

УДК 342.417:336.132

doi.org/10.30970/jcl.3.2022.4



## Олег Ільницький

Кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри адміністративного та фінансового права,  
Львівський національний університет імені Івана Франка,  
Львів, Україна

ORCID ID: 0000-0001-7343-8810

E-mail: oleh.ilnytskyi@lnu.edu.ua

# ФІСКАЛЬНИЙ КОНСТИТУЦІОНАЛІЗМ ЯК НОРМАТИВНИЙ МЕХАНІЗМ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ У СФЕРІ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

## FISCAL CONSTITUTIONALISM AS A NORMATIVE MECHANISM OF EUROPEAN INTEGRATION IN THE SPHERE OF FINANCIAL POLICY

### Oleh Ilnytskyi

Associate Professor Department of Administrative and Financial Law,  
Ivan Franko National University of Lviv, Ukraine

**Abstract** | This article is devoted to the substantiation of the prospects of the constituents of the constitutional reform in the direction of fiscal substantivism to ensure a high level of regulatory and legal guarantees of the basic principles of public finance government. The purpose of this article is to formulate recommendations for improving the quality of constitutional and legal regulation of public financial activity in Ukraine based on a comparative legal study of foreign experience. The proposed changes are necessary for the continuation of European integration and the convergence of the financial system of Ukraine with the European Economic and Monetary Union. Among the identified proposals, it is recommended to define the principle of balance in the Constitution of Ukraine as one of the mandatory criteria for assessing the professionalism of the state's budget policy, to establish the basis for the regulation of inter-budgetary relations between the State and local budgets, to take into account the need to comply with the Maastricht convergence criteria, developed within the framework of the Economic and Monetary of the Union (including medium-term budget planning), to provide for the imperative application of the principle of stability (predictability) of financial legislation when implementing the relevant changes.

**Keywords:** government, public finance, balance, budget.

**Анотація** | Ця стаття присвячена обґрунтуванню перспектив складових конституційної реформи у напрямку фіскального субстантивізму для забезпечення високого рівня нормативно-правових гарантій основних засад управління публічними фінансами. Метою цієї статті є сформулювати рекомендації щодо підвищення якості конституційно-правового регулювання публічної фінансової діяльності в Україні на підставі порівняльно-правового дослідження закордонного досвіду. Пропоновані зміни є необхідними для продовження євроінтеграції та зближення фінансової системи

України до європейського Економічного та монетарного союзу. Серед визначених пропозицій рекомендовано визначити у Конституції України принцип збалансованості як один із обов'язкових критеріїв оцінки професійності бюджетної політики держави, встановити основи регулювання міжбюджетних відносин між Державним та місцевими бюджетами, врахувати необхідність дотримання Маастрихтських критеріїв конвергенції (зближення), розроблених в рамках Економічного та монетарного союзу (зокрема середньостроковість бюджетного планування), передбачити імперативне застосування принципу стабільності (передбачуваності) фінансового законодавства при введенні в дію відповідних змін.

**Ключові слова:** управління, публічні фінанси, збалансованість, бюджет.

**Постановка проблеми.** Конституція займає центральне місце у правовій системі держави завдяки своїй складній онтології, яка знаходиться у глибинах конституціоналізму. Прийнято вважати, що теорія суспільного договору і розумного егоїзму є тими первісними джерелами, на основі яких він побудований. Сьогодні більшість дослідників європейського конституціоналізму визнає, що основним призначенням конституцій було і залишається обмеження державної влади стосовно особи, встановлення прозорих і зрозумілих принципів її діяльності для всіх суб'єктів публічної сфери. Зокрема, французький філософ П.-А. Гольбах називав свого часу конституцію «вуздеккою для керманічів і народів». Звідси – спільна риса конституціоналізму Нового часу – прагнення до оптимізації впорядкування політичного життя за раціональними принципами, які закріплюються у «законі законів», що має підвищену стабільність і вищу юридичну силу у порівнянні з будь-якими іншими законами. У будь-якому випадку конституція є результатом стратегії демократії, а тому має зберігати пріоритет перед поточним законодавством як результат демократичної тактики<sup>1</sup>.

Відводячи їй таке місце, очевидно, що норми конституції держави визначають основи функціонування державно-організованого суспільного механізму, одним із елементів якого є фінанси та фінансова система. Функціонування держави неможливе без фінансово-правових гарантій її діяльності, які виражаються у безперервному забезпеченні існування у публічних фондах грошових коштів, основним з яких є бюджет держави, через визначення стабільних і надійних джерел надходжень, а також належне унормування порядку використання коштів. Зважаючи на це, серед предметів правового регулювання норм конституцій знаходимо численні приписи у сфері фінансово-правових відносин, зокрема ті, які стосуються насамперед бюджетної чи податкової системи держави. Проте норми відповідного предмету займають неоднакове місце у різних конституційних актах, що дозволяє говорити про існування різних підходів до цього питання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Конституційно-правове регулювання публічної фінансової діяльності є важливим невід'ємним елементом монографічних науково-дослідних робіт з питань системи фінансового законодавства. Особливо слід відзначити внесок у дослідження цього питання Л.К. Воронової, Р.О. Гаврилюк, О.О. Дмитрик, які значною мірою актуалізують загальні висновки в межах конституційно-правової доктрини. Водночас результати досліджень на сьогодні концентруються на загальних питаннях змісту конституційних приписів щодо публічних фінансів та не враховують останні виклики та зміни, зумовлені від моменту проголошення і офіційного закріплення євроінтеграційного курсу і аж до початку широкомасштабного воєнного вторгнення на територію України російської федерації.

**Метою** цієї статті є сформулювати рекомендації щодо підвищення якості конституційно-правового регулювання публічної фінансової діяльності в Україні на підставі порівняльно-правового дослідження закордонного досвіду.

<sup>1</sup> Речицький В. Конституціоналізм. Коротка версія (читанка з конституціоналізму для зацікавлених). Харків, 2014. С. 15, 26-29, 35.

## Виклад основного матеріалу.

### Підходи фіскального конституціоналізму

На сьогодні більшість конституцій у світі в більшому чи меншому обсязі визначають правові основи власної бюджетної системи саме через звернення до визначення вихідних засад і принципів бюджетної діяльності, а також встановлення повноважень учасників бюджетного процесу серед вищих органів публічного управління – парламентів, президентів, урядів, міністерств фінансів та інших, і навіть деталізують норми бюджетного процесу. Однак є цікавим той факт, що усі вказані конституційні акти здійснюють регулювання через призму забезпечення принципів діяльності апарату державного управління, намагаючись зацентувати свою увагу на зовнішню форму реалізації бюджетно-правової компетенції та її розподілу між вищими органами публічного управління. Таким чином, предметом регулювання у них виступає компетенція, водночас сутність управління фінансами за формулюванням бланкетних норм відходить до предмету регулювання спеціальних законів.

Дослідники європейського конституціоналізму означили такий домінуючий підхід як «процедурний аспект фінансового конституціоналізму», що акцентує увагу норм основного закону на процедурах формування та прийнятті рішень у бюджетному процесі, розкриваючи в основному взаємовідносини між виконавчою владою та легіслатурою щодо розпорядження бюджетними ресурсами<sup>2</sup>.

Відмінну модель у цьому випадку пропонує Конституція Федеративної Республіки Німеччини 23 травня 1949 р., особливо після реформи 2009 року під проводом тенденцій необхідності посилення Економічного та монетарного союзу у Єврозоні у відповідь на економічну кризу. Її розділ X «Фінансове управління», що у німецькомовній літературі та на офіційному рівні іменується «Фінансова конституція ФРН» (статті 104а-115 Основного Закону)<sup>3</sup>, є унікальним явищем у конституційній практиці, оскільки тут знайшли своє нормативне закріплення не лише традиційні питання формування і прийняття бюджету, компетенції різних гілок та рівнів органів влади у цьому процесі, але й фінансові взаємовідносини між Федерацією та Землями, фінансового вирівнювання доходів між ними, зміст забезпечення збалансованості бюджетів Федерації та окремо Земель, бюджетне планування, порядок та межі визначення основних індикативних категорій бюджетного процесу<sup>4</sup>. Таким чином, Конституція ФРН, на нашу думку, становить собою приклад Основного Закону, що в питаннях функціонування фінансової системи не обмежується регулюванням форми управління (через закріплення компетенції суб'єктів публічного управління), але й суттєво схиляється у бік змісту, визначаючи управління власне фінансовими ресурсами, що має свої очевидні переваги.

Вона демонструє на сьогодні другий підхід у практиці конституційного регулювання фінансових правовідносин – «субстантивний (змістовний) фіскальний конституціоналізм», який власне і є таким, маючи своїм інтересом більшою мірою змістовні обмеження та передумови прийняття відповідних рішень у бюджетному процесі, починаючи від загальної мінімальної вимоги щодо закріплення «золотого правила» збалансованості бюджетів та стабільності законодавства у європейських конституціях до імплементації Маастрихських критеріїв конвергенції та інших фундаментальних норм єдиного функціонування фіскальної системи<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> DelleDonne, G. A Legalization of Financial Constitutions in the EU? Reflections on the German, Spanish, Italian and French Experiences. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 197.

<sup>3</sup> Siekmann, H. *Grundgesetz: Kommentar*, 5<sup>th</sup> edn. München: CH Beck, 2009. 913 s.

<sup>4</sup> *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*. Textausgabe mit Stichwortregister, Bonn 2013, 144 s.

<sup>5</sup> DelleDonne, G. A Legalization of Financial Constitutions in the EU? Reflections on the German, Spanish, Italian and French Experiences. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 198-199.

### Фінансово-правові норми Української Конституції

Конституція України 28 червня 1996 року (з наступними змінами і доповненнями) є видом новітньої писаної формальної конституції, що взяла за основу взірці європейського конституціоналізму кінця ХХ сторіччя. Звідси і її класична структура та основні акценти правового регулювання як акту унормування здійснення політичної влади у відносинах держави з особою, на чому наголошувалося попередньо. А тому варто буде відзначити, що питання організації публічної фінансової діяльності у більшості не є безпосереднім предметом правового регулювання конституційно-правових норм, за винятком декількох прямих приписів (наприклад, ст. ст. 67, 95-99, 142 Конституції). Водночас слід пам'ятати, що місце і значення бюджету держави для функціонування усієї системи політично-державної організації суспільства робить його одним з основних важелів здійснення завдань і функцій публічної влади, гарантією та zarazом наслідком чинної правової системи.

Норми у конституціях за конкретизацією правового припису вже тривалий час поділяють на норми загального змісту (які поширюються на усіх суб'єктів, через формулювання не конкретних правил, а принципів регулювання та дефінітивних положень) та конкретні за змістом (визначають права та обов'язки суб'єктів, умови їх реалізації і відповідальність за порушення)<sup>6</sup>. Тому, якщо групу норм з конкретним змістом можна віднести за предметом регулювання до однієї чи іншої галузі, то група норм загального змісту, що визначають основи функціонування державної системи, має значення для конструювання будь-якого публічного інституту. Таким базисом стають принципи правового регулювання, яких у Основному Законі за його природою надзвичайно багато. З правозастосовної практики Європейського суду з прав людини використовується положення, за яким «...ступінь чіткості закону, значною мірою залежить від змісту даного документа, сфери, на яку поширюється цей закон, а також кількості та статусу тих, кому закон адресований. Ступінь чіткості, який треба забезпечувати при формулюванні конституційних положень, з огляду на загальний характер, може бути нижчим, ніж в інших законах» (рішення у справі «Реквенї проти Угорщини» від 20.05.1999 р. (заява № 25930/94), п. 34-35<sup>7</sup>).

Таким чином, на думку О.О. Дмитрик, Конституція України містить норми, які є основою змісту публічної фінансової діяльності, відображають характер регулювання фінансових відносин, мають базове значення для фінансового права, виступають основою для поточного фінансового законодавства, визначають його характер, та за допомогою яких створюються умови для функціонування фінансової системи країни<sup>8</sup>. Однак Л.К. Воронова слушно наголошувала на небезпеці «перенасичення» нормативних текстів політично-правовими нормами-принципами, адже законодавець, формулюючи норми-принципи, дуже часто зводить їх до декларацій на рівні законодавчих актів і не розробляє механізм їхнього застосування<sup>9</sup>. На жаль, це у значній мірі характерне для тих нечисленних норм субстантивного (змістовного) аспекту фіскального конституціоналізму, які зустрічаються у Конституції України.

До останніх, на нашу думку, слід віднести норми, що визначають принципи закону про Державний бюджет України, які мають надзвичайно складну природу та тлумачення, зокрема на рівні

<sup>6</sup> Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л. Конституційне право України: підручник / за ред. В.Ф. Погорілка. Київ 2010. С. 113.

<sup>7</sup> Платформа «Liga: Zakon» [Електронний ресурс]. URL: [www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562](http://www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562) (дата звернення: 05.08.2018 р.)

<sup>8</sup> Дмитрик О.О. Джерела фінансового права: проблеми і перспективи розвитку: монографія. Харків: Віровець А.П., «Апостроф», 2010. С. 47.

<sup>9</sup> Воронова Л.К. Общие принципы финансового права и его институтов. Принципы финансового права / ред. кол. В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др.. Харьков, 2012 С. 50.

рішень Конституційного Суду України<sup>10</sup>. Так, ст. 96 Конституції України закріпила періодичний характер дії закону про Держаний бюджет з 1 січня по 31 грудня, а стаття 95 – засади справедливого та неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами та прагнення до збалансованості бюджету, передбачила виключний зміст закону про Державний бюджет України, віднісши до нього будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків.

Збалансованість, як одне із загальних «золотих правил» бюджету, є характерним і для північно-американської, і для європейської фінансових систем. При цьому, матеріальний та процедурний вираз його нормативної дії передбачає закріплення у законодавчих актах низки правил, які обмежують урядові можливості до неконтрольованого боргування, для чого при прийнятті конкретного акта про бюджет встановлюються межі граничного бюджетного дефіциту. Ці положення повинні бути враховані та дотримані при підготовці та поданні бюджету суб'єктом бюджетної ініціативи, бути збереженими після прийняття акту легіслатурою та забезпечене їхнє дотримання при виконанні, оскільки вони є одним з основних контрольних показників підсумків управління в межах фіскального року. Натомість в сьогоденних умовах це зовсім не передбачає дотримання балансу між доходами та видатками публічної адміністрації<sup>11</sup>.

Ще одним принципом бюджетної системи, що закріплений у Конституції та БК України, є принципи справедливості і неупередженості розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Національне надбання створюється усім населенням України, а тому справедливий розподіл соціального багатства вважається головною метою бюджетної діяльності<sup>12</sup>. Використані ємкісні категорії – «справедливість», «неупередженість», «суспільне багатство» не дозволяють говорити про конкретне та однозначне встановлення змісту цього принципу у практичній діяльності, відносячи його до норм-декларацій, при застосуванні яких слід орієнтуватися на домінуючі суспільні уявлення про використані загальні поняття. Водночас, на нашу думку, наповнення їх змістом є надзвичайно складним процесом відчуття суспільних настроїв та суспільного узгодження щодо кожного конкретного випадку, тим більше, якщо йдеться про певну спробу офіційного тлумачення, оскільки похибка може зумовити вихолощення еталонного змісту базисів функціонування людського суспільства.

Одним із прикладів цієї тези, на нашу думку, є Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. № 1-р/2018 (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання)<sup>13</sup>, яким визнав неконституційним положення підпункт 164.2.19 пункту 164.2. статті 164 ПК України, що зумовлювало оподаткування пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, у частині, що перевищувала десятикратний розмір прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, встановленого на 1 січня звітного податкового року, серед іншого, з підстав несправедливості у такому разі до встановлення пенсій, оскільки це призводить до зменшення їх фактичного розміру, який встановлюється з урахуванням співвідношення між тривалістю страхового стажу та розміром заробітної плати (доходу) застрахованої особи (абз. 5 п. 4.3. мотивувальної частини).

<sup>10</sup> Див. про це: Рішення Конституційного Суду України (справа про збалансованість бюджету) від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. ст. 3088; Рішення Конституційного Суду України (справа про право законодавчої ініціативи щодо внесення змін до закону про Державний бюджет України) від 13.01.2009 р. № 1-рп/2009. *Офіційний вісник України*. 2009. № 7. ст. 222; Рішення Конституційного Суду України від 25.01.2012 р. № 3-рп/2012. *Офіційний вісник України*. 2012. № 11. стор. 135. ст. 422 та інші.

<sup>11</sup> Malleghe, P.-A. van, (Un)Balanced Budget Rules in Europe and America. The Constitutionalization of European Budgetary Constraints / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 157-160.

<sup>12</sup> Пустовіт Ю.Ю. Система принципів бюджетного права України. *Фінансове право*. 2012. № 4 (22). С. 39.

<sup>13</sup> *Офіційний вісник України*. 2018. № 37. стор. 132. ст. 1314.

Навряд чи у державі, де середній розмір пенсії на момент прийняття цього Рішення становив 2 479,20 грн<sup>14</sup>, а запроваджена солідарна система загальнообов'язкового державного пенсійного страхування жодним чином не гарантує відповідності між трудовим та фінансовим внеском особи та розміром пенсійного забезпечення, оподаткування сум пенсій, що перевищували 13 730,00 грн (тобто, яка в понад 5,5 разів перевищує середню пенсію) в частині лише такого перебільшення відповіді загально-соціальному сприйняттю поняття несправедливості. При цьому, Конституційний Суд України не врахував контекстний аналіз дії норм податкового законодавства, справедливість у якому, натомість, передбачає необхідність врахування платоспроможності платників податків при встановленні податків та зборів, а майновий стан виключає з переліку ознак податкової дискримінації, об'єктивно закладаючи основи допустимості прогресивності оподаткування.

Проголошення принципу верховенства права, що визначає декларативне існування Української держави як правової та соціальної, встановлює примат прав особи у відносинах із державою, залишаючи за останньою сервісну функцію щодо забезпечення досягнення інтересів приватної особи. У розпал конституційного процесу в Україні питання нормативного збереження цих можливостей для особи набуває особливого значення. Водночас справжньою метою діяльності держави є не лише закріплення прав особи, але реальне забезпечення їхньої реалізації, для чого потрібне прогресивно зростаюче фінансування.

На думку проф. О.В. Музики-Стефанчук, положення про дотримання у фінансовому праві ст. 3 Конституції України («Людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави») слід відносити до групи «нереальних положень у фінансовому праві України», оскільки чим більше держава витрачає на свого громадянина, тим більше цей громадянин (чи його нащадки) віддаватиме державі у майбутньому. За все треба платити, навіть за декларативні норми Конституції України<sup>15</sup>.

Більше того, у сучасних умовах навіть норму ч. 2 ст. 95 Конституції України щодо виключного характеру предмету закону про Державний бюджет, вважаємо, теж слід відносити до нереалістичних декларацій, з огляду на значну частину делегування власних функцій щодо забезпечення загальнооспільних потреб недержавним утворенням та суб'єктам, з подальшою передачею фінансово-правових повноважень на їхню реалізацію (йдеться хоча б про місцеве самоврядування в умовах фіскальної децентралізації та систему загальнообов'язкового державного соціального страхування, обидві з яких очевидно виконують загальні публічні завдання з відповідним фінансуванням, що не відображене у законі про Державний бюджет України).

Натомість норми процедурного аспекту, які визначають правові засади організації форми бюджетного управління в Україні, є переважаючими, більш чіткими та конкретними.

Надаючи визначення бюджетної системи України у п. 5 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України, норма вказує на те, що під цим поняттям слід розуміти сукупність Державного та місцевих бюджетів, побудовану з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіального устрою і врегульовану нормами права. Відповідь же щодо характеристики державного і адміністративно-територіального устрою можна знайти лише серед загальних норм Конституції.

Згідно з ч. 2 ст. 2 Конституції України вона є унітарною державою, територіальний устрій якої ґрунтується на засадах єдності та цілісності території, поєднання централізації та децентралізації у здійсненні державної влади, збалансованості і соціально-економічного розвитку регіонів, з урахуванням їх історичних, економічних, екологічних, географічних і демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій (ст. 132 Конституції України). У складі України відсутні суверенні утворення. Водночас в Україні визнається і гарантується місцеве самоврядування (ст. 7 та розділ

<sup>14</sup> Середній розмір пенсії та кількості пенсіонерів (за даними Пенсійного фонду): статистичні дані. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс].

URL: [www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ2007/sz/sz\\_u/spr\\_07rik\\_u.html](http://www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ2007/sz/sz_u/spr_07rik_u.html) (дата звернення: 16.06.2018 р.)

<sup>15</sup> Музика-Стефанчук О. Нереальні положення у фінансовому праві України. *Право України*. 2013. №№ 1-2. С. 30.

XI Конституції України), що має в тому числі, власну матеріально-фінансову основу як складову гарантій (рухоме та нерухоме майно комунальної власності, доходи місцевого бюджету, природні ресурси громади тощо).

Це зумовлює класичну дворівневу структуру бюджетної системи України, до складу якої входить Державний бюджет України – як основний фонд виконання завдань і функцій держави, а також підсистема місцевих бюджетів, які насамперед забезпечують реалізацію завдань місцевого самоврядування та полегшують фінансове управління територіями адміністративно-територіальних одиниць. Таким чином, фінансове забезпечення виконання завдань і функцій держави – напрям здійснення видатків Державного бюджету, що навіть за умови делегування їх на нижчі рівні повинно компенсуватися передачею місцевим бюджетам частини фінансових ресурсів держави (ч. 3 ст. 142 Конституції України).

Прийняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України є важливим елементом створення фінансової основи діяльності публічного суб'єкта. Незважаючи на продовження дискусії про статус та значення закону про бюджет, на сьогодні можна стверджувати правове та політичне значення саме такої форми існування цього універсального та координуючого фінансово-планового акту в системі публічних фінансів будь-якої держави.

Ч. 2 ст. 96 Конституції України визначає повноваження на підготовку і надання проекту закону про Державний бюджет до 15 вересня року, що передуює плановому, виключно за Кабінетом Міністрів України. Підставою цього, на нашу думку, є специфічний предмет регулювання вказаного закону, який вимагає задіяння урядових ресурсів при його підготовці. Натомість у тлумаченні норм Конституції України Конституційний Суд України визначив, що внесення до Верховної Ради України проектів законів про внесення змін до закону про Державний бюджет не є винятковим правом Кабінету Міністрів України та належить усім суб'єктам права законодавчої ініціативи (Рішення від 13.01.2009 р. № 1-рп/2009).

Після прийняття відповідного закону про Державний бюджет його виконання повністю покладено на Кабінет Міністрів України (в межах якого конкретно функцію з загальної організації і управління цим процесом покладено на Міністерство фінансів України). Водночас це ж тягне за собою і конституційний обов'язок Кабінету Міністрів України подати до Верховної Ради України звіт про виконання Державного бюджету України, який повинен бути оприлюднений (ст. 97 Конституції України). До речі, оприлюдненню за вимогою ч. 4 ст. 95 Конституції України підлягають і решта регулярних звітів про доходи і видатки Державного бюджету, що за задумом повинно забезпечити можливість широкого громадського контролю за публічними фондами коштів.

Але спеціальний предмет не дозволяє говорити про ефективність механізмів контролю без існування фахових механізмів. Місце такого стаття 98 Конституції України відводить Рахунковій палаті – одному з двох конституційних органів парламентського контролю, що здійснює від імені Верховної Ради України контроль за надходженням і використанням коштів Державного бюджету України.

У сукупності з відповідними компетенційними нормами вказані приписи визначають основи управління бюджетними коштами з позицій власне державного управління, незаслужено оминаючи питання бюджетного управління на місцевому рівні та міжбюджетних відносин між Державним та місцевими бюджетами, що є основою реального місцевого самоврядування та становить одну з фундаментальних основ організації цілісної демократичної системи публічного управління в Україні.

### **Пропозиції щодо субстантивізації конституційних норм у сфері публічних фінансів**

Пропозиції щодо розвитку конституційних положень у сфері управління публічними фінансами за взірцем Основного закону ФРН, тяжіючи до субстантивного фіскального конституціоналізму, вже тривалий час активно висловлюються у літературі<sup>16</sup>. Звісно, що з огляду на попередньо

<sup>16</sup> Див про це: Гаврилюк Р. Конституція держави і публічні фінанси: проблеми теорії. *Право України*. 2006. № 12. С. 15-19; Клімова С.М. Управління публічними фінансами як складова реформи державного управління в Україні. *Держава та регіони. Серія : право*. 2016. № 3 (53). С. 87-88.

озвучені зауваження, вказані норми можуть міститися і у інших актах законодавства, натомість вважаю, що в рамках нового конституційного процесу, який на сьогодні триває в Україні, питання правових засад управління бюджетними коштами повинно знайти ширше закріплення у Конституції України:

1) питання дотримання збалансованості сфери публічних фінансів є важливим питанням забезпечення існування самої держави, її безпеки та суверенітету, зважаючи на що він повинен бути не просто «прагненням», а як один із обов'язкових критеріїв оцінки професійності бюджетної політики держави. Для забезпечення цієї мети у Конституції України повинні бути закріплені емпіричні економічні показники-індикатори такої збалансованості, щоб свобода розсуду держави для досягнення балансу мала контрольовані дискреційні межі та була законною та передбачуваною для її громадян – обґрунтований пропорційний розмір видатків на реалізацію окремих соціально-економічних прав, а також у окремих сферах (наприклад, безпеки та оборони) до валового внутрішнього продукту; закріплення граничного обсягу дефіциту, зокрема із врахуванням рекомендацій та об'єктивного взаємозв'язку між дефіцитом, боргом, структурою боргу та обсягом валового внутрішнього продукту, що відповідає вимогам рамкових європейських норм у сфері організації бюджетної системи (наприклад, Регламент Ради (ЄС) № 479/2009 від 25.05.2009 р. про застосування Протоколу у процедурі щодо надмірного дефіциту, що є додатком до Договору про заснування Європейської Спільноти);

2) Конституцією України додатково повинно бути встановлено основи регулювання міжбюджетних відносин між Державним та місцевими бюджетами щодо забезпечення фінансової самостійності та спроможності останніх, порядку застосування принципу субсидіарності при розподілі видатків між рівнями бюджетної системи на виконання загальносуспільних завдань і функцій;

3) в рамках євроінтеграційних прагнень України одним із напрямів державної фіскальної політики повинно стати дотримання Маастрихтських критеріїв конвергенції (зближення), розроблених в рамках Економічного і монетарного союзу (ЕМС), закріплених Пактом про стабільність і зростання 1997 р., які є обов'язковими умовами приєднання до третього етапу ЕМС як елементу вступу до ЄС. Ці критерії є не лише умовами євроінтеграції, але й вироблені в рамках однієї з потужних фінансово-економічних систем показниками фінансової безпеки та стабільності держави;

4) відхід від категоричної однорічності в управлінні бюджетними коштами шляхом імплементації в українське законодавство вимог Директиви Ради (ЄС) № 2011/85 від 08.11.2011 р. про вимоги до бюджетних рамок (параметрів) держав-членів ЄС, які мають загальне значення для держав-членів ЄС з 31.12.2013 р.;

5) визначення імперативного застосування принципу стабільності (передбачуваності) фінансового законодавства через розкриття правової визначеності в контексті забезпечення дотримання верховенства права.

Зміни останніх років (наприклад, в рамках реформи щодо запровадження середньострокового бюджетного планування Законом № 2646-VIII від 06.12.2018 р.) додатково стверджують, що закріплення таких базисних речей для побудови управління публічними фінансами на рівні спеціальних законів (п.п. 1, 4), ще й у форматі декларативно-планових актів, не зумовлюють достатніх нормативних гарантій їхньої реалізації.

А в частині реалізації принципу «стабільності» на прикладі податково-правового аспекту, вкотре змінюючи правову позицію щодо передбачуваності нормативно-правового регулювання, Верховний Суд прямо виснував, всупереч усталеній практиці Конституційного Суду України щодо правової визначеності, що «Будь-які норми будь-якого попереднього закону не можуть обмежувати законодавчих повноважень Верховної Ради України на зміну нормативного регулювання, за винятком випадків, коли такі обмеження випливають із норм Конституції України або міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України».

*У Конституції України відсутні норми, які б зобов'язували Верховну Раду України дотримуватися особливого порядку введення в дію норм з питань оподаткування (курсив – О.І.).*



Ураховуючи зміст конституційних норм, закон, зокрема з питань оподаткування, може набирати чинності і вступати в дію в різні моменти, проте для цього потрібне відповідне застереження в самому законі. Наявність подібних застережень в інших законах не передбачена Конституцією України (нормою частини п'ятої статті 94 Конституції України безпосередньо визначено, що відступ від загального правила має бути передбачений «самим законом», тобто тим законом, про набрання чинності якого йдеться)....

Підсумовуючи наведене, Верховний Суд відступає від висновку в постановах від 07.09.2018 р. у справі № 826/18755/15, від 17.03.2021 р. № 816/846/16, від 01.07.2021 р. № 816/844/16 та формулює висновок, що норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК не відмінюють дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елемента податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном» (постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20)<sup>17</sup>).

**Висновки.** Отож, після завершення правового режиму воєнного стану, одним з питань законодавчих ініціатив повинна стати комплексна конституційна реформа, зокрема у сфері субстантивного фіскального конституціоналізму, з наданням найвищої юридичної сили положенням управління публічними фінансами, з урахуванням пропонованих у цьому дослідженні, які є необхідними для продовження євроінтеграції та зближення фінансової системи України до європейського Економічного та монетарного союзу. Зрештою, зважаючи на перспективи залучення іноземних коштів для повоєнної відбудови, очевидно, що прозорі та стабільні (передбачувані) правила лише сприятимуть цій меті.

### Список використаних джерел

#### Бібліографія:

1. Delledonne, G. A Legalization of Financial Constitutions in the EU? Reflections on the German, Spanish, Italian and French Experiences. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 181-204.
2. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Textausgabe mit Stichwortregister, Bonn 2013, 144 s.
3. Malleghem, P.-A. van, (Un)Balanced Budget Rules in Europe and America. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 151-180.
4. Siekmann, H. Grundgesetz: Kommentar, 5th edn. München: CH Beck, 2009. 913 s.
5. Воронова Л.К. Общие принципы финансового права и его институтов. Принципы финансового права / ред. кол. В.Я. Тацкий, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков, 2012 С. 48-50.
6. Гаврилюк Р. Конституція держави і публічні фінанси: проблеми теорії. *Право України*. 2006. № 12. С. 15-19.
7. Дмитрик О.О. Джерела фінансового права: проблеми і перспективи розвитку: монографія. Харків: Віровець А.П., «Апостроф», 2010. 328 с.
8. Клімова С.М. Управління публічними фінансами як складова реформи державного управління в Україні. *Держава та регіони. Серія: право*. 2016. № 3 (53). С. 84-89.
9. Музика-Стефанчук О. Нереальні положення у фінансовому праві України. *Право України*. 2013. №№ 1-2. С. 29-37.
10. Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л. Конституційне право України: підручник / за ред. В.Ф. Погорілка. Київ 2010. 344 с.
11. Пустовіт Ю.Ю. Система принципів бюджетного права України. *Фінансове право*. 2012. № 4 (22). С. 37-40.
12. Речицький В. Конституціоналізм. Коротка версія (читанка з конституціоналізму для зацікавлених). Харків, 2014. 264 с.
13. Середній розмір пенсії та кількості пенсіонерів (за даними Пенсійного фонду): статистичні дані. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. URL: [www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ/2007/sz/sz\\_u/spr\\_07rik\\_u.html](http://www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ/2007/sz/sz_u/spr_07rik_u.html) (дата звернення: 16.06.2018 р.)

<sup>17</sup> ЄДРСР. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 04.09.2022 р.)

**Перелік юридичних документів:**

14. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16 (адміністративне провадження № К/9901/33796/20). ЄДРСР. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 04.09.2022 р.)
15. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Реквені проти Угорщини» від 20.05.1999 р. (заява № 25930/94). Платформа «Liga: Zakon» [Електронний ресурс]. URL: [www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562](http://www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562) (дата звернення: 05.08.2018 р.)
16. Рішення Конституційного Суду України (справа про збалансованість бюджету) від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. Офіційний вісник України. 2008. № 93. ст. 3088
17. Рішення Конституційного Суду України (справа про право законодавчої ініціативи щодо внесення змін до закону про Державний бюджет України) від 13.01.2009 р. № 1-рп/2009. Офіційний вісник України. 2009. № 7. ст. 222.
18. Рішення Конституційного Суду України від 25.01.2012 р. № 3-рп/2012. Офіційний вісник України. 2012. № 11. стор 135. ст. 422.
19. Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. № 1-р/2018 (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання). Офіційний вісник України. 2018. № 37. стор. 132. ст. 1314.

**References****Bibliography:**

1. Delledonne, G. A Legalization of Financial Constitutions in the EU? Reflections on the German, Spanish, Italian and French Experiences. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 181-204.
2. Dmytryk O.O. Dzherela finansovoho prava: problemy i perspektyvy rozvytku: monohrafiia. Kharkiv: Virovets A.P., «Apostrof», 2010. 328 s.
3. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Textausgabe mit Stichwortregister, Bonn 2013, 144 s.
4. Havryliuk R. Konstytutsiia derzhavy i publichni finansy: problemy teorii. *Pravo Ukrainy*. 2006. № 12. S. 15-19.
5. Klimova S.M. Upravlinnia publichnymy finansamy yak skladova reformy derzhavnoho upravlinnia v Ukraini. *Derzhava ta rehiony. Serii: pravo*. 2016. № 3 (53). S. 84-89.
6. Malleghe, P.-A. van, (Un)Balanced Budget Rules in Europe and America. *The Constitutionalization of European Budgetary Constraints* / edited by Mauris Adams, Federico Fabbrini and Pierre Larouche. Oxford and Portland, Oregon, 2014. S. 151-180.
7. Muzyka-Stefanchuk O. Nerealni polozhennia u finansovomu pravi Ukrainy. *Pravo Ukrainy*. 2013. №№ 1-2. S. 29-37.
8. Pohorilko V.F., Fedorenko V.L. Konstytutsiine pravo Ukrainy: pidruchnyk / za red. V.F. Pohorilka. Kyiv 2010. 344 s.
9. Pustovit YU.YU. Systema pryntsyviv biudzhethnoho prava Ukrainy. *Finansove pravo*. 2012. № 4 (22). S. 37-40.
10. Rechyt'skyi V. Konstytutsionalizm. Korotka versiia (chytanka z konstytutsionalizmu dlia zatsikavlenykh). Kharkiv, 2014. 264 s.
11. Serednii rozmir pensii ta kilkosti pensioneriv (za danymy Pensiinoho fondu): statystychni dani. Ofitsiinyi sait Derzhavnoi sluzhby statystyky Ukrainy [Elektronnyi resurs]. URL: [www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ/2007/sz/sz\\_u/spr\\_07rik\\_u.html](http://www.ukrstst.gov.ua/operativ/operativ/2007/sz/sz_u/spr_07rik_u.html) (data zvernennia: 16.06.2018 r.)
12. Siekmann, H. Grundgesetz: Kommentar, 5th edn. München: CH Beck, 2009. 913 s.
13. Voronova L.K. Obshchie printsipy finansovogo prava i ego institutov. *Printsipy finansovogo prava* / red. kol. V.I.A. Tatsii, I.U.P. Bitiak, L.K. Voronova i dr. Kharkov, 2012 S. 48-50.

**List of legal documents:**

14. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 19.04.2022r. u spravi №816/687/16 (provadzhenia № K/9901/33796/20). YEDRSR. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (data zvernennia: 04.09.2022 r.)
15. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy (sprava pro pravo zakonodavchoi initsiatyvy shchodo vnesennia zmin do zakonu pro Derzhavnyi biudzheth Ukrainy) vid 13.01.2009 r. № 1-рп/2009. Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. 2009. № 7. st. 222.
16. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy (sprava pro zbalansovanist biudzhetu) vid 27.11.2008 r. № 26-рп/2008. Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. 2008. № 93. st. 3088
17. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 25.01.2012 r. № 3-рп/2012. Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. 2012. № 11. stor 135. st. 422.
18. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 27.02.2018 r. № 1-р/2018 (sprava pro opodatkuvannia pensii i shchomisiachnoho dovichnoho hroshovoho utrymannia). Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. 2018. № 37. stor. 132. st. 1314.
19. Rishennia Yevropeiskoho Sudu z prav liudyny u spravi «Rekveni proty Uhorshchyny» vid 20.05.1999 r. (zaiava № 25930/94). Platforma «Liga: Zakon» [Elektronnyi resurs]. URL: [www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562](http://www.ips.ligazakon.net/document/full/SO0562) (data zvernennia: 05.08.2018 r.)