

О. О. Барабаш

Навчально-науковий інститут права та психології
Національного університету “Львівська політехніка”,
канд. юрид. наук,
асист. кафедри адміністративного та інформаційного права

ПРИНЦИП ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

© Барабаш О. О., 2014

Проаналізований принцип фіскальної достатності та розкрито його зміст, зазначені пов'язаність та неможливість існування принципу фіскальної достатності без зв'язку з принципом соціальної справедливості.

Ключові слова: принципи, фіскальна достатність, соціальна справедливість, соціальна держава, бюджет.

О. О. Барабаш

ПРИНЦИП ФИСКАЛЬНОЙ ДОСТАТОЧНОСТИ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОМ УКРАИНЫ

Проанализирован принцип фискальной достаточности и раскрыто его содержание, говорится о связи и невозможности существования принципа фискальной достаточности без связи с принципом социальной справедливости.

Ключевые слова: принципы, фискальная достаточность, справедливость, социальное государство, бюджет.

О. О. Barabash

THE PRINCIPLE OF FISCAL ADEQUACY IN THE TAX LEGISLATION OF UKRAINE

The article analyzes the principle of fiscal adequacy and explains its contents are listed on communications and the impossibility of the existence of the principle of fiscal adequacy without regard to the principle of social justice.

Key words: principles, fiscal sufficiency, social justice, social state budget.

Постановка проблеми. В ст. 1 Конституції України зазначається: “Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава” [1].

У рішенні від 17 березня 2005 року Конституційний Суд України висловлює думку, що соціальна держава зобов'язує у відповідний спосіб регулювати економічні процеси, встановлювати і застосовувати справедливі та ефективні форми перерозподілу суспільного доходу з метою забезпечення добробуту усіх громадян [2]. Вважаємо, що одним із засобів перерозподілу суспільного доходу з метою забезпечення добробуту усіх громадян є приписи податкового та бюджетного законодавства. Зокрема, для забезпечення балансу такого перерозподілу існує принцип фіскальної достатності.

Мета роботи – встановити розуміння змісту принципу фіскальної достатності у сучасних умовах та здійснити його загальної характеристики.

Стан дослідження. Дослідженням та науковою розробкою принципів оподаткування займаються Т. М. Затуліна, О. В. Бакун, Н. Г. Кравченко, С. Г. Пепеляєв, М. О. Мацелик, М. П. Кучерявенко, А. О. Храбров, А. В. Бризгалін, І. В. Головань та інші. Проте, незважаючи на велику кількість праць з означеної проблематики, варто відзначити, що принцип фіскальної достатності у сучасних умовах є недостатньо дослідженим.

Виклад основних положень. Одним з перших, хто висловив необхідність існування принципу достатності (фіскальної достатності), був німецький економіст А. Вагнер. Відповідно до його вчення, принцип достатності означає, що оподаткування має ґрунтуватися на таких засадах, щоб забезпечити достатній обсяг коштів для бюджету [3, с. 29].

Д. Г. Черник наголошує, що саме достатність поставив А. Вагнер на чолі усіх принципів оподаткування, вважаючи, що суспільно-господарська система необхідна для усіх людей і податки повинні забезпечувати достатні кошти для функціонування цієї системи [4, с. 25]. Він зарахував принцип достатності до фінансових принципів оподаткування та зазначав, що реалізація цієї групи принципів та принципу достатності зокрема полягає у тому, що податкова система має бути сформована так, щоб забезпечувати покриття доцільно обмежених витрат, які фінансуються за рахунок податків. Податкові надходження повинні збільшуватися за доволі короткий строк, і настільки, наскільки це є необхідним для фінансування додаткових бюджетних витрат.

Головне, що вніс А. Вагнер у вчення про принципи, – це поєднання індивідуалістських (в інтересах платників) і державницьких (в інтересах бюджету) засад під час оподаткування як балансу індивідуальних і державно-національних інтересів, відображених через функціонування податкової системи. Він розглядав принципи оподаткування у контексті не так абсолютних істин, придатних для усіх часів і народів, як залежно від конкретних соціально-економічних умов, притаманних певній державі: стану економіки, рівня культури, активності громадської думки та інших факторів. Згідно із А. Вагнером, принципи оподаткування мають спрямування, викликане як здоровим глуздом, так і залежністю від обставин національно-історичної категорії. У А. Вагнера вже не трапляються твердження, що податки – “необхідне зло” (А. Сміт) або “велике зло” (Д. Рікардо) [5].

Вважаємо, що ці позиції в дещо видозміненому вигляді враховані у Податковому кодексі України (далі – ПК України), та запропоновані принцип фіскальної достатності. Відповідно до ст. 4 ПК України, принцип фіскальної достатності полягає в установленні податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [6]. Він прийшов на заміну принципу економічної обґрунтованості – установлення податків і зборів (обов’язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей із урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами [7]. Чинне законодавство України не розкривало зміст і значення цього принципу, а також такого поняття, як “фінансові можливості”. З формулювання принципу фіскальної достатності поняття “фінансові можливості” виключено. Проте тут знову можна вести дискусію, чи правильно це зроблено. Адже під цим поняттям можна розуміти фінансову можливість, що впливає з доходів платника податків, здійснювати відповідні обов’язкові платежі у відповідних розмірах. На нашу думку, законодавець вчинив правильно, адже існує принцип соціальної справедливості, який покликаний захищати від надмірного податкового тиску.

А.І. Крисоватий вважає, що ефективність податкової політики забезпечується за умови наукового поєднання таких ознак: фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності, гнучкості. При цьому він стверджує, що в реальному економічному житті перші три вказані ним ознаки взаємопов’язані, взаємозалежні та не можуть існувати відокремлено [8].

Висловлюються думки, що принцип фіскальної достатності має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання усіх завдань і функцій держави та територіальних

громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля під час встановлення податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів [9].

Також можна зустріти зауваження, що висловлюються до формулювання цього принципу. По-перше, навряд чи доцільним є використання конструкції “фіскальна достатність”. У чинному українському законодавстві немає поняття “фіску”. Зрозуміло, що йдеться про конструкцію бюджету, саме тому доцільніше було б використовувати його як принцип посилання на бюджетну достатність. Але треба обережно підходити до реалізації цього принципу та не доводити до хибного уявлення про те, що податкове регулювання повинно пов’язуватись (або навіть включати) із регулюванням видатків бюджету. Межа податкового регулювання завершується при виконанні обов’язку щодо сплати податку чи збору. На цьому режим податково-правового впливу завершується. За великим рахунком, з позиції податкового права байдуже, як будуть використовуватися кошти, отримані за рахунок справляння податків та зборів, як буде виконуватися бюджет за видатками. Це є сферою застосування норм іншого інституту – інституту публічних видатків [10].

Вважаємо, що принцип фіскальної достатності включає такі основні дві складові: 1) принцип економічної основи об’єкта оподаткування; 2) принцип співрозмірності встановленої системи податкових платежів потребам бюджетів. Це означає, що за вибору та закріплення об’єкта оподаткування, законодавець повинен виходити з наявності потенційної можливості того чи іншого об’єкта використовувати в економічній (господарській) діяльності платника податків або приносити йому дохід, а також виключати невиправданий фінансовий тягар для платника податків.

Цей принцип покликаний забезпечувати потреби усіх рівнів влади у фінансових ресурсах, достатніх для проведення економічної та соціальної політики, а також для виконання відповідними органами влади покладених на них функцій. Для чого податкові надходження мають бути постійними та стабільними? Постійність означає, що податки мають надходити до бюджету не у вигляді разових платежів з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року в чітко встановлені терміни. Оскільки призначення податків полягає у забезпеченні витрат держави, то терміни їх сплати мають бути узгоджені з термінами фінансування видатків бюджету. Стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що доходи, передбачені законом про Державний бюджет на поточний рік, будуть отримані у повному обсязі.

Характеризуючи принцип фіскальної достатності, варто згадати інтерпретацію принципів оподаткування німецького професора Й. Ланга. На перше місце він ставить принцип економічної ефективності. Дотримуючись принципу ефективності, фіскальна служба повинна уникати переслідування виключно фіскальної мети своєї діяльності, тобто своєрідного податкового макіавеллізму, – намагаючись будь-що, незважаючи на можливості економіки, зібрати максимальну суму податків. Бо в такому випадку ефективна алокація (розміщення) ресурсів блокується, податкова система перетворюється в “гальмо” економічного зростання. Не випадково західні вчені-фінансисти, досліджуючи функціонування податкових систем і діяльність податкових служб, намагаються врахувати якомога більшу кількість економічних і соціальних ефектів, що породжуються оподаткуванням [11].

Погоджуємося з вищезазначеною позицією професора Й. Ланга та вважаємо, що, розглядаючи податки як інструмент вартісного розподілу і перерозподілу внутрішнього валового продукту та національного доходу держави, необхідно відзначити, що у той самий час оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується те або інше призначення податків. Необхідно відзначити, що в офіційних документах про оподаткування функції податків не визначені. Однак у спеціальній літературі, підручниках і наукових статтях автори називають функції, що їх виконують податки. Взаємодіючи, ці функції утворюють у своїй сукупності взаємозалежну систему, що виконує такі основні функції: фіскальну (бюджетну), розподільну (соціальну), що регулює (економічну, контрольну, заохочувальну) [12].

За допомогою фіскальної функції реалізується головне призначення податків: формування і мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумулювання в бюджеті коштів для виконання загальнодержавних і цільових державних програм.

Держава має право вилучати частину власності у платників податків для формування централізованих бюджетних фондів, і відповідно, для реалізації публічних завдань і функцій. При цьому виникає питання про масштаби податкового тягаря. Яку частину власності держава має право вилучити у платника податків, щоб це було законно і справедливо? Очевидно, повинен досягатися ефективний баланс публічних і приватних інтересів, який забезпечить, з одного боку, наповнюваність бюджетів усіх рівнів, а з іншого, – не відіб'є у платника податків бажання мати в наявності та створювати відповідний об'єкт оподаткування? Це, мабуть, найскладніше та найактуальніше питання фінансово-економічної політики. “Ніщо не вимагає стільки мудрості і розуму, – зазначав Ш. Монтеск'є, – як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку їм залишають”. Фіскальні можливості держави формувати бюджети і позабюджетні фонди шляхом посилення податкового тягаря мають свої межі. Цією межею є досягнення такої частки ВВП, перерозподіл через державний бюджет, за якою її подальше збільшення тягне за собою різке загострення соціальних і економічних суперечностей [13, с. 106].

У реальному суспільно-економічному житті критерії фіскальної достатності та соціальної справедливості взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати відокремлено, про що вже зазначалося вище. Підтвердженням цієї тези може бути крива Лаффера, під час побудови, якої можна показати залежність податкової бази від підвищення ставок податку, а також залежність бюджетних доходів від податкового тягаря. За її допомогою можна побачити, що при досягненні певної межі сплата податку (коли він надто великий) призводить до того, що чистого доходу фактично не залишається. Оскільки люди не можуть працювати тільки для того, щоб заплатити податки, починається спад економічної активності, а ухилення від податків набуває масового характеру. Відбувається переміщення валового національного продукту у сферу тіньової економіки. [14, с. 238]. Отже, незважаючи на зростання ставки податку, доходи до бюджету скорочуються, оскільки скорочується база для сплати податку.

Завдання законодавця – на основі економічно обґрунтованих пропозицій встановити такий режим оподаткування, який не пригнічував би економічну активність платника податків і в той самий час забезпечував необхідний рівень податкових надходжень до бюджету.

У середньому частка податкових надходжень становить три чверті доходів Зведеного бюджету України. Проте вона не стабільна: за останні 15 років коливалася в діапазоні майже з 20-відсотковим інтервалом (від 63,66 до 81,12 %). У 2005–2010 рр. цей показник вирівнявся і змінювався у межах 3 % [14, с. 240].

Оцінюючи перспективи формування податкових надходжень Зведеного бюджету України під впливом змін, що відбулися у податковій системі України з прийняттям ПК України, варто звернути увагу на показник покриття податковими надходженнями видатків бюджету. Як свідчать відповідні дані, покриття здійснюється на 70–75 %, збалансованість між податками та видатками ніколи не досягалася. І навряд чи колись така збалансованість буде досягнута, адже, крім податків, є ще й інші доходи бюджету.

На основі здорового глузду та практичного досвіду усі автори розвивали і розвивають по суті одні і ті самі положення, що свідчить про певну сталість раз і назавжди відкритих істин фінансової науки. Загальний сенс принципів – зібрати належну суму державних доходів, за умови зробити все можливе, аби якомога менше порушувати інтереси платників податків. Якщо ж спробувати звести усі принципи оподаткування до узагальнювальної формули, то найпереконливіше звучить максима, запропонована видатним політичним діячем Франції, кардиналом Ришельє: “Не варто переобтяжувати підданих податками, як і не слід брати з них менше, ніж потрібно для держави”. Це повчання, перенесене з XVII у XXI ст., звучить так: завдання податкової політики полягає у тому, щоб інтереси населення та підприємництва сумістити з інтересами суспільства і держави [15, с. 52].

Висновки. Принцип фіскальної достатності був запропонований та науково обґрунтований німецьким економістом А. Вагнером. Вважаємо, що основним його призначенням є забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів у розмірах, необхідних для виконання завдань держави, та обмежує державу у встановленні розмірів податків. Принцип фіскальної достатності тісно пов'язаний з принципом соціальної справедливості. Висунуто твердження про залежність податкової бази від підвищення ставок податку, а також залежність бюджетних доходів від податкового тягаря.

1. Конституція України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>. 2. Рішення Конституційного Суду України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonrada.gov.ua/laws/show/v001p710-05>. 3. Конрад Ю. П. Податкова політика в Україні: підходи і перспективи / Ю. П. Конрад, І. О. Луніна // Економіка України. – 1996. – №11. – С. 29–37. 4. Налоги и налогообложение: учеб. / Д. Г. Черник, Л. П. Павлова, А. З. Дадашев и др.; под. общ. ред. Д. Г. Черник. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 415 с. 5. Горобчинський М. Використання зарубіжного досвіду принципів оподаткування в діяльності Державної податкової служби України / М. Горобчинський. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lvivacademy.com/visnik11/fail/Gorobynskij.pdf>. 6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 1314, 15–16, 17. – Ст. 112. 7. Порівняльна таблиця Податкового кодексу до другого читання 15.11.2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=38590. 8. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь: АДПСУ, 2001. – 362 с. 9. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3-х т. // Б. В. Колесніков, Т. І. Єфименко, В. А. Копилов і ін.; під заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с. 10. Стаття 4. Основні засади податкового законодавства України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://tc.nusta.com.ua/dkrku/komentar/1_s4/1_s4.htm. 11. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг. – Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – С. 97–118. 12. Шульга А. А. Природа податків, функції і принципи оподаткування / А. А. Шульга. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stp.dit.edu.ua/article/download/17654/15388>. 13. Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособ. / А. В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с. 14. Федосова В. М. Бюджетна система: підруч. / В. М. Федосова, С. І. Юрія. – Т.: Екон. думка, 2012. – 871 с. 15. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.