

УДК 347.73

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

РОЛЬ ПРИНЦИПУ ФІСКАЛЬНОЇ ДОСТАТНОСТІ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ БАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Можна без перебільшення стверджувати, що саме завдяки функціонуванню податкових відносин та здатності податків забезпечити наповнення дохідних каналів основних централізованих грошових фондів держави та її адміністративно-територіальних одиниць ми маємо суспільство у його сучасному вигляді з усіма наявними досягненнями у різних сферах економіки та забезпеченням соціальних гарантій, добробуту та захисту громадян. При цьому для гармонічного інтегрування оподаткування у суспільні відносини, зокрема економічні відносини, потрібним є залучення цілої низки податково-правових принципів, що виступають ключовими засадами податково-правового регулювання. Одними із таких важливих принципів є засади фіскальної достатності та дотримання балансу публічного та приватних інтересів у податкових відносинах, особливий характер призначення та взаємопов'язаності яких потребує приділення їм додаткової уваги та наукового вивчення.

Метою статті є висвітлення ролі принципу фіскальної достатності у забезпеченні балансу між публічним та приватними інтересами у сфері податкових відносин.

Одну з визначальних особливостей сфери податкових відносин являє собою характер відносин між їх основними учасниками: державою та контролюючими органами з одного боку та платниками податків – з іншого. У цьому відношенні держава та контролюючі органи є владним, уповноваженим суб'єктом податкових відносин, а платники податків – підлеглим, зобов'язаним їх суб'єктом. Як наслідок при стихійному розвитку податкових відносин, не врегульованому належним чином правовими нормами та принципами права, могла б виникнути ситуація, коли держава і контролюючі органи мають лише права на, відповідно, встановлення, введення в дію та справляння податків, а платники податків – лише обов'язки із податкового обліку, своєчасної та повної сплати податкових платежів до бюджетів, а також належного оформлення і подання податкової звітності. Звідси, створювалась б повна нерівність учасників відносин оподаткування, що загрожувала б перерости у тотальне гноблення та придушення податковим обов'язком платників податків.

Однак на сучасному етапі суспільно-економічного розвитку у державах із демократичним

устроєм при правовому регулюванні податкових відносин все більше втілюються у життя механізми захисту платників податків від необґрунтовано завищених вимог держави та контролюючих органів у визначенні конкретних розмірів податків. Головним чином це здійснюється шляхом законодавчого закріплення низки прав платників податків, що напряду мають витоки із основоположних прав людини та громадянина (право на мирне відкрите володіння своєю власністю, право на судовий захист і справедливий суд, право на свободу економічної діяльності тощо), та подальшого застосування компетентними державними органами у своїй діяльності, яким це ставиться у їх обов'язок. На розвиток подібного підходу у провідних країнах світу дедалі частіше набувають свого визнання такі виключно демократичні засади як пріоритет особистості в оподаткуванні, неприпустимість свавілля податкових адміністрацій при справлянні податків тощо [1, с. 154]. Цим податково-правове регулювання набуває свого достатнього рівня якості, що продиктована реальним застосуванням принципу верховенства права у податкових відносинах, а з нею і втілення ідеалів справедливості в оподаткуванні.

В даному контексті, фактично, йде мова про утворення як наслідок реалізації принципу верховенства права у податкових відносинах й засади дотримання балансу інтересів між платниками податків та державою. Така засада у своєму змісті як раз і передбачає обов'язкове закріплення і неухильне дотримання прав платників податків будь-якими державними органами та посадовими особами у своїй діяльності. У свою чергу окреслена діяльність контролюючих органів має супроводжуватися нормативним визначенням відповідних обов'язків останніх та створенням гарантій захисту прав для платників податків у разі порушення подібних своїх обов'язків посадовими особами контролюючих органів.

При цьому права платників податків мають виходити та бути прямим віддзеркаленням загальних прав і свобод людини. З цього приводу яскраво висловлює свою думку професор Філіп Бейкер: «Дехто може стверджувати, що оподаткування та права людини – це оксюморон. Але я особисто вважаю, що права людини є фундаментальним аспектом оподаткування. Права людини є тим інструментом, що обмежує уряди в їх діях стосовно

громадян, на яких впливають рішення цих урядів... Відповідно, права людини – це інструмент, який обмежує уряди щодо їх дій стосовно платників податків. Я вважаю, що зараз ми переживаємо цікавий етап, коли маємо змогу спостерігати експансію основних принципів системи захисту фундаментальних прав людини в податкову сферу» [2]. Складно переоцінити важливість зазначених змін у правовому регулюванні податкових відносин. У результаті виграють усі учасники податкових відносин, адже платники податків, що відчують захищеність своїх прав, спроможні досягти значно більш високих результативних показників своєї оподатковуваної діяльності, що на тлі оздоровлення економічних відносин виражається у загальному збільшенні податкових надходжень до бюджетів.

Сучасний американський економіст Артур Лаффер обґрунтував з економічного боку важливість надання належного рівня свободи платникам податків та дійсного захисту їх основних прав, що супроводжується загальним зниженням податкового тиску на них. Найбільш наочно таке зниження податкового тиску простежується при зменшенні податкової ставки – предмета дослідження А. Лаффера. Однак висновки, що зроблені в аспекті впливу варіацій податкових ставок на рівень податкових надходжень публічного територіального утворення, будуть цілком справедливими й для утворення у державі належного механізму захисту прав і свобод платників податків та забезпечення балансу публічного і приватного інтересів у податковій сфері.

Вклад А. Лаффера у економічну науку відомий як так звана «крива Лаффера», що демонструє особливості дії відповідного економічного закону, який виводить залежність між податковими надходженнями держави і її адміністративно-територіальних одиниць та динамікою варіації податкових ставок [3, с. 59]. Російський вчений-правник у галузі фінансового права В.В. Коровкін спробував більш детально пояснити значимість «кривої Лаффера» для правового регулювання публічної фінансової діяльності держави. Вчений зазначає, що вихідне положення розробленої А. Лаффером теорії зводиться до того, що оскільки сума податкових надходжень до бюджетів є добутком податкової ставки та величини податкової бази, то при нульовій ставці податкові доходи централізованих фондів грошових коштів держави також дорівнюють нулю. Зі зростанням податкової ставки збільшуються й податкові доходи бюджетів, разом із тим, динаміка такого росту поступово сповільнюється як наслідок скорочення податкового потенціалу платників податків, що зумовлене негативним впливом великого обсягу податкових вилучень на економіку країни. Надалі темпи скорочення податкової бази збільшуються настільки,

що швидкість цього процесу починає випереджати зростання податкової ставки. Тож, після того, як податкові доходи минають своє максимальне значення, вони поступово скорочуються та, у кінцевому підсумку, сягають свого нульового значення [4, с. 76–77].

Окреслена властивість податкової ставки зумовлюється її впливом, що вона чинить на рівень податкового тиску на платників податків. При цьому, виходячи з того, що рівень забезпечення прав платників податків, так само як і якість законодавчої техніки, що використана у податковому законодавстві, також чинять прямий вплив на податковий тиск, то й податкові надходження бюджетів багато у чому залежать від ступеню реального розвитку та гарантування платникам податків здійсненість їх першочергових прав, таких як право на мирне володіння своїм майном, свободу та передбачуваність власної економічної діяльності.

У тому числі вказана передбачуваність вимагає від законодавця дотримання при внесенні змін до податково-правового регулювання не лише офіційного порядку прийняття законів та введення в дію їх положень, а й надання особливого перехідного періоду для законодавчих актів з питань оподаткування, коли при збільшенні у таких актах переліку та змісту обов'язків платників податків мають відмежовуватись на розумний строк момент набуття законом чинності та введення в дію закріплених ним податково-правових норм, щоб платники податки мали змогу пристосувати свою економічну діяльність до нових умов оподаткування. Це є темпоральним аспектом досягнення балансу публічного інтересу держави та законних приватних інтересів платників податків.

Забезпечення рівноваги публічного та приватного інтересів у сфері оподаткування продиктовано особливостями сполучення цілей правового регулювання податкових відносин та правових засобів, що придатні для цього. За своєю сутністю це є одним з проявів реалізації принципу верховенства права в оподаткуванні, що конкретизується як вимога співмірності переслідуваної мети та використаних при цьому правових засобів. Показовим у даному разі є позиція Європейського суду з прав людини, який у низці своїх рішень торкався питання пропорційності.

Наприклад, у пункті 60 описово-мотивувальної частини Рішення у справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14 травня 2013 р. міжнародний орган правосуддя, розглядаючи порушення права платника податків на мирне володіння своїм майном, прямо вказує, що «навіть якщо втручання у право мирного володіння своїм майном сталося у відповідності з умовами, передбаченими законом – маючи на увазі відсутність свавілля – і з метою публічного інтересу, воно завжди повинно вста-

новлювати «справедливий баланс» між потребами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основних прав людини. Зокрема повинна бути наявною виправдана співмірність між використуваними засобами і переслідуваною метою» [5]. В даному разі вимога співмірності є безпосереднім вираженням принципу верховенства права, що покликана забезпечити, щоб право було завжди справедливим, на відміну від законодавчих актів, які самі по собі можуть містити й несправедливі положення, а тому ставати причиною порушення законних прав, свобод та інтересів платників податків.

У свою чергу, у розрізі податкових відносин окремим випадком дії вимоги співмірності принципу верховенства права стає принцип співмірності оподаткування як частина засади дотримання балансу між публічним та приватними інтересами. З даного приводу І.І. Кучеров пояснює, що принцип співмірності оподаткування вимагає відомого обмеження фінансових зазіхань держави. Згідно з його основною ідеєю, дії щодо забезпечення необхідного фінансування публічної влади, у тому числі шляхом встановлення податків та зборів, мають співвідноситись із необхідністю реалізації платниками податків своїх найважливіших прав та свобод. У будь-якому випадку податки та збори не повинні перешкоджати реалізації цих прав і свобод, набувати забороняючого або конфіскаційного характеру [1, с. 177]. Саме з цих позицій виходив й Конституційний Суд Угорщини, який у своєму рішенні № 184/2010 (X.28) АВ від 26 жовтня 2010 року, розглядаючи випадок запровадження особливого податку на доходи фізичних осіб зі ставкою у 98 відсотків, указав на те, що фінансове навантаження на платників податків при передбаченні законодавцем податкової ставки визнається неконституційним, якщо воно є конфіскаційним за природою або його розміри явно перебільшені, тобто є непропорційним та необґрунтованим [5]. Як бачимо, дотримання принципу співмірності оподаткування є необхідною умовою для реалізації прав платників податків та забезпечення балансу публічних та законних приватних інтересів у оподаткуванні.

На розвиток цього важливого висновку наводить свої міркування І.І. Кучеров, зазначаючи, що відмова від дотримання принципу співмірності може привести до того, що оподаткування фактично утворить невиносні умови життя, «розірве» загальний економічний простір, утруднить вільне переміщення товарів, робіт, послуг і фінансових коштів, приведе до зниження економічної активності індивідуальних підприємців, організацій тощо [1, с. 180]. За таких несприятливих для суспільства умов фактично відбуватиметься задоволення публічного інтересу за рахунок нехтування законними приватними інтересами фі-

зичних та юридичних осіб, разом із чим у середній та довгостроковій перспективі держава, відповідно до постулатів вище описаного закону А. Лаффера, отримає менше податкових надходжень і, отже, навіть й публічний інтерес згодом не буде задовольнятися.

З тих самих позицій і Д.В. Соколов переконаний, що порушення засади співмірності оподаткування може спричинити соціальні конфлікти та нанесення непоправної шкоди економіці держави у вигляді падіння рівня виробництва, зниження попиту на продукцію, банкрутства господарюючих суб'єктів. Відповідно, принцип співмірності оподаткування виходить із неможливості введення «надзвичайних» податків та обмеження підприємницької діяльності платників податків, допускаючи подібні обмеження тільки у випадку наявності військової, природно-кліматичної, енергетичної, соціальної загрози. Тому в умовах демократичної правової держави цей принцип характеризується особливим значенням для податкової системи. У свою чергу, формування податкової системи пропорційно конституційним цілям та задачам закріплює існування у державі податкової політики, що орієнтується саме на особу та захист її прав і свобод [6]. На практиці подібний підхід, за умов його реального втілення у національне податкове законодавство, стає одним із найбільш дієвих засобів балансування різноспрямованих публічного та приватних інтересів у сфері оподаткування, консолідує як контролюючі органи, так і платників податків довкола найважливішої мети податкових відносин – акумулювання достатнього обсягу грошових коштів до державного та місцевих бюджетів і забезпечення реалізації головних функцій держави та місцевого самоврядування. Тим самим, співмірність у податковій сфері створює передумови для подальшого застосування принципу фіскальної достатності в межах усієї публічної фінансової діяльності.

Ще одною важливою особливістю балансування публічного і приватних інтересів, а також реалізації засади співмірності та завдання практичного забезпечення прав і свобод платників податків при податково-правовому регулюванні є необхідність обов'язкового врахування економічного становища платників податків. Цим визначається необхідність втілення засади економічного обґрунтування оподаткування. Як зазначає І.І. Кучеров, співмірність оподаткування щільно пов'язана з реалізацією більш вузького відносно нього принципу економічної обґрунтованості оподаткування. Це пояснюється тим, що оподаткування має співвідноситись не тільки з необхідністю реалізації платниками податків своїх основних прав і свобод, а й також повинно враховувати їх економічне положення. Зокрема, принцип економічної обґрунтованості виключає мимом-

вільне встановлення податків і зборів та вимагає, щоб оподаткування тих чи інших осіб відбувалось виключно із врахуванням їх податкової спроможності. Ігнорування цього принципу може привести до того, що оподаткування стане непосильним тягарем для платників податків, непереборною перешкодою для їх нормального існування та розвитку [1, с. 180–181]. Дійсно, враховувати економічне становище платників податків як ключових учасників податкових відносин не тільки абсолютно логічно та закономірно для загального підвищення показників оподаткування, а й необхідно для цього. Саме таким чином забезпечується довіра платників податків до держави та контролюючих органів, встановлюється взаємна повага до інтересів кожної з сторін оподаткування.

Функціональне пояснення позначеної кореляції між врахуванням податкового тягара та податкової спроможності платників податків полягає у тому, що навіть при забезпеченні достатнього рівня гарантування прав зобов'язаним суб'єктам оподаткування, ефективність економічної діяльності кожної окремої групи платників податків, а так само індивідуально взятого платника, може і як правило різнитися від інших платників. Це виступає цілком природним наслідком як забезпечених Основним Законом України та міжнародними нормативно-правовими актами свобод людини, так і індивідуальних особливостей останньої, що у кінцевому результаті безпосередньо впливає на економічні показники та ефективність оподаткованої діяльності платників. Тож через реалізацію засади економічного обґрунтування оподаткування відбувається врахування об'єктивних закономірностей життєдіяльності суспільства, які знаходяться в основі економічних законів та сталого економічного розвитку.

При подальшому втіленні принципу економічного обґрунтування оподаткування виникає необхідність визначити критерії оцінки податкової потенціалу окремих груп платників податків, що стане підставою для посилення або, навпаки, послаблення податкового тиску на них. Заглибитись у це важливе не тільки з суто податкової та економічної, а й з суспільної та політичної точок зору питання намагається І.І. Кучеров, який зазначає, що економічна обґрунтованість податків та зборів базується на оцінці майнового становища платників, оскільки виходить з необхідності врахування їх податкової спроможності при визначенні умов оподаткування. Така оцінка може надаватись через використання двох основних критеріїв, один з яких включає оцінку отримуваних платником податків вигід (критерій індивідуальної корисності), а другий – його платоспроможності (критерій суспільної корисності) [1, с. 181]. За своєю суттю окреслені критерії є дещо видозміненим відображенням концеп-

ції встановлення балансу публічного та приватних інтересів у оподаткуванні, що пристосована під конкретне завдання реалізації аналізованих правових принципів у оподаткуванні. Головна різниця полягає у більшій практично-прикладній спрямованості таких критеріїв, які не стільки акцентують увагу на визначених у законодавстві сукупності прав та свобод платників податків, що врівноважують покладений на них податковий обов'язок, скільки покликані встановити факти реального отримання зустрічної користі й благ платників та держави один від одного.

Відштовхуючись від цих особливостей, ми отримуємо, що критерій індивідуальної корисності та критерій суспільної корисності демонструють реалізованість, відповідно, приватного та публічного початків у суспільних відносинах, в яких створюються та існує кожен об'єкт оподаткування й визначається оподатковувана база. Так, І.І. Кучеров, продовжуючи свою думку, вказує, що в аспекті критерію індивідуальної корисності мова йде про оцінку суб'єктивної готовності конкретного платника податків сплачувати той або інший податок, яка у свою чергу знаходиться у прямій залежності від індивідуальної корисності для даного індивіда державної діяльності, що фінансується через справляння податкових платежів. Указана залежність фактично означає, що чим більше вигід отримує платник податків, тим більше може бути рівень його оподаткування, і, навпаки, при низькій якості послуг, що надають державою, оподаткування повинно мати тенденцію до зниження податкового тиску на платників [1, с. 181–182].

Зазначений висновок має суттєве значення для законодавця при визначенні податкової ставки податків, що яскраво простежується на прикладі такого ключового податку будь-якої податкової системи, яким є податок з доходів фізичних осіб. Так, це дозволяє у певній мірі виправдовувати запровадження прогресивного оподаткування, оскільки зростання доходу особи є одночасно й прямим свідченням отримання нею більшої користі від держави та участі у охоронюваних нею суспільних відносин. В той же час, не можна визнати виправданим підхід угорського законодавця, який спробував оподатковувати високі доходи державних службовців за конфіскаційною 98-відсотковою ставкою податку, що й було визнано неправомірним у вказаному рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14 травня 2013 р. [5] та низці аналогічних його рішень за скаргами угорських держслужбовців. Аналогічний приклад невинуватості обкладення особи податком можна знайти і в практиці, що існувала в радянські часи, оподаткування одинаків, тобто чоловіків, які не мали дітей після спливу двох років із досягнення шлюбного віку,

та бездітних громадян, що перебували у шлюбі, однак без яких-небудь медичних показань не мали та виховували дитину. Як вказує М.П. Кучерявенко у 1980-х рр. цей податок виконував переважно єдину функцію – мобілізацію до бюджету коштів населення, доповнюючи прибутковий податок [7, с. 663]. Вочевидь, в таких випадках лише держава задовольняла свій інтерес, тоді як про яку-небудь зустрічну адекватну вигоду платників податків не йшлося. Тому окреслені випадки не відповідали вимогам, визначеним принципом економічної обґрунтованості оподаткування.

У свою чергу другий критерій принципу економічної обґрунтованості оподаткування, яким є критерій суспільної корисності, дозволяє визначити здатність платника податків сплачувати податкові платежі та цим самим принести користь суспільству і його публічному інтересу. В.В. Коровкін вказує, що цим самим з'ясовується фактична здатність платників податків виконувати свої податкові обов'язки та нести податковий тягар [4, с. 233–234]. Одночасно визначається наявність у зобов'язаних суб'єктів оподаткування джерела сплати податків і це покликане не допустити ситуацію, коли на платників податків буде покладений непомірний для них тягар. Цілком справедливо розмірковує з цього приводу І.І. Кучеров, зазначаючи, що економічно обґрунтоване оподаткування у будь-якому випадку має виходити з необхідності збереження у платника податку такої частини належного йому об'єкта оподаткування, що дозволяла би благополучно виконувати відповідний податковий обов'язок і надалі, тобто зберегти податкову здатність, у сполученні із мінімально можливим обмеженням його майнових прав. У цих же випадках до уваги мають братися й інші економічні показники, що характеризують платоспроможність платника податків, наприклад розмір витрат, що він зазнав у зв'язку з отриманням об'єкта оподаткування [1, с. 182–183].

Отже, підхід з виділенням двох обов'язкових критеріїв принципу економічної обґрунтованості дозволяє точніше збалансувати приватний та публічний інтерес в оподаткуванні, а так само не допустити щоб право та, зокрема, податково-правові норми спричинювали закріплення фактичної матеріальної нерівності у суспільстві та укоріненню диспропорцій суспільно-економічного розвитку. Недаремно, І.Ю. Козліхін при аналізі факторів утворення правової держави відмічає, що «утвердження рівності серед нерівних, тобто рівності юридичної – найважливіша функція права. Воно дійсно виникло із появою нерівності, але зовсім не для того, щоб увічнити його» [8, с. 70]. Приділення уваги цим основоположним витокам правового регулювання дозволяє не лише зрозуміти загальнолюдську цінність права, а й висвітлити фундамент того, на чому базуються засади опо-

даткування, та безпосередньо принципи дотримання балансу публічного та приватних інтересів, фіскальної достатності, співмірності оподаткування, які напряду витікають з фундаментальних економічних законів.

Співмірністю оподаткування прямо забезпечується й його справедливість, що є також ще одним зв'язком податково-правових принципів та загально-правового принципу верховенства права. При цьому для втілення справедливості оподаткування необхідною умовою є врахування вище аналізованого принципу економічної обґрунтованості оподаткування. Це демонструє наскільки тісним та взаємопов'язаним є реалізація як окремих проявів принципу верховенства права у податковій сфері, так і інших податково-правових принципів.

Важливо відмітити, що справедливість як філософська, правова та суспільна категорія може бути доволі абстрактною, що ускладнює її визначення при податково-правовому регулюванні. Однак більш ретельний погляд на це питання дозволяє з'ясувати, що справедливість все ж таки має чіткі рамки. Ще С.А. Муромцев, видатний російський правознавець позаминулого століття, стверджував, що справедливість суть «наявна у даний час даному суспільному середовищу сукупність суб'єктивних уявлень про найбільш досконалий правовий порядок» [9, с. 154–155]. З цього ми бачимо, що справедливість, у тому числі в оподаткуванні, стає відображенням досконалості правового порядку, який виникає як наслідок дії механізму правового регулювання.

При цьому справедливість оподаткування знаходиться у прямому зв'язку із застосуванням у податкових відносинах принципу верховенства права, а свою реалізацію знаходить через інші податково-правові принципи. Тому можна погодитись з І.І. Кучеровим, який вказує, що вести мову про дотримання принципу справедливості оподаткування припустимо лише у тому випадку, коли наявна ціла низка умов, що продекларовані іншими принципами, до числа яких, у першу чергу, відносяться загальність оподаткування, податкова рівність та співмірність оподаткування [1, с. 170]. Також до переліку основоположних засад податково-правового регулювання, що визначають справедливість оподаткування, ми також маємо додати й засаду дотримання балансу публічного та приватних інтересів у оподаткуванні та принцип фіскальної достатності. Причому існує певна ланцюгова залежність цих принципів між собою. Так, принцип фіскальної достатності дозволяє обґрунтувати потребу бюджетів у податкових коштах, конкретизуючи одночасно й публічний інтерес суспільства. Співмірність оподаткування також приймає безпосередню участь у дотриманні балансу інтересів у оподат-

куванні. Нарешті, засади загальності та рівності оподаткування є кількісними та якісними чинниками рівноваги і адекватності податкового тиску та фінансованих за податкові кошти публічних потреб. Дотримання подібного алгоритму взаємодії податково-правових принципів дозволяє реалізувати справедливість оподаткування та ствердити верховенство права у податкових відносинах.

Підкреслимо, що рівність у правовому регулюванні та, зокрема, у податково-правовому регулюванні не означає потребу застосування однакових податкових платежів або податкових ставок за одними й тими самими податками для будь-яких осіб. Рівність оподаткування вимагає лише однакового відношення та рівня податкового тиску до тих платників податків, що за принципом економічної обґрунтованості оподаткування можуть бути згруповані до однакових або рівнозначних категорій. На цю важливу обставину вказує й Європейський суд з прав людини у своїй Постанові від 6 квітня 2000 р. за справою «Флімменос проти Греції», якою, окрім іншого, й визначено зміст засади рівності у оподаткуванні. За висновками Суду держава повинна по-різному ставитися до осіб, які перебувають у помітно різних ситуаціях. Якщо ж держави не застосовують різного ставлення до осіб, які знаходяться у помітно різних ситуаціях, то цим буде порушено рівність користування платниками податків своїми основними правами, у тому числі й тими, що гарантовані Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. [10].

Вказане знайшло адекватного відображення й у практиці Конституційного Суду Російської Федерації. Зокрема, слід вказати на його Постанову № 18-П від 23 грудня 1999 р., у якій визначено ознаки, що вказують на податкову дискримінацію. У тому числі судовий орган конституційної юрисдикції Російської Федерації відмітив, що диференціація режимів платників обов'язкових платежів не може встановлюватись виходячи з мотивів, що не є економічними, тобто таких, як соціальні відмінності та інші подібні критерії, оскільки це суперечить конституційному принципу рівності [11]. В іншому своєму рішенні, а саме в Ухвалі від 2 лютого 2006 р. № 17-О, Конституційний Суд Російської Федерації зазначає, що держава не може вводити необґрунтовані пільги або преференції чи нерівний правовий режим функціонування в однакових відносинах і ситуаціях, і лише тільки коли умови не є рівними, федеральний законодавець вправі встановити різний правовий статус зобов'язаних учасників податкових відносин [12]. Більш того, Конституційним Судом Російської Федерації підкреслюється, що законодавець не вправі обмежуватися формальним визнанням юридичної рівності і при необхідності повинен надавати певні переваги економічно

слабкішій та залежній стороні податково-правових відносин [12]. Тим самим принцип рівності у податково-правовому регулюванні було реалізовано безпосередньо на практиці, коли законодавцю ставиться в обов'язок передбачати однакові податкові режими для тих платників податків, що перебувають в однаковому економічному становищі, та визначати диференційовані умови оподаткування між тими групами платників податків, що за своїм економічним потенціалом різняться одна від одної.

У податкових відносинах це призводить до необхідності передбачення податкових пільг, встановлення яких у таких випадках не тільки не суперечить принципам загальності та рівності оподаткування, а навпаки є їх засобом повноцінної реалізації в умовах різнопланового економічного становища платників податків. Не даремно Д.А. Смірнов та Н.Н. Лайченкова підкреслюють, що рівність у оподаткуванні зовсім не означає рівну для усіх платників податків суму податку. Ця рівність засновується на зіставленні економічних можливостей платника і порівнянні сукупної частки грошових коштів, що підлягають зарахуванню до бюджетів як податки. Звідси, за думкою вчених, тільки при рівності отримуваних платниками податків доходів ставки сплачуваних ними податків мають бути однаковими [18].

Одночасно з таким підходом до податково-правового регулювання забезпечується й дотримання балансу публічного та приватних інтересів у оподаткуванні, а отже податковий тягар сприймається платниками податків у цілому як справедливий та обґрунтований. У свою чергу для обґрунтованості оподаткування велике значення має принцип фіскальної достатності, який, завдяки встановленню прямої залежності між справлянням податків та потребами бюджетів у грошових коштах і фінансуванням визначених бюджетним законодавством програм та заходів, дозволяє виправдати для платників податків необхідність несення ними податкового тягара, адже саме за рахунок сплачених платниками податкових коштів для таких платників створюються належні та безпечні умови здійснення ними своєї діяльності. За цих обставин принципом фіскальної достатності визначаються сутність та межі таких класичних ознак податків як їх обов'язковість, безумовність, індивідуальна безвідплатність, абстрактність та безповоротність.

Обов'язковість сплати податків обґрунтовується неминучим настанням необхідності своєчасного та повного відпуску бюджетних коштів на визначені публічним інтересом потреби. Безумовність податку диктує імперативну вимогу несення податкового обов'язку і сплати податків їх платниками, коли останні не можуть пред'явити зустрічну вимогу до держави про надання ним

якої-небудь додаткової конкретизованої вигоди, адже презюмується, що завдяки організації функціонування бюджетних відносин держава вже подбала про ключові суспільні потреби, у яких зацікавлене як все суспільство, так і кожен платник податків. Звідси випливає й формальна індивідуальна безвідплатність податків, що насправді через виконання державою за бюджетні кошти своїх основоположних функцій перевтілюється у публічну відплатність податкових платежів для усіх платників податків разом взятих. У свою чергу абстрактність податків в умовах реалізації принципу фіскальної достатності стає відносно визначеною, адже цілі використання податкових коштів стають не будь-якими, а корелюються із програмами та заходами, що фінансуються з державного та місцевих бюджетів на засадах дії програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Нарешті, безповоротність сплати податків виражає собою механізм та наслідок взаємодії приватних та публічних інтересів у оподаткуванні, коли спочатку та частка в індивідуальних інтересах кожного платника податків, що сплачується як податок до бюджетної системи, стає фінансовою основою для втілення публічного інтересу, а вже потім реалізований публічний інтерес дозволяє безпечно існувати та успішно реалізовуватись законним приватним інтересами кожної особи, що є платником податків.

Таким чином, між податково-правовими принципами існує особлива системна взаємопов'язаність. Принцип фіскальної достатності дозволяє обґрунтувати потребу бюджетів у податкових коштах, конкретизуючи одночасно й публічний інтерес суспільства. Співмірність оподаткування приймає безпосередню участь у дотриманні балансу інтересів у оподаткуванні, що має бути визнаний одною із ключових засад податково-правового регулювання. У свою чергу, принципи загальності та рівності оподаткування є кількісними та якісними чинниками рівноваги і адекватності податкового тиску та фінансованих за податкові кошти публічних потреб. Дотримання подібного алгоритму взаємодії податково-правових принципів дозволяє реалізувати справедливість оподаткування та ствердити верховенство права у податкових відносинах.

В цих умовах принцип фіскальної достатності утверджується як цілком необхідний елемент взаємодії між публічним та приватними інтересами

у оподаткуванні. При цьому несення податкового обов'язку та сплата податків стають природними закономірностями існування сучасного демократичного суспільства, в якому діє верховенство права та гарантується реалізація усіх основоположних прав і свобод людини та громадянина.

Література

1. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
2. 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.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2008. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
4. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : [учеб. пособие] / В.В. Коровкин. – М. : Экономистъ, 2006. – 575 с.
5. 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>.
6. Соколов Д.В. Принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию конституционных принципов в налоговой системе РФ и информирование участников налоговых отношений об их правах и обязанностях / Д.В. Соколов // Налоги. – 2006. – № 1. – С. 15–21.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2002–2008. – Т. 1 : Генезис налогового регулирования. – Ч. 1. – 2002. – 665 с.
8. Козлихин И.Ю. У истоков концепции правового государства: идеи правления законов, а не людей / И.Ю. Козлихин // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. Серия 6 «Право». – Вып. 1. – 1993. – № 1. – С. 69–73.
9. Муромцев С.А. Определение и основное разделение права / С.А. Муромцев. – М. : Тип. А.И. Мамонтова и Ко., 1879. – 240 с.
10. 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>.
11. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1999 г. № 18-П [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_25629.
12. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 2 февраля 2006 г. № 17-О [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uristu.com/library/sud/konstitut-sud/konstitut_big_3681.
13. Смирнов Д.А. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования / Д.А. Смирнов, Н.Н. Лайченкова // Налоги. – 2007. – № 5. – С. 22–27.

Анотація

Чорний О. А. Роль принципу фіскальної достатності в забезпеченні балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин. – Стаття.

Статтю присвячено аналізу ролі принципу фіскальної достатності для забезпечення балансу між публічним та приватними інтересів у податкових відносинах. Виявлено особливості взаємодії основних принципів податково-правового регулювання між собою та обґрунтовано участь принципу фіскальної достатності у формуванні ознак податку як правової категорії. Вказано на принцип фіскальної достатності як на необхідний елемент встановлення балансу публічного та приватних інтересів у оподаткуванні.

Ключові слова: податково-правові принципи, принцип фіскальної достатності, баланс публічного та приватних інтересів в оподаткуванні, верховенство права в податкових відносинах.

Аннотация

Черный А. А. Роль принципа фискальной достатности в обеспечении баланса интересов субъектов налоговых правоотношений. – Статья.

Статья посвящена анализу роли принципа фискальной достатности для обеспечения баланса между публичным и частными интересами в налоговых отношениях. Выявлены особенности взаимодействия основных принципов налогово-правового регулирования

между собой и обоснованно участие принципа фискальной достатности в формировании признаков налога как правовой категории. Указано на принцип фискальной достатности как на необходимый элемент установления баланса публичного и частных интересов в налогообложении.

Ключевые слова: налогово-правовые принципы, принцип фискальной достатности, баланс публичного и частных интересов в налогообложении, верховенство права в налоговых отношениях.

Summary

Chornyi O. A. The role of the principle of fiscal adequacy in ensuring a balance of interests of subjects in tax relations. – Article.

The article is devoted to analysis of the role of the principle of fiscal adequacy in ensuring a balance between public and private interests in tax relations. The peculiarities of interaction between the basic principles of tax regulation are revealed, and participation of the principle of fiscal adequacy in formation of tax characteristics as a legal category is substantiated. The principle of fiscal adequacy is highlighted as an essential element in establishing a balance between public and private interests in taxation.

Key words: principles of taxation, principle of fiscal adequacy, balance of public and private interests in taxation, rule of law in tax relations.