бюджетного законодавства. Однак дія принципу фіскальної достатності разом зі сплатою податків та зборів не припиняється, а припис щодо корелювання обсягу надходжень і витрат бюджетів продовжує свою реалізацію, зокрема, під час конкретизації напрямів податкової політики на планові періоди та визначення майбутнього рівня податкового навантаження на платників податків.

У цьому контексті варто також згадати про те, що за видовою приналежністю принцип фіскальної достатності входить до групи тих засад податкового законодавства України, які стосуються етапу податкового правозакріплення. Інакше кажучи, у буквальному розумінні саме за рахунок реалізації цих принципів виникають майбутні податкові правовідносини, адже лише податок, який оформлений у відповідну правову форму, стає юридичною підставою виникнення податкового обов'язку платника податку та кореспондуючого йому права контролюючого органу вимагати його сплати.

Водночас необхідно враховувати, що доходи бюджетів – лише частка його надходжень, про що ми вже говорили. Усе це разом дає змогу дійти до розуміння того, що принцип фіскальної достатності

навіть за його суто нормативним змістом є значно більший за сферу податково-правового регулювання, а фактично дорівнює сфері всієї публічної фінансової діяльності держави. Із цих міркувань вітчизняному законодавцю доцільно рекомендувати в разі прийняття загального об'єднуючого нормативно-правового акта у сфері публічних фінансів (на кшталт Основ законодавства України про публічну фінансову діяльність) закріпити принцип фіскальної достатності на більш загальному рівні, а саме як однієї із засад публічної фінансової діяльності в Україні. Закріплення ж принципу фіскальної достатності саме в податковому законодавстві України можна пояснити тими фактами, що більше половини надходжень бюджетів і більше двох третин їх доходів забезпечуються саме за рахунок податкових надходжень. При цьому фінансове законодавство України пішло шляхом галузевої деталізації замість вироблення міцного фундаменту в площині прийняття Основ публічної фінансової діяльності; на цьому тлі консолідуюча роль принципу фіскальної достатності набуває дуже важливого значення, даючи змогу координувати правове регулювання податкової та бюджетної сфер суспільних відносин.

Зрештою, не варто забувати, що реальний зміст податково-правового принципу не обов'язково дорівнює буквальній формулі, закріпленій у законодавчій формі, а може бути ширшим за неї. Це закономірний наслідок того, що правові принципи в сучасному демократичному суспільстві виступають як самостійне джерело права, і податково-правове регулювання не є винятком. При цьому необхідно взяти до уваги, що своїм корінням принцип фіскальної достатності зобов'язаний тій загальній системі принципів оподаткування, яку було сформовано видатним шотландським економістом другої половини XVIII століття А. Смітом, зокрема, його принципам справедливості та визначеності [14]. Як певний додаток до останніх послідовники вченого почали розглядати принцип рівноваги. Зокрема, М.П. Кучерявенко вказує на те, що принцип рівноваги забезпечує орієнтацію держави на підтримку за допомогою податків структурної рівноваги [3, с. 135].

За умови розширення такої рівноваги та порівняння надходжень і витрат бюджетів крізь призму справедливості й визначеності оподаткування формується засада фіскальної достатності. Причому оскільки історично цей принцип було сформовано західноєвропейськими вченими, і в англійській мові джерелах термін «фіскальна достатність» фігурує як «fiscal adequacy», то зовсім не зайвим буде провести семантичний аналіз мовної одиниці «adequacy». Оксфордський тлумачний словник англійської мови надає тлумачення цього терміна як «стану або якості адекватності», а синонімами його виступають «достатність», «відповідність», «співрозмірність» [15]. Відповідно, у стислому викладі американська доктрина фінансового права розглядає принцип фіскальної достатності як вимогу того, щоб джерела публічних доходів були достатніми для задоволення публічних витрат незалежно від економічних умов,

а доходи держави були здатні щорічно розширюватись чи скорочуватись у відповідь на зміну розміру публічних витрат [16]. Як можна помітити, вітчизняний законодавець багато в чому запозичив такий підхід та у формальному вираженні принципу фіскальної достатності в підпункті 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України закріпив обов'язок під час встановлення податків і зборів зберігати відповідність до розміру бюджетних витрат на відповідний період.

Водночас ми маємо виходити з того, що за статтею 1 Основного Закону України наша держава є суверенною й незалежною, демократичною, соціальною, правовою [2], а за частиною 2 статті 3 Конституції України права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження й забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави [2]. Не є винятком із цього також галузь оподаткування, на яку, як і на будь-які інші сфери правового регулювання, розповсюджується закріплений статтею 8 Конституції України принцип верховенства права. Відповідно, держава не може безмежно збільшувати розмір публічних видатків та свавільно встановлювати податки, покладаючи непосильний податковий тягар на платників податків, інакше це буде призводити до ігнорування принципу верховенства права, нехтування основоположними правами людини й

громадянина, відсторонення держави від виконання нею її головних завдань і функцій.

Таким чином, можна впевнено стверджувати, що саме принцип фіскальної достатності є однією з найбільш потужних основ, яка консолідує галузь фінансового права, визначаючи орієнтири як для податково-правового, так і для бюджетно-правового регулювання. При цьому принцип фіскальної достатності варто сприймати не тільки як обов'язок держави забезпечувати справляння податків відповідно до потреб бюджетів, а й як базову вимогу під час здійснення бюджетної діяльності та планування бюджетних витрат зіставляти розмір останніх із необхідністю проведення адекватної фінансової й податкової політики та встановлення того рівня податкового тиску, що був би посилюючим і прийнятним для платників податків. Лише за цих умов – постійної кореляції витрат бюджетів із їх надходженнями та балансування публічного інтересу з правами й свободами платників податків – в оподаткуванні будуть реалізовуватись такі невід'ємні складові частини принципу верховенства права, як справедливість, визначеність і пропорційність, платники податків отримуватимуть реальне забезпечення їхніх прав і свобод (зокрема й права на безперешкодне мирне володіння своїм майном та свободи економічної діяльності), а держава зможе найбільш ефективно задовольняти публічний інтерес та виконувати своє суспільне призначення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229–230. – С. 3–5.
2. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
4. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
5. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношениях / Р.О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. – 352 с.
6. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14 травня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119704>.
7. Постанова Європейського суду з прав людини від 6 квітня 2000 р. у справі «Флімменос проти Греції» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58561>.
8. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : [учеб. пособие] / Е.В. Порохов. – Алматы : Жеті Жарғы, 2001. – 168 с.
9. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2010. – № 50. – Ст. 572.
10. Рішення Конституційного Суду України від 27 листопада 2008 р. № 26 рп/2008 // *Офіційний вісник України*. – 2008. – № 93. – С. 38.
11. Воронова Л.К. Бюджетно-правове регулювання в СРСР / Л.К. Воронова. – К. : Вища школа, 1975. – 184 с.
12. Рішення Конституційного Суду України від 25 січня 2012 р. № 3-рп/2012 // *Офіційний вісник України*. – 2012. – № 11. – С. 135.
13. Арутюнов В.Х. Методологія соціально-економічного пізнання : [навч. посібник] / В.Х. Арутюнов, В.М. Мішин, В.М. Свінціцький. – К. : КНЕУ, 2005. – 353 с.
14. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Эксмо, 2016. – 1056 с.
15. Soanes C. Oxford Dictionary of English / C. Soanes, A. Stevenson. – 2nd ed. – Oxford : Oxford University Press, 2003. – 2088 p.
16. Bollozos G.G. Taxation Notes: Syllabus for the 2011 Bar Examinations / G.G. Bollozos. – Cincinnati : Xavier University, College of Law, 2011. – 244 p.