

17. Бюджетний кодекс України, 08.07.2010 р. № 2456-VI // Голос України. -2010. – № 143.
18. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 р. № 1801-VIII // Голос України. – 2016. – № 248.
19. Про затвердження Порядку розподілу у 2017 році конфіскованих коштів та коштів, отриманих від реалізації майна, конфіскованого за рішенням суду за вчинення корупційного та пов'язаного з корупцією правопорушення: Постанова Кабінету Міністрів України від 19.04.2017 р. № 272 // Урядовий кур'єр. – 2017. – № 78.
20. Об'єднані громади вже мають перші проекти, які можуть реалізувати в цьому році за рахунок державної субвенції // Децентралізація влади. Офіційний сайт щодо децентралізації влади. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://decentralization.gov.ua/news/item/id/6115>.
21. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25.12.2015 р. № 928-VIII // Голос України. – 2015. – № 250.
22. Податковий кодекс України, 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
23. Пришва Н.Ю. Податкове право: [навч. посіб.] / Н.Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 368 с.
24. Кучерявенко М.П. Податкове право України: [підручник] / М.П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – 528 с.

ЧОРНИЙ О. А.,

здобувач кафедри фінансового права
(Університет державної фіскальної служби України)

УДК 347.73

ПРИНЦИП ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ ЯК ЗАСІБ РЕАЛІЗАЦІЇ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ФІНАНСОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Статтю присвячено аналізу взаємозв'язку між принципами верховенства права й фіскальної достатності. Виявлено особливості співвідношення принципу верховенства права та принципу фіскальної достатності під час податково-правового регулювання. Обґрунтовано роль засади фіскальної достатності як засобу реалізації верховенства права в податкових відносинах і передумови встановлення балансу публічного й законних приватних інтересів суб'єктів публічної фінансової діяльності.

Ключові слова: *верховенство права, фіскальна достатність, податково-правові принципи, правове регулювання податкових відносин, публічна фінансова діяльність.*

Статья посвящена анализу взаимосвязи между принципами верховенства права и фискальной достаточности. Выявлены особенности соотношения принципа верховенства права и принципа фискальной достаточности в налогово-правовом регулировании. Обоснованы роль принципа фискальной достаточности как средства реализации верховенства права в налоговых отношениях и предпосылки установления баланса публичного и законных частных интересов субъектов публичной финансовой деятельности.

Ключевые слова: *верховенство права, фискальная достаточность, налогово-правовые принципы, правовое регулирование налоговых отношений, публичная финансовая деятельность.*

The article is devoted to analysis of the relationship between the principles of the rule of law and fiscal adequacy. The peculiarities and correlation between the rule of law principle and the principle of fiscal adequacy in legal regulation of taxation are revealed. The role of the principle of fiscal adequacy as a means of implementation of the rule of law principle in tax relations is disclosed, the prerequisites for establishing a balance between public and legitimate private interests of subjects of public financial activity are substantiated.

Key words: *rule of law, fiscal adequacy, principles of taxation, legal regulation of tax relations, public financial activity.*

Вступ. Сфера податкових відносин посідає дуже важливе місце не тільки в публічній фінансовій діяльності держави, а й загалом багато в чому є визначальною для існування та розвитку всіх інших видів суспільних відносин. Подібне становище зумовлюється тим, що у ХХІ столітті стало



вже загальноприйнятним, що саме за рахунок податкових надходжень забезпечується левова частка бюджетних видатків і в більшості країн світу питому вага податків серед доходів бюджетів становить від трьох четвертих до чотирьох п'ятих в абсолютному вираженні.

За такого контексту дослідження найважливіших засад податково-правового регулювання й установлення їх зв'язку із загальноправовими принципами набуває особливого значення. Дуже показовим у цьому аспекті є співвідношення фіскальної достатності як однієї з ключових засад податкового законодавства України та верховенства права як одного з найважливіших правових принципів, що виражає загальнолюдську цінність права в регулюванні суспільних відносин.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття взаємозв'язку між принципом верховенства права та принципом фіскальної достатності, виявлення особливостей їх співвідношення й ролі в податково-правовому регулюванні.

Результати дослідження. Серцевиною правового регулювання сфери податкових відносин є офіційно встановлена податкова система країни, що включає всі законні податки та збори, які справляються як на рівні держави, так і на рівні окремих її територіальних одиниць. Цілком зрозуміло, що, як і в будь-якій складній і водночас упорядкованій системі, в основі податкової системи держави та її правового регулювання закладені відповідні принципи. Такі принципи є вихідними засадами податково-правового регулювання, що визначають ключові моменти взаємодії між основними учасниками податкових відносин: уповноваженого суб'єкта – держави, що представлена контролюючими органами, і зобов'язаного суб'єкта, у ролі якого виступають платники податків – як фізичні, так і юридичні особи, як громадяни, так й іноземці.

На беззаперечну важливість цих принципів указує російський фахівець у сфері оподаткування І.І. Кучеров. Учений зазначає, що за своєю сутністю ці принципи – це основоположні керівні ідеї, які є свого роду головними орієнтирами для всіх учасників податкових відносин; на них же базуються держави під час побудови та реформування власних податкових систем. Сукупність таких принципів становить ідейну основу оподаткування – податкову доктрину тієї або іншої держави, яка, у свою чергу, формує його податкову політику. Остання же виражається у формі нормативно-правових актів про податки та збори, що видаються органами державної влади й місцевого самоврядування [1, с. 151].

Дійсно, без принципів оподаткування державам було б складно побудувати ефективну податкову систему країни, при цьому не залишаючи поза увагою необхідність збереження балансу між публічним і приватними інтересами в оподаткуванні. Саме для опанування в єдиній податковій системі цих різноспрямованих інтересів, що за інших обставин здатні привести суспільство до невирішуваних суперечностей або навіть революцій, мають діяти кожен із податкових принципів окремо та їх система в сукупності. Не менш важливо, що в принципах оподаткування конкретизується й характер публічної фінансової діяльності держави загалом і завдяки їм відбувається органічне поєднання фаз акумулювання коштів до централізованих публічних фондів коштів, їх розподілу під час планування державного та місцевого бюджетів і наступного витрачання під час виконання останніх.

Суттєву обставину щодо сутності принципів оподаткування відмічає інший російський учений у галузі фінансового права О.В. Дьомін. Фахівець зазначає, що основу податково-правового регулювання становлять принципи оподаткування, які слугують основоположними, базовими положеннями, що лежать в основі податкової системи держави. Частина таких принципів може бути закріплена нормативно, а частина – введена шляхом тлумачення податкового законодавства [2, с. 55]. Фактично із цього випливає той надважливий висновок, що якщо податкова система, податки й податкові обов'язки платників податків можуть бути закріплені лише податковим законодавством, то податкові принципи та засади податкового законодавства можуть як бути безпосередньо нормативно визначеними, так й існувати як самостійні джерела права.

Хоча податкові принципи, як правило, закріплені в податковому законодавстві, однак вони можуть бути й неписаними, існувати як правова доктрина та застосовуватись відповідно до принципу верховенства права. У такому разі подібні податкові принципи можуть набувати свого писаного закріплення через судову практику й передусім практику такого авторитетного міжнародного органу судочинства, яким є Європейський суд з прав людини.

Можна казати, що податкові принципи є галузевим утіленням принципу верховенства права у сфері податкових відносин. Через це податковим принципам властиві як риси, що характеризують принцип верховенства права, так і ті особливості, з яких формується специфіка податкових відносин. Усе це потім відображається в конкретному складі та змісті принципів оподаткування, у тому числі й у конструкції принципу фіскальної достатності.

Загальний зміст принципу верховенства права в чинному законодавстві України закріплено відразу на декількох рівнях. Спочатку мова йде про конституційний рівень. Так, частиною 1 статті 8 Конституції України визначено, що «в Україні визнається і діє принцип верховенства права» [3].



Ця конституційна норма проголошує й гарантує дію засади верховенства права у правовідносинах, що виникають за національним законодавством України, незалежно від їх галузевої належності. Це є фундаментальним положенням, що відповідає сучасним світовим уявленням про основоположні права і свободи людини, дає змогу їх захищати від будь-яких зазіхань і спроб викривлення або порушення. Одночасно із закріпленням провідної ролі принципу верховенства права остаточно залишено в минулому домінуючу роль принципу законності, який за радянських часів у формі так званої «соціалістичної законності» фактично заміщував собою дію принципу верховенства права, при цьому допускаючи істотні обмеження у правах і свободах людини задля гарантування суворого підкорення всіх і кожного радянським законам і збереження *status quo* для партійної верхівки й авторитарного політичного устрою.

Виходячи з такого конституційного припису, в податкових правовідносинах також забезпечується дія принципу верховенства права. Саме для цього у вітчизняне податкове законодавство України на рівні Податкового кодексу України впроваджено систему принципів – засад податкового законодавства України, у тому числі й принципу фіскальної достатності [4, ст. 4]. Головним чином ці принципи спрямовані до самого ж законодавця, визнаючи допустимі рамки його дій під час правового регулювання податкових відносин і встановлення податків і зборів.

У свою чергу, й на етапі правозастосування податкових норм також діють засади податкового законодавства України, передусім презумпція правомірності рішень платника податку, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [4]. Останньому принципу зобов'язані підкорюватись у своїй діяльності контролюючі органи як учасники податкових правовідносин, що є однією із найважливіших гарантій збереження прав платників податків.

Водночас захист прав платників податків найчастіше відбувається в особливій процесуальній формі, в якій існують і реалізуються охоронні податкові правовідносини, – в межах адміністративного судочинства. Відповідно до частини 1 статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ [5].

Як логічний наслідок цього вкрай важливого й відповідального завдання, що покладається на адміністративні суди, є те, що в Кодексі адміністративного судочинства України безпосередньо закріплено та деталізовано принцип верховенства права. У цьому аспекті Кодекс адміністративного судочинства України став першим таким з усіх вітчизняних кодифікованих актів процесуальних галузей права. Як підкреслюють Н.Є. Блажівська, суддя Вишого адміністративного суду України, та Д.О. Гетманцев, професор кафедри фінансового права Київського національного університету імені Тараса Григоровича Шевченка, Кодексом адміністративного судочинства формалізовано принцип верховенства права. Цей принцип переформулюється із завданнями адміністративного судочинства, відповідно до яких метою діяльності адміністративних судів є захист прав, свобод та інтересів передусім приватних фізичних і юридичних осіб. При цьому захист прав та інтересів держави або будь-яких органів державної влади в процесуальному законі не згадується [6].

Згідно зі статтею 8 Кодексу адміністративного судочинства України, суд під час вирішення справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями й визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини. Звернення до адміністративного суду для захисту прав і свобод людини та громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується. Забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини [5]. Важливо, що подібне положення адміністративно-процесуального законодавства України не тільки визначає буквальний нормативний зміст принципу верховенства права, а й додатково вказує на рішення Європейського суду з прав людини як на джерело правових норм, що використовуються в тому числі й під час розгляду податкових спорів між контролюючими органами та платниками податків. Це є одною з найсуттєвіших гарантій захисту прав платників податків від неправомірних дій і рішень державних органів, а так само допомагає й публічному інтересу суспільства, адже завдяки врахуванню практики Європейського суду з прав людини відбувається дійсне становлення України як сучасної



європейської держави, це зміцнює інвестиційну привабливість нашої держави та позитивно впливає на її імідж на міжнародній арені.

Офіційне тлумачення з приводу змісту й застосування принципу верховенства права надає Конституційний Суд України. Останній у мотивувальній частині свого Рішення від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004, винесеного у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання), вказав, що «верховенство права – це панування права в суспільстві» [7]. Такий стан є відображенням найвищого розвитку правовідносин, коли правопорядок у суспільних відносинах сягає своїх максимальної якості й глибини проникнення, а права людини та гарантії їх реалізації стають найвищими суспільними цінностями. Зрозуміло, що верховенство права не виникає на порожньому місці, а потребує відповідного арсеналу засобів досягнення, починаючи від адекватного розвитку суспільної моралі, закінчуючи використанням у діяльності законодавця якісної законодавчої техніки й забезпеченням реалізації інших правових принципів.

Вітчизняний судовий орган конституційної юрисдикції надає пояснення цим аспектам утілення верховенства права в реальні суспільні відносини, зазначаючи, що верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема в закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із виявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Усі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою відображена в Конституції України. Таке розуміння права не дає підстав для його отождолення із законом, який іноді може бути й несправедливим, у тому числі обмежувати свободу та рівність особи. Справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Зазвичай справедливість розглядають як властивість права, виражену, зокрема, в рівному юридичному масштабі поведінки й у пропорційності юридичної відповідальності вчиненому правопорушенню. У сфері реалізації права справедливість виявляється, зокрема, у рівності всіх перед законом, відповідності злочину й покарання, цілях законодавця і засобах, що обираються для їх досягнення [7]. У такому аспекті можна чітко простежити зв'язок між принципом верховенства права, справедливістю та пропорційністю всередині всього механізму правового регулювання суспільних відносин, коли цілі публічного інтересу, що переслідуються під час упорядкування правовими нормами конкретних відносин, є спільномірними із засобами впливу на поведінку зобов'язаних осіб і не суперечать загальним правам і свободам людини.

У розрізі фінансово-правових і податкових відносин правова максима, що продиктована імплементацією принципу верховенства права, набуває свого додаткового рівня конкретизації. Це, зокрема, виявляється в необхідності досягнення балансу між публічним інтересом усього суспільства, що полягає в прагненні акумулювати до головних централізованих фондів коштів публічного територіального утворення якомога більше податкових коштів для їх подальшого витрачання на визначені суспільні потреби, і законними приватними інтересами платників податків, що є вираженими в можливості вільно володіти, розпоряджатись і користуватись своїм законно набутим майном і коштами. У цих умовах принцип фіскальної достатності стає одним із засобів реалізації верховенства права в податкових відносинах, даючи змогу поставити рамки співмірності між публічним інтересом у наповненні бюджетів коштами з метою їх подальшого спрямування на загальносуспільні потреби діяльності держави й тим податковим тягарем, що покладається на платників податків під час установалення та введення в дію податків і зборів національної податкової системи.

Висновки. Отже, ми продемонстрували, що загальноправовий принцип верховенства права і принцип фіскальної достатності перебувають між собою в особливому діалектичному взаємозв'язку. Принцип фіскальної достатності стає одним із правових механізмів реалізації верховенства права під час правового регулювання у сфері відносин оподаткування. При цьому, конкретизуючи розмір потреб публічного територіального утворення в податкових надходженнях до бюджетів усіх рівнів, принцип фіскальної достатності встановлює передумови для обмеження податкового тиску на платників податків і подальшої імплементації у фінансово-правове регулювання засади балансу публічного та законних приватних інтересів суб'єктів публічної фінансової діяльності.

Список використаних джерел:

1. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.



2. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения / А.В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54–62.
3. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV // Голос України. – 2005. – № 158.
6. Блажівська Н.Є. До платника – з повагою. Як застосовується принцип *in dubio pro tributario* в умовах сучасної демократії / Н.Є. Блажівська, Д.О. Гетманцев // Закон і бізнес. – 2016. – № 7. – С. 3–5.
7. Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004 // Офіц. вісн. України. – 2004. – № 45. – С. 41.

