

УДК 347.73

К. О. Вороновська
здобувач кафедри адміністративного та господарського права
Запорізького національного університету

РОЛЬ І МІСЦЕ ОПОДАТКУВАННЯ У ПУБЛІЧНІЙ ФІНАНСОВІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Вступ. Публічна фінансова діяльність держави є однією з найважливіших сфер, у яких здійснюються державні функції і держава реалізує своє призначення. У свою чергу податкові правовідносини становлять один із найголовніших осередків публічної фінансової діяльності, допомагаючи розпочати обіг публічних фінансів, а саме – здійснити акумулювання необхідних обсягів грошових коштів, за рахунок яких фінансується реалізація функцій публічного територіального утворення (держави у цілому або окремих її складових частин, зокрема, територіальних громад). Здійснивши конкретизацію ролі і місця оподаткування у публічній фінансовій діяльності, можна побачити, як економічне підґрунтя, що закладається у підвалини податково-правового регулювання, так і дійсну сутність держави, її реальну здатність виконувати свої функції, бажання існуючої системи влади спрямовувати свою діяльність на задоволення потреб населення і вирішення наявних внутрішніх, зовнішніх та геополітичних проблем.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення ролі і місця податкових відносин у публічній фінансовій діяльності.

Результати дослідження. Розуміння сутності оподаткування, здатності останнього задовільняти публічний інтерес суспільства залежить від того місця і ролі, що податкові правовідносини займають у всій цілісній системі публічної фінансової діяльності. Якби не існувало такої публічної фінансової діяльності, що стосується усіх рівнів державного управління та місцевого самоврядування, то не можна було б вести мову про спроможність податкових відносин приносити користь суспільству, допомагати реалізовувати функції держави, а й отже і обґрунтовувати з позиції верховенства права загальнообов'язковість сплати кожною особою встановлених законом податків і зборів.

При цьому торкаючись питання зумовленості оподаткування рухом публічних фінансів, не можна відривати податково-правове регулювання від наявних економічних відносин у суспільстві, їх об'єктивним станом і спроможністю платників податків нести визначене у правовій формі податкове навантаження. У сукупності можна стверджувати, що визначити ту частку суспільного продукту, що може бути перерозподілена засобами оподаткування на загальносуспільні потреби, встановити адекватні цілі і напрямки розподілу

акумульованих податкових коштів, забезпечивши єдність економічного змісту та правової форми, стає одним із найвідповідальніших завдань держави і першоосною для забезпечення стану злагоди та благополуччя у суспільстві, а також для протистояння сучасним загрозам і викликам, що стоять перед кожним суверенним публічно-правовим територіальним утворенням.

На таке значення публічної фінансової діяльності у цілому й оподаткування зокрема вказують відомі сучасні вчені-фінансисти. Зокрема О. П. Орлюк відмічає, що фінансово-економічна могутність держави є однією з найвагоміших гарантій державного суверенітету. Суверенна держава має бути платоспроможною, мати значні золотовалютні ресурси, валютну грошову масу, в тому числі – готівкові ресурси. Держава як власниця національних багатств повинна вміти накопичувати для свого бюджету кошти за рахунок стабільності та ефективності суспільного виробництва, вмілого управління власним господарством, провадження виваженої цінової, грошово-кредитної та податкової політики, нагромаджувати капітал за рахунок торгівлі, надійно захищати об'єкти власності, забезпечувати громадянам гарантовані соціальні права та задовільняти мінімальні потреби [1, с. 42]. Тож не викликає сумнівів, що у публічній фінансовій діяльності криється відповідь на призначення держави, демократичну (або навпаки) природу її влади, уявлення про публічний інтерес і наявність його балансу із приватними інтересами окремих осіб і громадян.

Вказані категорії і процеси, що охоплюються фінансовою діяльністю держави і територіальних громад, зумовлені самим життям людей у соціумі, наявністю загальних колективних потреб, а отже й необхідністю визначати яким чином та у якій мірі кожен буде приймати участь у таких потребах суспільства. Й оподаткування на сьогодні становить найбільш досконалу форму такої участі окремих осіб у вирішенні загальносуспільних проблем. Проте цілком закономірно, що такий механізм відчуження результатів власної праці не міг з'явитися одразу та раз і назавжди. З даного приводу, як підкреслює І. І. Кучеров, усвідомлене бажання ділитися результатами власної праці первісно людству не було притаманним. Необхідність у розподілі плодів праці почала стверджуватися у свідомості людей набагато пізніше. Об'єктивною передумовою цьому став розподіл праці, а

головним спонукальним чинником – виникнення певних загальних потреб, задоволення яких потребувало об'єднання зусиль у тому числі й за рахунок участі кожного у суспільних справах своїм майном [2, с. 7].

Поступово податки стали атрибутом державної влади, оскільки саме для вирішення загальних потреб така влада й встановлювалась, а оподаткування було одним із головних джерел фінансових ресурсів для розв'язання загальносуспільних потреб. І. І. Кучеров роз'яснює, що найпершими податковими платежами були доволі примітивні та переважно натуральні податки, які безсистемно справлялися на користь публічної влади без використання спеціального податкового апарату. Таке оподаткування зокрема мало місце у ранніх державах Єгипту, Індії, Китаю, Риму. Тільки набагато пізніше, вже в часи середньовіччя, стан оподаткування почав характеризуватися суттєвим збільшенням ролі податків і зборів у доходах держав і відносною стійкістю системи їх справляння. Саме на цей період приходиться формування перших у світі податкових систем [2, с. 9].

При цьому з тих часів й до сьогодні спостерігається все більш зростаюча динамічна складова у розвитку податкових відносин, що виявляється у необхідності постійного корегування податково-правового регулювання і його пристосування до швидкоплинних економічних відносин. Тут потрібно зазначити, що цей процес не є автономним, а й багато у чому зумовлюється розвитком податкових відносин, більш досконалими податковими механізмами і їх здатністю більш ефективно виконати реалізацію головних функцій податків і податкових систем, якісно розподілити суспільний продукт і вирішити поставлені завдання, а разом із цим – й призвести до економічного розвитку й необхідності поставлення і вирішення нових завдань суспільства. Розвиток технологій та численні наукові досягнення, що їх було втілено у життя людством упродовж другої половини ХХ – початку ХХІ ст. служить гарною ілюстрацією того, як оподаткування і економіка стимулюють і прискорюють один одного.

В цьому світлі цілком справедливо вказує М. П. Кучерявенко, що об'єктивна необхідність фінансів (існування товарно-грошових відносин; розподіл суспільного продукту; контроль за господарською діяльністю) робить абсолютно потрібною діяльність із їх управління. Публічна фінансова діяльність, виступаючи необхідною складовою частиною механізму соціального управління, забезпечує направлення фінансових ресурсів у відповідні галузі економіки, управління, соціальну сферу [3, с. 19]. Отже, в публічній фінансовій діяльності ми бачимо вплив і реалізацію механізму управління тими фінансами, які спрямовуються на виконання завдань і функцій

держави, територіальних громад, а тому ці фінанси надходять до управління державних органів і органів місцевого самоврядування – власне й отримуючи завдяки цьому ознаку своєї публічності. Економіка держави при цьому виступає у ролі триєдиного центру: вона стає джерелом мобілізації фінансових ресурсів, визначає напрямки їх подальшого розподілу, а її стан слугує критерієм оцінки ефективності управління публічними фінансами.

У чинному фінансовому законодавстві України не міститься визначення того, що є публічною фінансовою діяльністю. Це, звичайно, можна вважати одним із суттєвих упущень вітчизняного законодавства, оскільки в обставинах кодифікації бюджетного і податкового законодавства і за наявної тенденції до відособлення права бюджетного і права податкового від фінансового права важко як зберегти єдність усього фінансово-правового регулювання, так і досягти його максимальну ефективність.

В таких умовах на допомогу приходять доктрина фінансового права, допомагаючи визначити зміст поняття «публічна фінансова діяльність». Наведемо найпоширеніші думки щодо цього. Так, М. П. Кучерявенко вказує, що «публічна фінансова діяльність являє собою діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування із формування, розподілу і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою забезпечення здійснення функцій держави, завдань соціально-економічного характеру, управління, обороноздатності, діяльності державних органів» [3, с. 19]. О. А. Музика-Стефанчук розуміє публічну фінансову діяльність як діяльність уповноважених органів місцевого самоврядування щодо мобілізації, розподілу й витрачання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів із метою безперервного функціонування держави й муніципальних утворень [4, с. 14]. Більш розгорнуте визначення надає О. П. Орлюк, зазначаючи, що публічна фінансова діяльність становить планову та систематичну діяльність держави й органів місцевого самоврядування у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу й використання публічних фондів коштів із метою виконання покладених на них завдань і функцій та задоволення публічного інтересу [1, с. 45, 46].

Для створення всебічного уявлення про зміст аналізованої категорії потрібно також вказати на природу та завдання цієї діяльності. Щодо витоків публічної фінансової діяльності й того, як вона сформувалася, О. Ю. Грачова вказує, що стимулом до публічної фінансової діяльності стала об'єктивна необхідність розподілу та перерозподілу в грошовій формі національного доходу, що є першою умовою існування фінансової діяльності.

Другою ж умовою є товарне виробництво та дія закону вартості, які об'єктивно визначили необхідність існування грошей, кредиту, інших економічних категорій [5, с. 3]. Звідси ми бачимо, що тісний зв'язок публічної фінансової діяльності і економіки держави сягає значно глибшого рівня, коли публічна фінансова діяльність стає цілком закономірною умовою розвитку економічних відносин, узгоджуючи останні з іншими суспільними відносинами і функціями самої державної форми суспільства, допомагаючи охороні й розвитку найважливіших сфер життя соціуму.

Вказана сутність відбивається й у цілях і завданнях публічної фінансової діяльності. Як вказує О. П. Орлюк, у процесі публічної фінансової діяльності держава та органи місцевої влади й місцевого самоврядування виконують цілий ряд завдань, серед яких визначальними є: 1) планування і розподіл публічних фондів коштів відповідно до визначених законодавством цілей і завдань; 2) економічне стимулювання суспільного виробництва з метою його розвитку, інтенсифікації, запровадження національної інноваційної моделі; 3) контроль за законним та доцільним збиранням, розподілом і використанням грошових, матеріальних ресурсів [1, с. 46]. У цьому контексті публічну фінансову діяльність можна розглядати різновидом зовнішньої форми управління державними і місцевими справами, виконання функцій і завдань держави та місцевого самоврядування шляхом організації руху публічних фінансів і організаційно-правового впливу на економічні відносини.

Не менш важливо, що рух публічних фінансів фактично оформлюється у їх кругообіг і послідовну зміну стадій публічної фінансової діяльності: акумулювання, розподілу, витрачання публічних грошових фондів із одночасним здійсненням наскрізного фінансового контролю на кожній стадії. Саме в процесі первісного акумулювання публічних централізованих фондів грошових коштів найбільш важливу роль відіграють податкові відносини, а податки формують основну частку надходжень цих фондів. Згодом настає черга бюджетних відносин, за допомогою яких відбувається цілеспрямований розподіл та забезпечується ефективне витрачання накопичених у бюджетах грошових коштів і здійснення контролю за таким рухом публічних фінансів.

Тут нібито ланцюг руху публічних фінансів розривається, однак насправді він переходить у площину економічних відносин і безпосередньо бере участь у формуванні новоствореної вартості. Так, опинаючись розподіленими за відповідними сферами економіки окреслені грошові кошти використовуються для фінансування і розв'язання завдань держави і місцевого самоврядування з одночасним стимулюванням суспільного виробни-

цтва, споживчого попиту і накопичення валового внутрішнього продукту.

Після цього до суспільних економічних відносин знову підключаються відносини оподаткування, визначаючи об'єкти оподаткування, платників податків, їх розміри, порядок та умови обліку, обчислення та сплати до бюджетів відповідних сум податків і зборів. На цьому моменті рух публічних фінансів переходить на нове коло, а державним органам важливо забезпечити те, щоб за рахунок публічної фінансової діяльності не тільки профінансувати безпосереднє виконання державою і місцевим самоврядуванням своїх функцій, а зберегти економічні пропорції відповідно до затверджених державних програм економічного розвитку на поточні і майбутні періоди і здійснити реалізацію ключових принципів публічної фінансової діяльності.

Серед останніх, окрім таких загальноправових принципів, як принцип верховенства права, справедливості, рівності усіх форм власності тощо, відносять й низка галузевих принципів. Як вказує О. П. Орлюк, до галузевих принципів публічної фінансової діяльності належать: 1) публічний та гласний характер діяльності держави й органів місцевого самоврядування; 2) розподіл функцій між представницькими та виконавчими органами влади; 3) пріоритет представницьких органів держави та місцевого самоврядування перед виконавчими органами; 4) пріоритет публічних видатків над доходами; 5) монополія держави на певні дії у сфері фінансів; 6) усебічний контроль у сфері публічної фінансової діяльності [1, с. 47, 48].

Особливу значимість, що визначає місце і роль податкових відносин у складі публічної фінансової діяльності, відіграє принцип пріоритету публічних видатків над доходами. Цілком влучно О. П. Орлюк характеризує цей принцип як визначальну засаду, яка розмежовує публічні (державні, місцеві) та приватні фінанси, оскільки останнім властива домінуюча роль прибутків при формуванні витрат. Саме з цих позицій виконання державою своїх завдань і функцій об'єктивно не може перебувати у прямо пропорційній залежності від обсягу доходів основних публічних фондів грошових коштів. «Для держави видатки є первинними, а доходи – вторинними. Якщо державі бракує коштів, вона вимушена здійснювати запозичення» [1, с. 48].

Певного відображення принцип пріоритету у публічній фінансовій діяльності видатків над доходами знайшов у закріпленій у статті 4 Податкового кодексу України такій засаді вітчизняного податкового законодавства, як фіскальна достатність, що у підпункті 4.1.5 пункту 4.1 цієї статті визначається як встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженням [6].

Однак у даній формулі буквального закріплення цього принципу у податковому законодавстві України простежується певне змінення первісного його змісту, оскільки реалізація цієї засади може призводити, як, по-перше, до збільшення розмірів податків і зборів до рівня запланованих бюджетних видатків, так і, по-друге, до обмеження витрат бюджетів відповідно до обсягів існуючих податків.

Відсутність легального закріплення принципу пріоритету публічних видатків над доходами, так само, як і двозначність засади фінансової достатності податкового законодавства України свого часу призвело до винесення Конституційним Судом України рішення № 20-рп/2011 від 26 грудня 2011 р., за яким «передбачені законами соціально-економічні права не є абсолютними. Механізм реалізації цих прав може бути змінений державою, зокрема, через неможливість їх фінансового забезпечення шляхом пропорційного перерозподілу коштів з метою збереження балансу інтересів усього суспільства. Крім того, такі заходи можуть бути обумовлені необхідністю запобігання чи усунення реальних загроз економічній безпеці України, що згідно з частиною першою статті 17 Конституції України є найважливішою функцією держави» [7].

На розвиток даної позиції це надало Конституційному Суду України можливості у його рішенні № 3-рп/2012 від 25 січня 2012 р. прийти до висновків, що «зміна механізму нарахування соціальних виплат та допомоги повинна відбуватися відповідно до критеріїв пропорційності та справедливості і є конституційно допустимою до тих меж, за якими ставиться під сумнів власне сутність змісту права на соціальний захист» [8], а «державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії можуть бути визначені як законами України, так і іншими нормативно-правовими актами, зокрема актами Кабінету Міністрів України» [8]. У резолютивній частині Конституційний Суд України також відзначив, що «суди під час вирішення справ про соціальний захист громадян керуються, зокрема, принципом законності. Цей принцип передбачає застосування судами законів України, а також нормативно-правових актів відповідних органів державної влади, виданих на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, в тому числі нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, виданих у межах його компетенції, на основі і на виконання Бюджетного кодексу України, закону про Державний бюджет України на відповідний рік та інших законів України» [8].

При цьому внаслідок такого тлумачення Основного Закону органом конституційної юрисдикції відбулося звуження соціальних прав громадян, зокрема стосовно пенсійного забезпе-

чення, а також *de facto* був обмежений зміст частини третьої статті 22 Конституції України, за якою «при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод» [9]. На практиці це призвело до того, що з дати ухвалення Конституційним Судом України рішення № 3-рп/2012 від 25 січня 2012 р. суди стали відмовляти громадянам України у здійсненні перерахунку їх пенсій, а правильним вважався розрахунок розміру пенсії, здійснений Пенсійним фондом України на підставі саме підзаконних нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, а не профільного законодавчого нормативно-правового акту. Опираючись на історію нашої країни з 2012 року можна казати, що такі обставини не тільки викликали погіршення соціально-економічного положення малозахисних верств населення, а й опосередковано стали причиною державної кризи у подальші роки й втрати контролю над частиною території держави. В основі ж цього у тому числі містяться такі обставини, як нехтування принципом пріоритету у публічній фінансовій діяльності видатків над доходами, так і відсутність узагальнюючого нормативно-правового акту з приводу публічної фінансової діяльності. Тому подальшими кроками щодо удосконалення правового регулювання у сфері публічних фінансів має бути прийняття «Основ публічної фінансової діяльності України» із деталізацією стадій, змісту, цілей, методів і форм публічної фінансової діяльності. При цьому в основі визначення сутності кожного з цих елементів мають бути покладені реальні економічні властивості та закономірності.

Висновки. Таким чином, усі складові публічної фінансової діяльності є взаємопов'язаними єдиним рухом публічних фінансів, що проходить стадії мобілізації, розподілу і витрачання основних публічних фондів грошових коштів держави і територіальних громад. У публічній фінансовій діяльності присутній наскрізний контроль за повнотою і своєчасністю формування публічних грошових фондів та ефективністю і доцільністю їх витрачання. Економіка держави стає джерелом мобілізації фінансових ресурсів, визначає напрямки їх подальшого розподілу, а її стан слугує критерієм оцінки ефективності управління публічними фінансами. Саме завдяки оподаткуванню відбувається мобілізація основної частини публічних фондів грошових коштів, а викликаний публічною фінансовою діяльністю розподіл новоствореної вартості призводить до прискорення розвитку економіки і динамічності самих податкових відносин. При цьому правове регулювання останніх має бути узгодженим як з реальним станом економіки, так і з очікуваним економічним зростанням у майбутніх періодах.

Література

1. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підруч. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
2. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : моногр. Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
3. Фінансове право : підруч. / О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький, О. А. Лукашев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2017. 374 с.
4. Музика О. А. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Вид. Паливода А. В., 2004. 220 с.
5. Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Проспект, 2007. 520 с.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230 (від 4 груд.).
7. Рішення Конституційного Суду України від 26 грудня 2011 р., № 20 рп/2011. *Офіц. вісн. України*. 2012. № 3 (від 20 січ.). С. 55.
8. Рішення Конституційного Суду України від 25 січня 2012 р., № 3 рп/2012. *Офіц. вісн. України*. 2012. № 11 (від 17 лют.). С. 135.
9. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР. *Відом. Верхов. Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

Анотація

Вороновська К. О. Роль і місце оподаткування у публічній фінансовій діяльності. – Стаття.

Статтю присвячено визначенню ролі і місця оподаткування серед публічної фінансової діяльності. Проаналізовано співвідношення та взаємозумовленість основних етапів публічної фінансової діяльності держави та територіальних громад. Надано авторську дефініцію поняття «публічна фінансова діяльність», сформульовано уявлення про наявність економічного

підґрунтя при обранні форм і методів публічної фінансової діяльності.

Ключові слова: публічна фінансова діяльність, функції держави, податкові відносини, економічна обґрунтованість оподаткування, податково-правове регулювання.

Аннотация

Вороновская К. А. Роль и место налогообложения в публичной финансовой деятельности. – Статья.

Статья посвящена определению роли и места налогообложения среди публичной финансовой деятельности. Проанализировано соотношение и взаимообусловленность основных этапов публичной финансовой деятельности государства и территориальных громад. Предоставлена авторская дефиниция понятия «публичная финансовая деятельность», сформулировано представление о наличии экономической основы при выборе форм и методов публичной финансовой деятельности.

Ключевые слова: публичная финансовая деятельность, функции государства, налоговые отношения, экономическая обоснованность налогообложения, налогово-правовое регулирование.

Summary

Voronovska K. O. Role and place of taxation in public financial activity. – Article.

The article is devoted to determining the role and place of taxation among public financial activity. The relationship and interdependence of the main stages of public financial activity of the state and territorial communities are analyzed. The author's definition of public financial activity is provided, the idea of economic basis in choosing the forms and methods of public financial activity is formulated.

Key words: public financial activity, state functions, tax relations, economic reasonableness of taxation, legal regulation of taxation.