

РОЗДІЛ 7.

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.27

ПРИНЦИП СПРАВЕДЛИВОСТІ
ЯК ОДИН З ОСНОВОПОЛОЖНИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯTHE PRINCIPLE OF JUSTICE
AS ONE OF THE FUNDAMENTAL PRINCIPLES OF TAXATION

Барін О.Р.,

*аспірант кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»*

У статті йдеться про принцип справедливості, який є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування. Правове значення принципу справедливості оподаткування визнають учені як України, так і інших держав. Однак сутність принципу справедливості залишається спірною категорією для вчених і практиків у галузі податкового права. Нами було запропоновано нове визначення та суть принципу справедливості оподаткування в Податковому кодексі України.

Ключові слова: система оподаткування, принципи оподаткування, принцип справедливості оподаткування, принцип соціальної справедливості оподаткування, принцип податкової соціальної справедливості.

В статье идет речь о принципе справедливости, который является главным ориентиром любой цивилизованной системы налогообложения. Правовое значение принципа справедливости налогообложения признают ученые как Украины, так и других государств. Однако сущность принципа справедливости до настоящего времени остается спорной категорией для ученых и практиков в отрасли налогового права. Нами было предложено новое определение и сущность принципа справедливости налогообложения в Налоговом кодексе Украины.

Ключевые слова: система налогообложения, принципы налогообложения, принцип справедливости налогообложения, принцип социальной справедливости налогообложения, принцип налоговой социальной справедливости.

The article deals with the principle of justice, which is the main reference of any civilized system of taxation. The legal significance of the principle of fair taxation recognized scientists of both Ukraine and other countries. But the essence of the principle of justice still remains a controversial category for scholars and practitioners in the field of tax law. We proposed a new definition and the essence of the principle of fair taxation in the Tax Code of Ukraine.

Key words: tax system, taxation principles, principle of fair taxation, principle of social justice, taxation, principle of tax equity.

Постановка проблеми. У країнах із розвинутою ринковою економікою підприємницька діяльність асоціюється з поняттями особистої свободи, незалежності, здатності реалізувати свої потенційні можливості та збільшити наявний капітал. Підприємці користуються повагою в суспільстві та всесвітньої підтримкою з боку держави. Під час формування податкової системи держава виходила з низки принципів. У законодавчому порядку затверджуються всі види податків, а також порядок їх розрахунків, терміни сплати й відповідальність за ухилення від податків. Це дозволяє використовувати податкову систему як інструмент політики держави, яка, з одного боку, має силу закону, а з іншого – захищає права платника податків.

Гострою проблемою залишається захист прав платників податків в умовах нестабільності, частих змін законодавчої бази, що регулює податкові відносини між платниками податків і державою. Крім того, в умовах проведеної податкової реформи з огляду на прийняття єдиного кодифікованого акта податкового законодавства раніше сформовані принципи наповнюються новим змістом. Саме принцип справедливості є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування. Тому необхідно чітко визначити сутність цього принципу оподаткування та закріпити його на законодавчому рівні.

Стан дослідження. Принцип справедливості системи оподаткування в Україні в сучасних умовах є досить актуальним питанням, недостатньо дослідженим як у теорії, так і на законодавчому рівні. Аналізу окремих питань принципів системи оподаткування, принципів податкового права та принципів податкової системи присвячено праці таких вітчизняних і зарубіжних учених, як

Е.М. Ашмаріна, К.С. Бельський, Г.М. Бродський, Г.А. Гаджиев, А.В. Дьомін, А.Н. Козирін, Ю.О. Крохіна, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пенеляєв, А.І. Худяков та інші.

Метою статті є розробка пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення норм податкового законодавства (а саме Податкового кодексу України) у частині встановлення й закріплення принципу соціальної справедливості системи оподаткування з метою їх подальшого використання на практиці.

Виклад основного матеріалу. Сучасні зарубіжні та вітчизняні вчені пропонують власні визначення принципів оподаткування. Й. Ланг у «Проекті Кодексу податкових законів для держав Східної Європи» [2] узагальнив класичні й сучасні принципи оподаткування в межах таких чотирьох основних вимог, що висувуються до оподаткування, як справедливість (у тому числі економічна ефективність), економічність (у тому числі гнучкість), непомітність (у тому числі зручність), практичність (у тому числі дешевизна й наочність). Як зазначає А.І. Косолапов у роботі «Податки та оподаткування», ґрунтуючись на класичних принципах оподаткування й дослідженнях сучасних учених у цій сфері фінансової науки, оподаткування здійснюється на основі системи податкової справедливості, економічної ефективності, визначеності та дешевизни [3, с. 26]. Ці основні принципи оподаткування є узагальнюючими.

Так, варто відзначити, що одним з основоположних принципів оподаткування є принцип рівності й справедливості, відповідно до якого кожен платник податків має вносити справедливую частку в державну скарбницю. Багато дослідників серед основних називають принцип раціонального розподілу податків між категоріями плат-

ників, територіальне забезпечення бюджетів за рахунок своєчасного надходження податків, вирішення соціальних завдань тощо. Отже, окремо варто відзначити принцип справедливості. Оподаткування має бути справедливим, ця аксіома є приватним проявом загальної вимоги справедливості в праві.

Наприклад, А.В. Бризгалін вказує: «Принцип справедливості, незважаючи на запеклі суперечки з приводу його суті та змісту, ось уже протягом 200 років є головним орієнтиром будь-якої цивілізованої системи оподаткування» [7, с. 72]. Причому принцип справедливості являє собою інтегроване вираження всіх загальних принципів оподаткування та водночас квінтесенцію кожного з них. Інакше кажучи, вимога справедливості проявляється і в загальності, і в рівності, і в пропорційності, і у визначеності, і в інших принципах оподаткування.

Дійсно, вимога справедливості носить універсальний, загальний характер, визначаючи зміст і структуру всього податкового законодавства. А.І. Худяков та Г.М. Бродський зауважують: «Справедливість належить до числа морально-етичних категорій. І в цій якості цей принцип належить до числа етичних принципів оподаткування» [11, с. 110–112]. М.П. Кучерявенко зазначає: «Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування та відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частка доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляється тягар податків серед різних груп і верств суспільства та, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. <...> Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що уявлення про обґрунтованість податків знаходяться на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів» [4, с. 54].

Варто звернути увагу, що принцип справедливості є також конституційним принципом. Досить красномовно говорить про це ч. 1 ст. 1 Конституції Іспанії: «Іспанія конститується в соціальну й демократичну правову державу, яка проголошує вищими цінностями свого правопорядку свободу, справедливість, рівність і політичний плюралізм» [5, с. 73]. Про це також свідчить Документ Копенгагенської наради Конференції з людської зміни НБСЄ (Копенгаген, 29 червня 1990 р.), у якому держави-учасниці спеціально наголосили: «Вони сповнені рішучості підтримувати й розвивати ці принципи справедливості, які складають основу правової держави. Вони вважають, що правова держава означає не просто формальну законність, яка забезпечує регулярність і послідовність у досягненні й підтримці демократичного порядку, а справедливість, засновану на визнанні та повному прийнятті вищої цінності людської особистості й гарантовану установами, які створюють структури, що забезпечують її найбільш повне вираження» [5, с. 73].

Розглядаючи принцип справедливості, необхідно звернути увагу, що він передбачається також у податковому законодавстві низки країн. Наприклад, у Податковому кодексі Російської Федерації принцип справедливості присутній у початковій редакції в такому вигляді: «Під час встановлення податків враховується фактична здатність платника податків у сплаті податку з огляду на принцип справедливості». Проте потім законодавець, мабуть, зважаючи на викладене, скорегував цю норму, вилучивши з наведеного положення вимоги її відповідності принципу справедливості.

У Податковому кодексі Республіки Казахстан (далі – ПКРК) поряд з іншими 5 принципами оподаткування міститься принцип справедливості. У ст. 7 ПКРК цей принцип врегульовано досить вузько, він складається із сукупності декількох положень. По-перше, встановлено, що оподаткування в Республіці Казахстан є загальним та обов'язковим; по-друге, забороняється надання по-

даткових пільг індивідуального характеру. Досить часто під час аналізу цього принципу різні автори вкладають у нього неоднаковий зміст. Зокрема, вважають, що принцип справедливості полягає в його рівномірності, пропорційності, необтяжливості тощо. У ПКРК принцип справедливості розкривається через дві складові: загальності та обов'язковості оподаткування. Загальність оподаткування буквально означає, що податки повинні платити всі без винятку. ПКРК не розкриває ідею загальності оподаткування, встановлюючи лише, що «забороняється надання податкових пільг індивідуального характеру». Найбільш чітко ідею загальності оподаткування виражено в ст. 35 Конституції Республіки Казахстан, яка передбачає обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки [6, с. 36].

Розуміючи під обов'язковістю оподаткування обов'язковість сплати самого податку або обов'язковість виконання податкового зобов'язання, можна стверджувати, що це не зовсім точно стосується справедливості оподаткування, оскільки навіть найбільш несправедливе оподаткування є обов'язковим до виконання. А.І. Худяков та Г.М. Бродський стверджують, що, по-перше, обов'язковість виступає не принципом оподаткування, а властивістю будь-якого податку, у тому числі явно несправедливого; по-друге, принцип справедливості та загальність оподаткування є певною мірою взаємовиключними.

Не виключає наявність принципу справедливості також українське законодавство. Однак варто звернути увагу, що законодавець уточнює цей принцип, тому Податковий кодекс України в ст. 4 визначає один із принципів оподаткування як принцип соціальної справедливості, що виражається в установленні податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків [10].

Представники влади таким чином коментують цей принцип: «Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування та відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляються податки серед різних груп і верств суспільства та, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що подання про обґрунтованість податків перебувають на стику індивідуальних, групових, регіональних та державних інтересів. Щодо цього принципу необхідно враховувати, що досить часто інтереси суспільства не співпадають з інтересами держави. Саме тому, коли йдеться про соціальну справедливість, йдеться про здійснення суспільної мети за рахунок діяльності відповідних державних інститутів. Тобто суспільне значення рівності всіх має реалізовуватись через ефективну дію державних органів щодо реалізації цього принципу» [9].

Інше незалежне джерело коментує цей принцип так: «Під час встановлення податків, визначення їх об'єкта оподаткування (бази), ставок податку законодавець має враховувати платоспроможність платника податків. Варто враховувати такі показники, як прожитковий мінімум, середня заробітна плата, мінімальна заробітна плата» [8].

На нашу думку, таке визначення принципу соціальної справедливості краще відображає суть цього принципу оподаткування. Так, у словниковій літературі вказано: «Соціальна справедливість – це громадська моральна оцінка суспільних відносин; один з основних загальнолюдських соціальних ідеалів, конкретний зміст якого змінювався протягом історії та відрізняється в різних соціальних системах. Реалізація принципу соціальної справедливості означає, що в суспільстві здійснюється справедливий розподіл діяльності (праці), соціальних благ (прав, можливостей, влади, винагород, визнання), рівня та якості життя, інформації й культурних цінностей. Для справедливого розподілу соціальних благ необхідне по-

слідовне здійснення принципу винагороди й визнання праці, забезпечення всім мінімального соціально-гарантованого рівня та якості життя» [12].

У раніше чинному (до прийняття Податкового кодексу України) Законі України «Про систему оподаткування», який регулював принципи оподаткування в Україні, принцип соціальної справедливості визначався в ст. 3 «Принципи побудови та призначення системи оподаткування». Принцип соціальної справедливості тлумачився в цій нормі таким чином: «Соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого й прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та дуже високі доходи» [1].

Говорячи про принципи системи оподаткування, варто наголосити, що чинне законодавство, зокрема ст. 4 Податкового кодексу України, не розкриває сутність принципу соціальної справедливості повною мірою, що призводить до неоднозначного тлумачення згаданої норми. Необхідно також зауважити, що доречніше говорити про принцип податкової справедливості. Так, А.І. Косолапов стверджує, що принцип податкової справедливості реалізується через такі принципи:

1) принцип податкової рівності, що передбачає рівність усіх платників податків перед законом;

2) принцип спрямованості оподаткування на економічний потенціал, що означає рівне оподаткування рівних економічних чинників із рівним результатом. Індикаторами економічного потенціалу є дохід, споживання та майно, кожен із них обтяжується певним податком. Цей принцип оподаткування реалізується також через податкову прогресію, яка сприяє досягненню податкової рівності завдяки перерозподілу, корегуючому добробуту та шляхом прогресивного оподаткування доходів. У свою чергу Й. Ланг пише: «Ми вважаємо податкову прогресію необхідною тому, що ринкові механізми, надаючи доступ до пропозиції тим, хто вже затвердив свої позиції на ринку, не здатні сформулювати соціально прийнятну структуру прав» [2, с. 107]. Необхідність податкової прогресії закріплюється в конституціях деяких країн. Зокрема, у ст. 53 Конституції Італійської Республіки вказано, що «податкова система будується на засадах прогресивності»;

3) принцип соціальної податкової справедливості, що значною мірою виводиться з принципу соціальної держа-

ви. Такою державою є й Україна (відповідно до ст. 1 Конституції України). Концепція соціальної ринкової економіки, яка добре зарекомендувала себе в багатьох розвинених країнах, таких як Німеччина та Японія, з одного боку, відкриває шляхи для розвитку підприємницької діяльності й економіки країни в цілому, а з іншого – пом'якшує соціальні конфлікти. Соціальна податкова справедливість ґрунтується як на перерозподілі, так і на забезпеченні податкової свободи прожиткового мінімуму. Це означає, що прожитковий мінімум, необхідний для підтримки гідного людського існування в суспільстві, не повинен піддаватися оподаткуванню. Більшість конституцій ставлять сім'ю в особливі умови захисту, і це є обґрунтуванням сімейної податкової справедливості, яка має неодмінно враховуватись під час оподаткування. Соціальна податкова справедливість реалізується також через оподаткування нерухомості, яка повинна оцінюватись під час оподаткування за ринковими цінами;

4) принцип екологічної податкової справедливості, який припускає, що приріст капіталу має використовуватись екологічно ефективно, а споживання ресурсів, шкідливе для навколишнього середовища, повинно обтяжуватись введенням особливого оподаткування [3, с. 26–27].

Таким чином, вважаємо за необхідне внести зміни до ст. 4 чинного Податкового кодексу України в частині визначення поняття «принцип соціальної справедливості», замінивши його терміном «принцип податкової соціальної справедливості».

Висновки. На підставі порівняльного аналізу правового значення принципу справедливості оподаткування в податковому праві України та інших держав можна зробити певні узагальнення.

По-перше, основоположне правове значення принципу справедливості оподаткування визнають учені як України, так і інших держав.

По-друге, сутність принципу справедливості залишається спірною категорією для вчених і практиків у галузі податкового права.

По-третє, нами запропоновано закріпити в ст. 4 Податкового кодексу України таке визначення *принципу податкової соціальної справедливості*: встановлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків, яка вираховується через прожитковий мінімум, середню заробітну плату, мінімальну заробітну плату для забезпечення всім мінімального соціально-гарантованого рівня та якості життя.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
2. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы / Й. Ланг. – Бонн : Министерство финансов ФРГ, 1993. – 464 с.
3. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение : [учеб. пособие] / А.И. Косолапов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 872 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Лерас ; Право, 2005. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
5. Мучник А.Г. Комментарий к Конституции Украины / А.Г. Мучник. – 2-е изд., испр. и доп. – К. : Парламентское издательство, 2003. – 400 с.
6. Мыктыбаев Т.Д. Правовое значение принципов налогообложения в налоговом праве России и Казахстана / Т.Д. Мыктыбаев // Вопросы экономики и права. – 2010. – № 5. – С. 31–37.
7. Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – 600 с.
8. Налоговый кодекс Украины с комментариями к статьям [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uazakon.ru/nk/4/default.htm>.
9. Научно-практический комментарий к Налоговому кодексу Украины / под общ. ред. Н.Я. Азарова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/ru/comentsnk.htm>.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
11. Худяков А.И. Теория налогообложения : [учеб. пособие] / А.И. Худяков, Г.М. Бродский. – Алматы, 2002. – 392 с.
12. Соціальна справедливість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dic.academic.ru/searchall.php?SWord=Соціальна+справедливость&from=xx&to=ru&did=&style=>