

ГЕНЕЗИС ПРИНЦИПУ СПРАВЕДЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

РЯДІНСЬКА Валерія Олександрівна - кандидат юридичних наук, Головний науковий співробітник Державного науково-дослідного інституту МВС України, с.н.с.

УДК 336.226

В статті поетапно досліджується генезис принципу справедливості налогообложення з XVIII по XX век. Определено, что принцип справедливости является многоаспектной категорией, которая включает подпринципы равенства, всеобщности, платежеспособности, экономичности, соразмерности, фискальной достаточности, нейтральности как условия справедливости налогообложения. Проанализирован генезис научной мысли относительно определения сущности выделенных подпринципов.

Ключові слова. *оподаткування, справедливість, рівність, загальність, платоспроможність, економічність, співрозмірність, фіскальна достатність, нейтральність.*

На сучасному етапі в Україні принцип справедливості оподаткування набуває особливої актуальності, оскільки в умовах значної майнової диференціації українського суспільства закономірно виникає питання про справедливість розподілення доходів та податкового тягаря між різними прошарками населення, від вирішення якого залежить не лише сприйняття суспільством податкової системи як справедливої, а й її ефективність.

Податковий кодекс України [1] у системі принципів оподаткування принципу справедливості не закріплює. Проте такий підхід законодавця зовсім не свідчить про його прагнення не дотримуватися справедливості при оподаткуванні, а пов'язаний зі складністю та різноплановістю категорії «справдливості».

Розуміння принципу справедливості оподаткування відрізняється суб'єктивністю та відносністю, а його трактування залежить від підходу до сутності та змісту справедливості оподаткування, що, на думку І.І. Кучерова [2, с. 189], пояснюється тим, що справедливість є суб'єктивною категорією, яка по різному розуміється різними категоріями платників. При цьому, кожній історичній епосі притаманне своє визначення справедливості оподаткування, що зумовлюється різним економічним, політичним, культурним та соціальним розвитком суспільства. А.А. Ісаєв [3, с. 44] правильно вказує, що справедливість у рабському суспільстві інша, ніж у суспільстві, де всі громадяни вільні, а В.М. Пушкарева [4, с. 155] доповнює його, зазначаючи, що справедливість оподаткування не є абсолютною категорією, вона змінюється залежно від розвитку суспільства. Кожен етап розвитку оподаткування характеризувався власним підходом до визначення справедливості, що пов'язане з відповідним рівнем економічного, політичного, соціального та культурного розвитку суспільства. Дослідженням принципу справедливості оподаткування фінансова наука займається вже не одне сторіччя, а, отже, його визначення неможливе без аналізу теоретичних уявлень щодо сутності зазначеного принципу, що сформувалися у фінансовому праві. Все це зумовлює необхідність дослідження генезису принципу справедливості оподаткування.

Ідея справедливості оподаткування вперше була сформульована науковцями

XVIII сторіччя і вбачалася: у загальності – обов'язку кожного громадянина сплачувати податки (А. Сміт [5], Д. Рікардо [6, с. 189], С. Сімонді [7, с. 83]); у рівності – забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків (А. Вагнер [8], Т. Гобс [9, с. 15-16], О. Мирабо [10, с. 563], П. Верри [11, с. 22]); у платоспроможності – встановленні податків відповідно платоспроможності платника податків (Дж. Миль [12, с. 76], П.А. Гольбах [13, с. 27], У. Петті [14, с. 23]), при цьому основною метою, яку переслідувала наукова думка XVIII сторіччя, висуваючи зазначені принципи, було те, щоб всі класи (у тому числі дворяни та духовенство) сплачували податки. Окреслені принципи стали «класичними», проте зазнали значних змін у ході еволюції.

У другій половині XIX сторіччя, зі зміною соціального устрою в багатьох країнах та зміцненням фінансової науки, склалася сприятлива ситуація для реалізації «класичних» принципів оподаткування. Привілеї з оподаткування для окремих класів було скасовано у більшості країн Європи (фактично, досягнута загальність та рівність, яку мали на увазі науковці XVIII сторіччя), проводилися значні податкові реформи, вінцем яких стала кардинальна зміна оподаткування фізичних осіб. Замість прямих особистих податків («подушної подати» в Російській Імперії, «поголовного податку» у Франції, «особистого податку» в Пруссії тощо), які не враховували платоспроможності платника податків («подушна подать» в Росії, наприклад, якщо особа не могла її сплатити, накопичувалася з року в рік, створюючи суму «недоїмок», яка інколи в десятки разів перевищувала вартість майна та доходів фізичної особи), вводилися нові, що стягувалися залежно від доходів, які отримували фізичні особи (класифікаційний податок у Франції, податок на доходи фізичних осіб в Англії, класна подать в Пруссії, прибутковий податок в Росії тощо). Причини введення такого податку систематизовані І.Х. Озеровим [15, с. 69-70]. На думку науковця, вони полягали в наступному: 1) наприкінці XIX сторіччя соціально-економічні умови розвитку суспільства (розвиток земельної власності, індивідуального підприємництва, кредит-

ного господарювання і т.ін.) утворилося підґрунтя для введення податку на доходи, оскільки пряме особисте оподаткування не могло ефективно виконувати функції оподаткування; 2) розширилася діяльність держави та зросли її фіскальні вимоги, що вимагало нових джерел доходів; 3) набула розповсюдження фінансова криза, викликана світовою війною; 4) загострилися вимоги робочого класу щодо введення більш справедливого розподілення податкового тягара. Як визначає М.Н. Соболев [16, с. 108], перехід до оподаткування доходів відповідав економічним умовам розвитку, вирішував фіскальні потреби держави та знімав соціальну напругу у суспільстві, зменшуючи податковий тягар на незаможні класи. Введення податку на доходи фізичних осіб характеризувалось науковою думкою того часу, як досягнення принципу соціальної справедливості, зазначений податок визначався як «найсправедливіший», «втілення правди в податку» тощо. Е. Селігманом [17, с. 32] навіть було висунуто теорію відміни всіх прямих податків і встановлення єдиного податку на доходи фізичних осіб, оскільки лише такий податок, на думку науковця, відповідав принципу платоспроможності, оскільки лише за умов оподаткування доходів фізична особа, на яку покладається податкове навантаження, здатна його витримати. Звичайно, подібна теорія не отримала законодавчого закріплення, податок на доходи фізичних осіб став ще одним джерелом наповнення державного бюджету, податком, що стягувався разом зі значною кількістю прямих податків, але його введення зачіпало інтереси заможних класів, що частково знімало соціальну напругу, яка на той час панувала у суспільстві. Проте можна з упевненістю констатувати, що зазначений податок найбільш повно відповідав «ідеальному» визначенню платоспроможності як складової принципу справедливості оподаткування.

Введення податку на доходи фізичних осіб частково реалізувало принцип платоспроможності, скасування привілеїв при оподаткуванні для дворянства та духовенства втілювало принципи загальності та рівності оподаткування, проте реалізація зазначе-

них принципів у доктринальному розумінні їх з позицій XVIII сторіччя не зробила справедливою систему оподаткування в жодній країні на початку – у середині XIX сторіччя. Зміни у соціальних та податкових сферах змістили пріоритети визначення справедливості оподаткування, отже знадобились нові критерії до встановлення складових принципів справедливості оподаткування, до розроблення яких і вдалися науковці того часу. Звичайно, їх праці базувалися на «класичних» принципах справедливості оподаткування (загальності, рівності, платоспроможності), проте вони набули нового змісту.

Підтримуючи принцип загальності оподаткування, К. Еєберг [18, с. 57] вперше підняв питання щодо доцільності звільнення від оподаткування незаможних класів, дохід яких не перевищував певного встановленого мінімуму. Він писав: «...звільнення від оподаткування невеликих доходів, що не перевищують мінімуму прожиття, не порушують принципу загальності оподаткування, оскільки такі особи сплачують непрямі податки. Навпаки, таке звільнення у випадках, коли непрямі податки покладають важкий тягар на незаможні класи, є актом справедливості і необхідністю». А. Менгер [19, с. 98], розвиваючи його думку, зазначав: «...кожен член суспільства має право на речі та послуги, необхідні для його існування, перш ніж задовольняти потреби інших. Необхідно встановити мінімум, що надавав би особі можливість гідного існування і не стягувати з неї податки, якщо її доходи не перевищують зазначеного мінімуму». Науковець сформулював це як «принцип гідного існування», який, на його думку, і відтворював справедливість при оподаткуванні. Проте думка про встановлення неоподаткованого мінімуму викликала заперечення, оскільки фактично подібне звільнення було порушенням принципу загальності оподаткування. Висувалися аргументи та формулювалися теорії проти введення неоподаткованого мінімуму: «теорія обміну послуг» (усі користуються послугами держави, отже всі повинні сплачувати податки); «теорія політичних прав» (небезпечність звільнення від участі в несенні податкового обов'язку значного прошарку незаможних робочих,

які мають вагомий вплив на політику держави); «теорія хлібу насущного» (державна є такою ж потребою людини, як їжа та одяг, а, отже, забезпечує її існування як і хліб, а за хліб платять усі) [20, с. 22] тощо.

Розвиток фінансової науки спростував висунуті теорії, а практика довела неефективність оподаткування невеликих доходів через значні витрати на їх адміністрування, що потягло формування ще одного принципу справедливого оподаткування – економічності, тобто принципу, відповідного до якого надходження від податків повинні перевищувати витрати на їх стягнення. Ідея недоторканості частини доходів, необхідних для задоволення насущних потреб людини (неоподаткованого мінімуму), отримала загальне визнання, визначення як «*existenzminimum*» і нормативне закріплення в законодавстві в більшості країн (на початку XX сторіччя в Англії «*existenz-minimum*» складав 135 фунтів, у США – в 3000 доларів, у Франції – 5000 франків, у Росії – 850 рублів [21, с. 30]).

Трансформувалося й визначення рівності оподаткування як ознаки справедливого оподаткування. Фінансистами рівність оподаткування розглядалася з позицій рівності податкового тягара (податкового навантаження). Основне питання, від відповіді на яке залежало визначення вищевказаного принципу, було таке: щоб податковий тягар був рівним, хто скільки повинен платити? [22, с. 425]. Думки щодо його вирішення залежали від ставлення науковців до способу оподаткування.

На той час існувало три способи оподаткування доходів – рівний (з усіх платників стягувалася однакова сума), пропорційний (податок стягувався в єдиному відсотку до доходу платника податків незалежно від величини доходу) та прогресивний (податкові ставки збільшувалися у міру зростання доходу платника податків).

Послідовники рівного оподаткування зазначали, що всі особи повинні сплачувати однакові податки у рівних сумах, оскільки всі користуються державними послугами однаково. Їм заперечували прихильники пропорційного та прогресивного оподаткування, вказуючи, що в умовах значної майнової

нерівності, при рівних податках, робочий сплачуватиме значну частину своїх доходів, в той час як багатій – мізерну. К. Еєберг [18, с. 91], розраховуючи ставки податку за рівним оподаткуванням, визначав, що встановлення рівного податку в розмірі 3 фунтів на рік з будь-якої особи, створює нерівні умови для осіб з різними доходами – особа, що отримує 1 фунт на тиждень сплачуватиме 30% власного бюджету, особа що отримує 500 фунтів на рік – лише 3%, а особа з доходом в 50 тис. фунтів – взагалі нікчемну суму. М. Фридман [23, с. 25] зазначав, що рівне оподаткування було пережитком «темного та неосвіченого минулого», коли потреби суспільства були незначні, а уряд, не знаючи іншого способу розподілення податків, стягував їх з усіх порівну. Дійсно, лише легкість стягнення, можливість завчасного визначення суми надходжень до бюджету та нерозвитість фіскального апарату слугували виправданням рівного оподаткування доходів. На початку ХХ сторіччя рівне оподаткування не застосовувалося майже в жодній країні, і наукові спори щодо рівності оподаткування як ознаки його справедливості сконцентрувалися навколо пропорційності та прогресивності оподаткування.

Боротьбу прогресивістів з пропорціоналістами можна назвати боротьбою фінансистів, які захищали інтереси протилежних класів (заможних та незаможних). Як правильно зазначав М.М. Олексієнко [24, с. 24], заможні класи надавали перевагу пропорційному оподаткуванню, оскільки зі збільшенням об'єкта оподаткування зменшувався податковий тягар, у той час як пропорційні податки зачіпляли їх інтереси набагато сильніше, адже зі збільшенням прогресії зростала сума податку. Саме тому фінансистів, що підтримували інтереси заможних класів, виступали проти прогресивного оподаткування, наголошуючи на його несправедливості, а незаможні класи, навпаки, підтримували (марксистів навіть вказували встановлення прогресивного оподаткування як напрям дій для реалізації завдань партії та закріплювали такий захід у своїй програмі).

Обґрунтування вірності власних теорій науковці базували на теоріях оподатку-

вання. Прогресивісти зверталися до теорії «жертви», радикально-соціалістичної теорії, теорії «послуг», теорії «відплати».

Теорія «жертви», сформульована Дж. Миллем [12, с. 65], полягала в тому, що податки представляють собою жертву, яку кожен громадянин повинен приносити на користь держави. Опираючись на неї, Є. Селігман, Р. Сторм [25, с. 21] вказували, що сплачуючи податки, багатій повинен приносити таку ж жертву, як і жебрак. А. Маршал [26, с. 7], розвиваючи їх думку, зазначав, що податки мають створювати однакові негаразди, як для багатой, так і для бідної людини. Проте сплата податку розміром в 1 шилінг завдає жебраку більших негараздів, ніж багатію, а, отже, багатій повинен сплачувати не 1 шилінг, а суму, яка завдасть йому таких же негараздів, як і сплата бідним 1 шилінгу, а, отже, оподаткування повинно бути прогресивним, лише за таких умов воно буде справедливим.

Згідно з радикально-соціалістичною теорією прогресивність оподаткування – це спосіб розподілення національних багатств. Марксистів пов'язували прогресивне оподаткування зі знищенням приватної власності та будівництвом соціалізму – в Комуністичному Маніфесті прогресивне оподаткування необмежене – аж до повної конфіскації великих доходів [27, с. 29].

Відповідно до теорії «послуг», висунутої А. Лорія [28], кожен платник повинен сплачувати стільки податку, скільки послуг він отримує від держави. Чим більше доходів отримує особа, тим більше витрат держава здійснює для охорони його і його доходів, отже, багаті отримують від держави більше послуг, тому сплачувати податок повинні за вищими ставками. Ця теорія була підтримана і розвинута А. Ісаєвим [29, с. 620-621], який зазначав: «...чим багатіший громадянин, тим більше він зобов'язаний існуванню власного багатства і його збільшенню державі, а, отже, справедливим є сплата багатими більших сум податків, тобто правильним є лише прогресивне оподаткування».

Теорія «відплати» пояснювала введення прогресивного оподаткування тим, що весь тягар непрямих податків фактично покладається на незаможні класи, тому для до-

тримання справедливості заможні класи повинні нести додатковий податковий тягар у вигляді прогресивного оподаткування [30, с. 20-22].

Пропорціоналісти, за слушним визначенням В.М. Пушкаревої [4, с. 61], не стільки формулювали доцільність пропорціонального оподаткування, скільки критикували ідеї прогресивістів. Основні аргументи, що висувалися ними, можна згрупувати таким чином: при встановленні прогресії не можна обійти чинника довільності, а це порушує справедливість; прогресивне оподаткування зменшує схильність до заощаджень; при введенні прогресивного оподаткування поширюються ухилення від оподаткування шляхом заниження фактичного доходу.- П. Леруа-Больє [30, с. 93] взагалі зазначав, що держава надає бідним більше послуг, ніж багатим, оскільки охорону особистості і майна багаті частково беруть на себе і оплачують з власних доходів, ведення судових процесів коштує однаково як для багатих, так і для бідних, карети багатіїв не зношують дороги більше, ніж вози холопів і т.ін. М.І. Тургенєв [31, с. 138] також вважав, що держава більше витрачає на бідних, проте розглядав це з іншої позиції. За його визначенням, надходження від податків витрачалися на систему піклування, початкове навчання тощо, якими користуються, головним чином, незможні класи, у той час як заможні, сплачуючи великі податки, не потребували подібних послуг, тобто «...одні платять, інші отримують».

Дискусія між зазначеними напрямками фінансової науки закінчилася перемогою прогресивістів, що відобразилося у введенні прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб у більшості країн світу.

Таким чином, втілення принципів загальності, рівності та платоспроможності оподаткування в тому сенсі, як їх розуміли науковці XVIII сторіччя, не забезпечила справедливості оподаткування у XIX сторіччі. Перші спроби реалізації деяких з принципів, що визначали справедливість оподаткування, викликали нові питання, вимагали подальшого розвитку фінансової науки. Фінансисти XIX – початку XX сторіччя продовжили розвиток «класичних» принципів

(загальності, рівності та платоспроможності) та сформулювали нові (економічної ефективності), які визначалися як підпринципи (умови, складові) принципу справедливості оподаткування.

У XX сторіччі принципи загальності, рівності та платоспроможності як ознаки справедливості оподаткування сприймалися як природні і закріплювалися в законодавстві більшості країн, проте жодна держава не могла похвалитися тим, що в ній запроваджене справедливе оподаткування. А.В. Бризгалін [32, с. 109] писав: «... справедливість оподаткування є загально визнаним принципом, проте не можна знайти державу, у якій він не був би затушований. І в країнах пострадянського простору, і в країнах благополучної Європи, і в Америці громадяни не задоволені власною податковою системою, при цьому основним її недоліком визначають саме несправедливість». Я.Ю. Глуховський [33, с. 41] з цього приводу зазначав, що платникам податків властиво скаржитися на податкову несправедливість, і справедливість ними вбачається у зменшенні податкового тягара або взагалі у повному звільненні від податків. Найрадикальнішим представником такого підходу є американський економіст Ф. Манн, який вважав податки крадіжкою, легалізованим пограбуванням та економічним насильством [34]. У подібній позиції на перший план виступає суб'єктивна справедливість, пов'язана з небажанням платника податків віддати частину власних доходів внаслідок оподаткування. Як слушно вказував О.М. Гринкевич [35, с. 27], оподаткування завжди суб'єктивно не справедливе, оскільки ґрунтується на відносинах примусу (змушує відчужувати частину власного доходу суб'єкта на користь суспільних відносин), і на перший план повинна виходити об'єктивна справедливість, яка полягає в тому, що публічні витрати мають покриватися за рахунок податкових надходжень з урахуванням загальності, рівності, платоспроможності та економічності оподаткування. Обґрунтування зазначеного постулату сприяло формуванню принципу фіскальної достатності як принципу справедливості оподаткування, який полягав у тому, що сума податків та зборів, які над-

ходять до державного бюджету, повинна відповідати витратам на задоволення суспільних потреб. Водночас, іншою стороною принципу фіскальної достатності є обмеження фінансових вимог держави. О.О. Свістунів [36, с. 27] особливо наполягав на тому, що фінансування публічної влади шляхом оподаткування повинно відповідати витратам на забезпечення реалізації платниками податків своїх найважливіших прав і свобод, а не мати довільний характер. В.Н. Овчинників, З.О. Ключович [37, с. 217] підкреслювали, що податки мають бути економічно обґрунтованими, лише тоді їх стягнення набуває ознак справедливості. Принцип фіскальної достатності отримав закріплення у багатьох національних податкових системах – у німецькому конституційному праві, в Англії, де отримав назву «reasonability», у США, де визначений як «due process of law» на федеральному рівні тощо [38, с. 22].

Принцип загальності оподаткування на цьому етапі набув конституційного значення, оскільки був закріплений у конституціях у багатьох країнах: «кожен зобов'язаний брати участь у суспільних втратах відповідно до своїх економічних можливостей шляхом справедливої податкової системи» (ч. 1 ст. 31 Конституції Іспанії [39, с. 306], «все населення підлягає оподаткуванню відповідно до законів» (ст. 30 Конституції Японії [39, с. 446]), «кожен повинен сплачувати податки» (ст. 1 розд. 8 Конституції США [39, с. 9]), «всі зобов'язані брати участь у суспільних витратах відповідно до своїх економічних можливостей» (ст. 53 Конституції Італії [39, с. 96]), «кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки та збори» (ст. 145 Конституції Бразилії [39, с. 277]) і т.ін., що мало важливе значення для принципів оподаткування, оскільки конституційне закріплення надає їм безспірний, «надзаконний» характер. Фактично, принцип загальності оподаткування (обов'язок кожної особи сплачувати встановлені законом податки та збори) було визначено на конституційному рівні.

У новому аспекті розглядалося встановлення неоподаткованого мінімуму. Не оспороюючи необхідності його встановлення (С.Г. Пепеляєв [40, с. 34] навіть вважав,

що неоподатковуваний мінімум є фінансово-правовим вираженням права людини на життя), але полеміка науковців з цього питання зосередилася на визначенні розміру такого мінімуму [41, с. 38]. Спираючись на принцип «гідного існування» і виходячи із сутності та цілей його встановлення, науковці збіглися у думках, що неоподатковуваний мінімум повинен бути достатнім для підтримання мінімального рівня життя та задоволення необхідних потреб людини, а ось позиції щодо його розміру розділилися: О. Маранчин, О. Вавриш [42, с. 278] вважали, що розмір неоподаткованого мінімуму повинен відповідати встановленому в країні прожитковому мінімуму, що дозволить забезпечити мінімальну сукупність продуктів, товарів та послуг, необхідних для підтримання життєдіяльності людини, Л.В. Синяєва [43, с. 173], С.В. Юшко [44, с. 26] визначали, що розмір неоподаткованого мінімуму необхідно пов'язувати з розміром мінімальної заробітної плати, а Ю.А. Романовська, Д.С. Сирова [45, с. 60] наполягали на заміні цієї категорії податковою соціальною пільгою. Єдності думок у зазначеному питанні досягнуто не було, у різних країнах неоподатковуваний мінімум визначається по-різному.

З часом, крім неоподаткованого мінімуму, із доходу платників стали вираховуватися й витрати – на дітей та утриманців, внески в благодійні фонди, відрахування на ведення виборчої компанії, членські внески в ділові та спортивні клуби, професійні витрати тощо, а згодом для певних категорій платників (здебільшого – соціально незахищених або малозабезпечених) було введено спеціальні відрахування (податкові пільги), які зменшували суму доходів, що підлягала оподаткуванню. Встановлення пільг було зумовлено прогресивним оподаткуванням доходів фізичних осіб, при якому ставка такого податку була дуже високою (від 19 до 53% в ФРН, від 10 до 50% в Італії, від 10 до 90% в багатьох державах пострадянського простору [46, с. 36]). Пільги у різних країнах дуже різнилися і залежали від економічних, національних та історичних традицій.

Встановлення пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб викликало бурхливі

дебати серед наукової спільноти. Супротивники їх введення (В.Г. Пансков, А.П. Терехина, А. Соколовська, К.В. Гжескевич та інші) зазначали, що податкові пільги суперечать принципу формально-юридичної загальності оподаткування, бо порушують зазначений принцип стосовно осіб, що не користуються такими пільгами, покладаючи на них додатковий податковий тягар, тобто порушують принцип справедливості оподаткування. Прихильники застосування податкових пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб (А.В. Бризгалін, О.О. Красноперова, Є.Б. Ставицька та інші) дотримувалися думки, що наявність пільг, які надаються переважно малозабезпеченим категоріям платників, навпаки, забезпечують справедливість оподаткування, оскільки врівноважують податковий тягар, забезпечують перерозподіл доходів та диференціацію податків та зборів з урахуванням майнового стану платників податків. Дискусія із зазначеного питання не отримала однозначного вирішення, проте встановлення певних відрахувань з суми отриманих доходів фізичних осіб набуло значного поширення і застосовувалося у багатьох країнах світу, навіть у законодавстві ЄС, де також, хоч і частково, але було враховано світову практику відрахувань при розрахунку прибуткового податку з фізичних осіб.

Рівність оподаткування в середині ХХ сторіччя набула визначення через категорію «недискримінації», яка базувалася на закріпленому у ст. 2 Загальної декларації прав людини [47] принципі заборони дискримінації, де проголошувалося: «кожна людина повинна мати всі права і всі свободи, проголошені цією Декларацією, незалежно від раси, кольору шкіри, статі, мови, релігії, політичних або інших переконань, національного чи соціального походження, майнового, станового або іншого становища». Згідно з ним, податкова рівність вбачалася у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу і т.ін. За словами І.І. Кучерова [2, с. 270], недискримінація оподаткування означає недопустимість встановлення

податків чи зборів, що мають різні умови їх нарахування залежно від будь-яких ознак, відмінних від тих, що характеризують податкову здатність платників.

Дослідження рівності оподаткування через вищевказану категорію з часом призвело до доктринального виокремлення ще одного принципу справедливості – нейтральності оподаткування, тобто встановлення податків і зборів у спосіб, який не надає переваг ніяким категоріям платників, що створює рівні умови отримання доходу для всіх. А.В. Демин [48] підкреслював, що платники податків виступають як знеособлені індивіди, рівні перед законом та судом, що, конкуруючи один з одним, створюють власний добробут. Нейтральність оподаткування не припускає можливості встановлення диференційованих ставок податків та зборів, податкових пільг залежно від громадянства, соціальної, расової належності і т.ін. для надання переваг окремим платникам з метою обмеження їх конкурентоздатності (наприклад, надання податкових пільг для національних підприємців і встановлення посиленого режиму оподаткування для іноземних).

Підхід до рівності оподаткування з позицій недискримінації зумовив інше ставлення до визначення рівності податкового навантаження (податкового тягара), яке раніше розглядалося в рамках принципу рівності оподаткування, і з часом привело до відмежування від зазначеного принципу нової складової справедливості оподаткування – принципу співрозмірності. Як ми вже визначали раніше, рівність податкового тягара визначалася шляхом зіставлення економічних можливостей платника і порівняння часток зведених грошових сум, що стягували за допомогою податків. Несправедливим вважалося оподаткування платників з різними доходами за однаковими ставками, тому застосовувалася формула: «багаті повинні сплачувати більше», для досягнення чого більшість країн використовували прогресивну систему оподаткування доходів фізичних осіб. Проте практика застосування такої системи у більшості країн показувала її неефективність. Особливо яскраво теорія прогресивного оподаткування довела

свою неспроможність в СРСР, де панувала марксистська політекономія, а отже ставки прибуткового податку з фізичних осіб досягали 90%. Спочатку Дж. Миррліс [49, с. 177], а потім А. Лаффер [50, с. 51] довели, що при ставці податку на доходи, вищій за 50%, різко зменшується ділова активність населення в цілому. Згідно з «кривою Лаффера» (Laffer curve), підвищення ставок податку на доходи вище граничної точки тягне зменшення надходжень до бюджету. А. Милов [51, с. 105] з цього приводу зазначав, що прогресивна ставка оподаткування доходів приводить до небажання людей працювати більше, щоб отримати вищі доходи, оскільки результат їх праці все одно «з'їдається» податком. Підрив стимулів до праці внаслідок високого податкового тягря, як слушно вказував С.Г. Пепеляєв [40, с. 214], обертається недоотриманням доходів бюджетом. З 80-х років ХХ сторіччя розпочалося значне зниження ставок податку на доходи фізичних осіб. Так, у США до 80-х років ставки такого податку варіювалися від 14 до 70%, а наприкінці 90-х – знизилися до 15–25%, у Франції на початку 2000-го року ставки податку на доходи фізичних осіб не перевищували 35% [52, с. 98] і т.ін. Неefективність оподаткування доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою підтверджується законом «дестимуляції економічної активності», сформованим у 1996 році У. Вікрі та Дж. Меррлісом [50, с. 52] (за який вони отримали Нобелівську премію). Сутність цього закону полягала в тому, що для досягнення економічної активності податки на доходи мають бути пропорційними, а їх ставки не повинні перевищувати 20%. Показово, що майже в усіх країнах, що утворилися після розпаду СРСР (за винятком країн Балтійського регіону), застосовується пропорційна ставка оподаткування доходів фізичних осіб. Дин Жуджунь, М.М. Ковалев, В.В. Новик [53, с.199], аналізуючи феномен економічного зростання Китаю в 90-х роках, підкресливали, що однією з умов, яка забезпечила можливість його реалізації була податкова реформа, внаслідок якої було запроваджено пропорційне оподаткування доходів фізичних осіб. У більшості інших країн, які на сьогодні динамічно розвива-

ються, також застосовується пропорційне оподаткування (Румунія, Чехія, Російська Федерація, Туреччина, Мексика, країни південної Африки та інші) [54, с. 197]. Проте ідея прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб як спосіб досягнення справедливості при оподаткуванні осіб не зникла, вона, як і раніше, використовується в системах оподаткування багатьох країн (Австралія, Австрія, Бельгія, Швеція, Великобританія, Німеччина, Ізраїль, Іспанія, Польща, Франція, Швейцарія тощо) [55, с. 21], і має своїх прихильників серед науковців, які зазначають, що пропорційне оподаткування доходів фізичних осіб у період великої диференціації податків порушують принцип справедливості.

У результаті тривалих наукових дискусій принцип співрозмірності отримав визначення як принцип вертикальної та горизонтальної справедливості [56] і полягав у наступному: згідно з принципом горизонтальної справедливості всі платники податків з однаковими об'єктами оподаткування повинні сплачувати однакові податки, а вертикальної – платники податків, що мають однорідні об'єкти оподаткування, але різні податкові бази, повинні сплачувати податки, які диференціюються залежно від податкової бази (зростають у міру її збільшення).

Принцип платоспроможності наприкінці ХХ сторіччя більшістю науковців визначався як установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платника податків. Світова практика визначення платоспроможності платника податків виробила два підходи до суб'єкта оподаткування – як до індивіда, так і до консолідованої групи. Підхід до платоспроможності індивіда – це персональне визначення доходу кожної конкретної особи, яка отримує дохід без урахування його витрат, а до консолідованої групи – це визначення доходу певної сукупності індивідів (сім'ї, подружжя) з урахуванням їх загальних доходів та видатків, що дозволяє здійснити диференційний підхід до матеріального стану платника податків відповідно до його можливості забезпечити потреби сім'ї. Такий підхід застосовується у багатьох країнах світу (США, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Італія) і визначається, як

сімейне оподаткування [57]. І.В. Чеховська [58, с. 167] підкреслювала, що застосування сімейного оподаткування є більш правильною реалізацією принципу платоспроможності як умови справедливості оподаткування, оскільки дозволяють врахувати витрати платників податків на утримання непрацездатних членів сім'ї (дітей, пенсіонерів, інвалідів тощо) і лише за умови застосування механізму оподаткування сімейного прибутку буде досягнуто принцип справедливості оподаткування.

Отже, у ХХ сторіччі принцип справедливості вбачався у забезпеченні загальності, рівності, платоспроможності, фіскальної достатності, економічності, нейтральності та співрозмірності оподаткування.

Підсумовуючи вищезазначене, можемо констатувати, що принцип справедливості у податковому праві пройшов довгий період становлення. Від самого зародження ідея справедливості оподаткування відрізнялась суперечністю думок і поглядів на неї, проте саме вимоги справедливості стали підґрунтям, на якому сформувалися всі інші принципи оподаткування, які на сьогодні сприймаються як загальновідомі та незаперечувані істини, обов'язкові складові принципів оподаткування. Принцип справедливості можна визначити як основний, визначальний принцип оподаткування, оскільки інші принципи фактично є похідними від нього.

Таким чином, принцип справедливості є багатоаспектною категорією, яка містить підпринципи рівності, загальності, платоспроможності, економічності, співрозмірності, фіскальної достатності, нейтральності (як умови справедливості оподаткування).

Сучасні науковці висувують нові умови, реалізація яких, на їх думку, забезпечить справедливість оподаткування, що може стати предметом подальших наукових досліджень.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

2. Кучеров И.И. Налоговое право России: [курс лекций] / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.

3. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А.А. Исаев. – М. ЮрИнфоР-Пресс, 2004. – 270 с.

4. Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики [Текст] / В.М. Пушкарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

5. Smith A. An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations. Modern Library Edition / A. Smith. – New York : Random House, 1937. – 779 p.

6. Рикардо Д. Сочинения. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо. – М.: Издательство политической литературы, 1995. – В 4-х т. – Т. I. – 360 с.

7. Сисмонди Ж.С. Новые начала политической экономии в его отношении к народонаселению / Ж.С. Сисмонди. – М. : Гос. Соц.-эк. Изд-во, 1937.– В 2-х т. – Т. 2. – 544 с.

8. Vagner A. Lehrbuch der Polit. Ökonomie / A. Wagner. – Grundlegung, 1879. – 186 с.

9. Гоббс Т. Левиафан, или Материя, форма и власть государства церковного и гражданского / Т. Гоббс // Сочинения : В 2 т. – Т. 2. – М.: Мысль, 1991. – 342 с.

10. Mirabeau O. Oeuvres complètes / O. Mirabeau. – P. : Barthou L., 1882. – 82 p.

11. Verri P. Firenze / P. Verri, N. Valeri. – Milano, 1937. – 98 с.

12. Милль Дж. С. Основы политической экономии ; пер. с англ. и общ. ред. А.Г. Милейского, Ю.Б. Кочеврина / Дж. С. Милль. – М.: Прогресс, 1981. – Т. 3. – 447 с.

13. Гольбах П.-А. Избранные произведения : в 2-х т. / П.-А. Гольбах. – М. : Знание, 1963. – Т. 2. – С. 248.

14. Петти У. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики / У. Петти. – В 2-х т. – Т. I. – М.: ЭКОНОВ, 1991. – 475 с.

15. Озеров И.Х. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии / И.Х. Озеров. – Спб.: Типография В. Киршбаума, 1899. – 187 с.

16. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы) / М.Н. Соболев. – Х.: Пролетарий, 1925. – 186 с.

17. Селигман Э. Этюды по теории налогообложения / Э. Селигман, Р. Стурм [пер. с нем. В. Гефдинга, Б. Никольского.] – СПб.: Правда, 1908. – 103 с.
18. Эберг К.Т. Очерки финансовой науки / К.Т. Эберг. – Ярославль: Типография М.Х. Фарака, 1893. – 133 с.
19. Менгер А. Новое учение о государстве / А. Менгер; Под ред.: Кистяковского Б.; Пер.: Тучапский П. – 2-е изд. – СПб.: Изд. С. Скимунта, 1906. – 326 с.
20. Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики [Текст] / В.М. Пушкарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
21. Болдырев Г.Н. Подоходный налог на Западе и в России / Г.Н. Болдырев. – Л.: Искра, 1924. – 187 с.
22. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А.А. Исаев. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. – 270 с.
23. Фридман М. Конспект лекций по науке о финансах / М. Фридман. – СПб.: Изд-во В.В. Ковалева, 1910. – 266 с.
24. Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения [Речь] / М.М. Алексеенко. – Х.: Зильберберг, 1885. – 35 с.
25. Селигман Э. Этюды по теории налогообложения / Э. Селигман, Р. Стурм [пер. с нем. В. Гефдинга, Б. Никольского.] – СПб.: Правда, 1908. – 103 с.
26. Налоги в механизме хозяйствования / под. ред. Д.И. Черника – М.: Наука, 1991. – 432 с.
27. Маркс К. Манифест коммунистической партии / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М.: Политиздат, 1977. – 70 с.
28. Лориа А. Финансовая политика как результаты орудие интересов владельческих классов / Ахилл Лориа; [пер. и предисл. прив.-доц. И. Чистякова]. – М.: Основа, 1907. – 80 с.
29. Исаев А. Пропорциональные или прогрессивные налоги / А. Исаев. – М.: Юридический вестник, 1885. – 889 с.
30. Меньков Ф.А. Основные начала финансовой науки / Ф.А. Меньков. – М.: Финансово-экономическое бюро Н.К.Ф.С.С.С.С., 1924. – 146 с.
31. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. – С.-Птб.: Типография Н. Греча, 1818. – 323 с.
32. Налоги и налоговое право : Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 298 с.
33. Глуховский Я.Ю. Принцип справедливости в налогообложении [Текст] : прошлое и настоящее / Я. Ю. Глуховский // Современные проблемы теории налогового права. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2007. – С. 40–46.
34. Mann F. Economic Rape of Amtrich / F. Mann // [Internet Resource] – Mode to access : <http://www.buildfreedom.com/tl/rape2.shtml>
35. Гринкевич А.М. Теоретические подходы к формированию эффективно-справедливой налоговой системы / А.М. Гринкевич // Вестник Томского государственного университета. – 2012. – № 4. – С. 20–29.
36. Свистунов А.А. Проблемы построения налоговой политики государства в процессе эволюции принципов налогообложение / А.А. Свистунов // История государства и права. – 2006. – № 8. – С. 27–35.
37. Овчинников В.Н. Развитие теории налогов как отражение эволюции систем налогообложения / В.Н. Овчинников, З.А. Клюкович // Вестник Адыгейского государственного университета. – Серия 5: Экономика. – 2012. – № 1. – С. 212–221.
38. Дедов Д.И. Общеввропейский принцип соразмерности органичения свободы предпринимательства / Д.И. Дедов // Вестник МГУ. – 2002. – Серия «Право». – № 11. – С. 22–27.
39. Конституции зарубежных государств: Учебное пособие / Сост. проф. В. В. Маклаков – 2-е изд., исправ. и доп. – М.: БЕК, 1999. – 584 с.
40. Пепеляев С.Г. Подоходный налог – принципы и структура / С.Г. Пепеляев. – М.: Контакт, 1993. – 270 с.
41. Урубкова И.А. Принципы справедливости и равенства в налоговом праве / И.А. Урубкова // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 5. – С. 36–40.
42. Маранчин О. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні: ретро-

АНОТАЦІЯ

В статті поетапно досліджується генезис принципу справедливості оподаткування з XVIII до XX сторіччя. Визначено, що принцип справедливості є багатоаспектною категорією, яка включає підпринципи рівності, загальності, платоспроможності, економічності, співрозмірності, фіскальної достатності, нейтральності як умови справедливості оподаткування. Проаналізовано генезис наукової думки щодо визначення сутності виокремлених підпринципів.

SUMMARY

The article examines the genesis of the principle of phased tax equity with XVIII on the twentieth century. It was determined that the principle of justice is a multifaceted category, which includes the principles of equality, universality, solvency, efficiency, proportionality, fiscal adequacy, as a condition of tax equity. Analyzed the genesis of scientific thought on the definition of the essence of selected principles.

спективний аналіз / О. Маранчин, О. Вавриш // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8. – Ч. 1. – С. 277–281.

43. Синяєва Л.В. Проблеми регулювання оплати праці та шляхи її вирішення в Україні / Л.В. Синяєва // Регіональна економіка. – 2009. – № 1. – С. 171–174.

44. Юшко С.В. Проблеми оподаткування заробітної плати в Україні: ретроспективний аналіз / С.В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 21–31.

45. Романовська Ю.А. Податкові пільги як інструмент регулювання соціально-демографічної політики України / Ю.А. Романовська, Д.С. Сирова // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 2. – С. 57–61.

46. Терехина А.П. Система и принципы развития налогообложения доходов физических лиц в наиболее развитых странах / А.П. Терехина // Финансовое право. – 2010. – № 11. – С. 36–39.

47. Всеобщая декларация прав человека : Принята и провозглашена в резолюции 217 А (III) Генеральной Ассамблеи от 10 декабря 1948 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_015

48. Демин А.В. Принцип всеобщности и равенства налогообложения (доктрина, законодательство и судебная практика) / А.В. Демин // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/5745/>

49. Mirrless J.A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation / J.A. Mirrless // Review of economic studies, 1971. – № 38. – P. 175–208.

50. Мельник В.М. Генеза теорій податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42–53.

51. Милов А. Не добивать налогами хиреющую экономику / А. Милов // Экономические науки. – 1992. – № 2. – С. 105–112.

52. Терентьева С.Н. Сравнительная характеристика налогообложения физических лиц налогом на доходы в США и во Франции / С.Н. Терентьева // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 2. – С. 98–108.

53. Жуджунь Дин. Феномен экономического развития Китая. Дин Жуджунь, М.М. Ковалев, В.В. Новик. – Минск: Изд. центр БГУ, 2008. — 446 с.

54. Савина Т.О. Альтернатива плоской и прогрессивной шкал налогообложения доходов физических лиц в процессе совершенствования налоговой системы РФ / Т.О. Савина, С.В. Шиндина, Н.В. Николаева // Управління розвитком. – 2010. – № 4. – С. 194–196.

55. Journal of Economic Perspectives. – 2007. – Volume 21. – P. 3–24.

56. Демин А.В. О соразмерности налогообложения / А.В. Демин // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/5655/>

57. Report on the Evolution of the Family in Europe 2009 / Institute for Family Policy. URL : [Internet Resource]. – Mode to access : <http://www.ipfe.org>.

58. Чеховська І.В. Правові підстави запровадження сімейного оподаткування в Україні / І.В. Чеховська. // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – №4. – С. 160–168.