

и торговом законодательстве Франции и Германии / И.Н. Галушина // Закон. - 2005. - № 2 - 122-124 с.

3. Дрішлюк А.І. До проблеми визначення агентського договору в сучасному цивільному та господарському законодавстві України / А.І. Дрішлюк // Університетські наукові записки. - 2005. - № 4(16). - 82-85 с.

4. Васильєва В.А. Проблемы гражданско-правового регулирования отношений, связанных с предоставлением посреднических услуг. Автореферат докт. дис... / В.А. Васильева. - Киев. - 2003. - 37 с.

5. Пугинский Б.И. Коммерческое право России: учебник / Б.И. Пугинский. - 2-е изд. - М.: Зерцало, 2007. - 350 с.

6. Колосов Р.В. Поняття й місце агентського договору в цивільному праві. // Часопис Київського університету права. - 2002. - № 3. - 42-45 с.

7. Дядюк А.Л. Правове регулювання комерційного посередництва (агентських відносин у сфері господарювання). Автореферат канд. дис... / А.Л. Дядюк - Київ. - 2010. - 21 с.

8. Сафиуллина Г.Д. Предмет агентского договора и основные идеи представительства (действие "в чужих интересах" и действие "от чужого имени"): сравнительно-правовой аспект / Г.Д. Сафиуллина // Цивилистические записки: меж вуз. сб. науч. трудов. - Екатеринбург: Ин-т частного права. - 2005. - Вып. 4. - 439-447 с.

9. Спиридонов С.А. Посредничество как комплексный институт гражданского права РФ. Дис... канд. юрид. наук / С.А. Спиридонов. - М. - 2007. - 143 с.

10. Вінник О.М. Господарське право: курс лекцій / К.: Атіка, 2004. - 463 с.

11. Сальникова Г.І. Правове регулювання посередництва у підприємницькій діяльності. Автореферат канд. дис... / Г.І. Сальникова. - Х. - 2003. - 14 с.

12. Резнікова В.В. Теоретичні проблеми регулювання посередництва у сфері господарювання України. Автореферат докт. дис... / В.В. Резнікова. - К. - 2011. - 26 с.

13. Проценко В. Агентський договір // Підприємництво, господарство і право. - 2007. - № 4. - С. 24-26; Мілаш В. Проблеми визначення галузевої природи комерційного договору // Право України. - 2007. - № 3. - С. 124-127; Мілаш В. Про розвиток господарсько-правового регулювання договірних відносин // Підприємництво, господарство і право. - 2007. - № 5. - С. 36-40; Первомайський О. Комерційне представництво та посередництво: практичні моменти // Юридичний вісник України. - № 18, 2009. - 1-7 с.; Беянович О. Про спеціалізацію в правовому регулюванні господарських договірних відносин // Право України - 2010. - № 8. - С. 64-71; Рушак І. Співвідношення термінів "правочин", "угода", "договір" у цивільному праві України // Підприємництво, господарство і право. - 2010. - № 7. - С. 101-106.

14. Панченко А.Л. Удосконалення господарсько-правового регулювання інституту комерційного посередництва. Автореферат канд. дис... / А.Л. Панченко. - Київ, 2011. - 28 с.

*Потудінська О.В.*

*старший викладач кафедри права*

*Одеського інституту МАУП*

*Надійшла до редакції: 01.04.2013*

УДК 336.272

## СОЦІАЛЬНА СПРАВЕДЛИВІСТЬ ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

*Рядінська В. О.*

Для сучасної України питання соціальної справедливості при оподаткуванні доходів фізичних осіб є дуже гострим. У зв'язку зі значною диференціацією доходів українців все частіше визначається атрибутивність закріпленого в Податковому кодексі України принципу соціальної справедливості податкового законодавства й наголошується на необхідності реформування загальних засад податкового законодавства з метою його удосконалення для забезпечення реалізації визначеного принципу.

Проте реалізація принципу соціальної справедливості є одним з найскладніших завдань, що постають перед законодавцем. Дослідженню цієї проблеми науковці присвячують свої праці вже не одне сторіччя. А. Сміт, Д. Рікардо, С. Сісмонді, П. Буагільбер, А. Вагнер, Т. Гобс, П. Верри, О. Мирабо, Дж. Миль, П.А. Гольбах, У. Петті, М.М. Олексієнко, Е.М. Берендтс, М.І. Боголепов, С.І. Іловайський, А.А. Ісаєв, І.Х. Озеров, К.Т. Еєберг, І.І. Янжул, К.Г. Рау, А.В. Бризгалін, О.Ю. Грачева, І.І. Ккчеров, Е.О. Ровинський, М.П. Куерявенко, Л.К. Воронова, Г.П. Толстопятенко, Д.С. Ципкін, С.Г. Пепеляєв та інші науковці аналізували принцип соціальної справедливості при оподаткуванні доходів фізичних осіб, проте їх дослідження пов'язані з визначенням соціальної справедливості, притаманної їм часу, соціальному устрою країни, в якій вони жили, економічним і політичним тенденціям тощо. У сучасній українській науці податкового права

дослідженню соціальної справедливості оподаткування доходів фізичних осіб приділено недостатню увагу, що зумовлює актуальність нашої роботи.

Соціальна справедливості у підпункті 4.1.6 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України (надалі - ПКУ) визначається категорією "платоспроможність": "...податки та збори встановлюються відповідно до платоспроможності платників податків" [1]. Необхідно відзначити, що вказана категорія в податковому праві пройшла значний розвиток, тому необхідно дослідити генезис цієї категорії, визначити основні аспекти, що визначають її сутність, і на підставі цього зробити висновок, у чому полягає платоспроможність (відповідно, і соціальна справедливості оподаткування) на сучасному етапі в Україні, з'ясувати стан її реалізації та запропонувати напрями удосконалення.

Вперше ідею платоспроможності (встановлення податків відповідно до можливості платника податків сплачувати їх) висунув А. Сміт [2]. Його послідовники А. Вагнер [3], Дж. Миль [4, 76], У. Петті [5, 23] та інші розвили її та сформулювали принцип платоспроможності як необхідність встановлювати податки й збори залежно від доходу, що отримує платник податків. Проте в умовах тогочасного суспільства реалізація подібного принципу вважалася утопічною.

У другій половині XIX сторіччя, зі зміною соціального устрою та зміцненням фінансової науки, склалася спри-

© В.О. Рядінська, 2013

ятлива ситуація для застосування принципу платоспроможності при оподаткуванні фізичних осіб. Кардинальна зміна оподаткування фізичних осіб призвела до введення податків, які стягувалися не з особи, як, наприклад, “подушна подать” у Російській Імперії, “поголовний податок” у Франції, “особистий податок” у Пруссії, що не враховували платоспроможності платника податків (“подушна подать” у Росії, наприклад, могла накопичуватися з року в рік, створюючи суму “недоїмок”, яка в десятки разів перевищувала вартість майна та доходів фізичної особи), а з доходу платника податків - (класифікаційний податок у Франції [6, 23], податок на доходи фізичних осіб в Англії [7, 13], класна подать у Пруссії [8, 45], прибутковий податок у Російській Імперії [9, 117] і т. ін.). Причини введення подібного податку систематизовані І.Х. Озеровим [10, 69-70; 97, 65]. За думкою науковця, вони полягали в наступному: 1) у кінці XIX сторіччя соціально-економічні умови розвитку суспільства (розвиток земельної власності, індивідуального підприємництва, кредитного господарювання й т. ін.) створили підґрунтя для введення податку на доходи, оскільки прямих особистих оподаткування не могло ефективно виконувати функції оподаткування; 2) розширювалася діяльність держави й зростали її фіскальні вимоги, що вимагало нових джерел доходів; 3) поширювалася фінансова криза, викликана світовою війною; 4) загострилися вимоги робочого класу щодо введення більш справедливого розподілення податкового тягара. Як визначає М.Н. Соболев [11, 108], перехід до оподаткування доходів відповідав економічним умовам розвитку, вирішував фіскальні потреби держави й знімав соціальну напругу в суспільстві, зменшуючи податковий тягар на незаможні класи. Введення податку на доходи фізичних осіб охарактеризувалося науковою думкою того часу як досягнення принципу соціальної справедливості, зазначений податок визначався як “найсправедливіший” [12, 167], “втілення правди в податку” [13, 24] тощо. Е. Селігманом [14, 32] навіть була висунута теорія відміни всіх прямих податків і встановлення єдиного податку на доходи фізичних осіб, оскільки лише такий податок, за думкою 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 в суспільстві.

Отже, одним з аспектів, що визначає сутність платоспроможності, є встановлення податків і зборів залежно від доходів фізичних осіб, що забезпечує можливість платника податку сплачувати їх, реалізація якого полягає у введенні в систему оподаткування податку на доходи фізичних осіб.

Водночас введення оподаткування доходів фізичних осіб породило нове питання у фінансовому праві: як відповідно до платоспроможності необхідно розділяти податковий тягар (“...хто скільки повинен платити?”) [15, 425], думки щодо вирішення якого 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) і прогресивний (податкові ставки збільшувалися в міру зростання доходу платника податків).

Послідовники рівного оподаткування зазначали, що всі особи повинні сплачувати однакові податки в рівних сумах, оскільки всі користуються державними послугами однаково. Їм заперечували прихильники пропорційного й прогресивного оподаткування, вказуючи, що в умовах значної майнової нерівності, при рівних податках, робочий сплачуватиме значну частину своїх доходів, тоді як багатій - мізерну. К. Еєберг [16, 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, яка отримує 1 фунт на тиждень, сплачуватиме 30 % власного бюджету, особа, яка отримує 500 фунтів на рік - лише 3 %, а особа з доходом у 50 тис. фунтів - взагалі нікчемну суму. М. Фридман [17, 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 й нерозвиненість фіскального апарату слугували виправданням рівного оподаткування доходів. На початку XX сторіччя рівне оподаткування не застосовувалося майже в жодній країні, і наукові спори сконцентрувалися навколо пропорційності й прогресивності оподаткування.

Боротьбу прогресивістів з пропорціоналістами можна назвати боротьбою фінансистів, які захищали інтереси протилежних класів (заможних і незаможних). Як вірно зазначає М.М. Олексієнко [18, 24], заможні класи надавали перевагу пропорційному оподаткуванню, оскільки зі збільшенням об'єкту оподаткування зменшується податковий тягар, тоді як пропорційні податки зачіпають їх інтереси набагато сильніше, бо зі збільшенням прогресії зростає сума податку. Саме тому фінансисти, які підтримували інтереси заможних класів, виступали проти прогресивного оподаткування, а незаможні класи, навпаки, підтримували (марксистки навіть вказували встановлення прогресивного оподаткування як напрямку дій для реалізації завдань партії та закріплювали такий захід у своїй програмі).

Обґрунтування вірності власних теорій науковці базували на теоріях оподаткування. Прогресивісти звертали до теорії “жертви”, радикально-соціалістичної теорії, теорії “послуг”, теорії “відплати”.

Теорія “жертви”, сформульована Дж. Миллем [4, 65], полягала в тому, що податки представляють собою жертву, яку кожен громадянин повинен приносити на користь держави. Опираючись на неї, Є. Селігман, Р. Стурм [14, 21] вказували, що, сплачуючи податки, багатій повинен приносити таку ж жертву, як і жебрак. А. Маршал [19, 7], розвиваючи їх думку, зазначав, що податки повинні створювати однакові негаразди, як для багаті, 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.

Згідно з радикально-соціалістичною теорією прогресивності оподаткування - це спосіб розподілення національних багатств. Марксистки пов'язували прогресивності

сивне оподаткування зі знищенням приватної власності та будівництвом соціалізму - у Комуністичному Маніфесті прогресивне оподаткування необмежене - аж до повної конфіскації великих доходів [20, 29].

Відповідно до теорії "послуг", висунутої А. Лориа [16], 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 й розвинута А. Ісаєвим [15, 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 вірним є лише прогресивне оподаткування".

Теорія "відплати" пояснювала введення прогресивного оподаткування тим, що весь тягар непрямих податків фактично покладається на незаможні класи, тому заможні класи повинні нести додатковий податковий тягар у вигляді прогресивного оподаткування [21, 20-22].

Пропорціоналісти, за вірним визначенням В.М. Пушкарєвої [22, 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 фактору 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 [23, 93] взагалі зазначав, що держава надає бідним більше послуг, ніж багатим, оскільки охорону особистості й майна багаті частково беруть на себе й 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 [24, 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 незаможні класи, тоді 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.

Отже, розвиток наукової думки привів до того, що сутність платоспроможності визначається за допомогою двох ключових аспектів: 1) забезпечення можливості платнику податку сплачувати встановлені обов'язкові платежі, реалізація якого полягає у введенні в систему оподаткування податку на доходи фізичних осіб; 2) врахування рівня зазначених доходів, що досягається шляхом введення пропорційного або прогресивного їх оподаткування.

У ХХ сторіччі врахування рівня доходів фізичних осіб при оподаткуванні було виділено як окремий принцип податкового права - принцип розмірності [25, 22], відповідно до якого рівність податкового тягара визначається шляхом зіставлення економічних можливостей платника й порівняння часток зведених грошових сум, що стя-

гуються за допомогою податків. Зазначений принцип було закріплено законодавством багатьох країн, проте ПКУ подібного принципу не передбачає, а отже, можна припустити, що розмірність оподаткування охоплюється принципом соціальної справедливості, оскільки, як ми зазначали раніше, законодавцем він розкривається через категорію "платоспроможність". Розмірність оподаткування передбачає вирішення питання: за якою системою - прогресивною чи пропорційною необхідно оподатковувати доходи фізичних осіб?

На початку - у середині ХХ сторіччя більшість країн використовували прогресивну систему оподаткування, проте практика її застосування показувала неефективність такої системи. Особливо яскраво теорія прогресивного оподаткування довела свою неспроможність у СРСР, де панувала марксистська політекономія, а отже, ставки прибуткового податку з фізичних осіб перевищували 90 %. Спочатку Дж. Миррліс [26, 177], а потім А. Лаффер [27, 51] довели, що при ставці податку на доходи, вищої за 50 %, різко зменшується ділова активність населення загалом. Згідно з "кривою Лаффера" (Laffer curve) підвищення ставок податку на доходи вище граничної точки тягне зменшення надходжень до бюджету. А. Мілов [28, 105] з цього приводу зазначав, що прогресивна ставка оподаткування доходів приводить до небажання людей працювати більше, щоб заробляти більше, оскільки результат їх праці все рівно "з'їдається" податком. Підрич стимулів до праці внаслідок високого податкового тягара, як вірно вказував С.Г. Пепеляєв [29, 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 % [30, 37], у Франції на початок 2000-го року ставки податку на доходи фізичних осіб не перевищували 35 % [31, 98] тощо. Неефективність оподаткування доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою підтверджується законом "дестимуляції економічної активності", сформованим у 1996 році У. Вікрі та Дж. Меррлісом [27, 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 виключенням країн Балтійського регіону), застосовується пропорційна ставка оподаткування доходів фізичних осіб. У більшості інших країн, які на сьогодні динамічно розвиваються, також застосовується пропорційне оподаткування (Румунія, Чехія, Російська Федерація, Туреччина, Мексика, країни південної Африки та інші) [32, 197].

На нашу думку, прогресивне оподаткування відіграло свою роль в оподаткуванні доходів фізичних осіб. Будучи актуальним у період імперіалізму, в умовах класової боротьби, на сучасному етапі воно слугує перешкодою розвитку економіки, підриває стимули до праці, дозволяє неробі існувати за рахунок працездатного. На сучасному етапі Україна обрала пропорційне оподаткування доходів фізичних осіб-індивідів по ставці 15 (17) відсотків (ст. 167 ПКУ), що, на нашу думку, є вдалою реалізацією одного з аспектів платоспроможності.

Переходячи до розгляду інших аспектів платоспроможності оподаткуванні, зазначимо, що К. Еєберг [33, 57] вперше підняв питання щодо доцільності звільнення від оподаткування певного встановленого мінімуму. А. Мен-

гер [34, 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".

Проте теза про встановлення неоподатковуваного мінімуму зустріла заперечення, висувалися аргументи й формулювалися теорії проти введення неоподатковуваного мінімуму: "теорія обміну послуг" (всі 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 значний вплив на політику держави); "теорія хлібу насущного" (державою є такою ж потребою людини, як їжа та одяг, а отже, забезпечує її існування як і хліб, а за хліб платять усі) [22, 22] тощо. Розвиток фінансової науки спростував висунуті теорії [24, 25], а практика довела неефективність оподаткування невеликих доходів через значні витрати на їх адміністрування. Ідея недоторканності частини доходів, необхідних для задоволення насущних потреб людини (неоподатковуваного мінімуму), отримала загальне визнання, визначення як "existenz-minimum" і нормативне закріплення в законодавстві в більшості країн (на початку ХХ сторіччя в Англії "existenz-minimum" складав 135 фунтів, у США - 3000 доларів, у Франції - 5000 франків, у Росії - 850 рублів [35, 30]).

У ХХ сторіччі встановлення неоподатковуваного мінімуму розглядалося в новому аспекті. Не оспороюючи необхідності його встановлення (С.Г. Пепеляєв [36, 34] навіть вважав, що неоподатковуваний мінімум є фінансово-правовим вираження права людини на життя), переважна більшість науковців приділяла увагу визначенню розміру такого мінімуму [37, 38]. Спираючись на принцип "гідного існування" і виходячи із сутності й цілей його встановлення, науковці збіглися в думках, що неоподатковуваний мінімум повинен бути достатнім для підтримання мінімального рівня життя та задоволення необхідних потреб людини, а ось позиції щодо його розміру розділилися: І.О. Урубкова [37, 37], О. Маранчин, О. Вавриш [38, 278] вважали, що розмір неоподатковуваного мінімуму повинен відповідати встановленому в країні прожитковому мінімуму, що дозволить забезпечити мінімальну сукупність продуктів, товарів і послуг, необхідних для підтримання життєдіяльності людини; Л.В. Синяєва [39, 173], С.В. Юшко [40, 26] визначали, що розмір неоподатковуваного мінімуму необхідно пов'язувати з розміром мінімальної заробітної плати; О.В. Покатаєва [40], Ю.А. Романовська, Д.С. Сирова [41, 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 неоподатковуваного мінімуму, з доходу платників стали вираховуватися й інші витрати - на дітей і 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 (переважно соціально незахищених або малозабезпечених) було введено спеціальні відрахування (податкові пільги), які зменшували суму доходів, що підлягала оподаткуванню. Встановлен-

ня пільг було зумовлено прогресивним оподаткуванням доходів фізичних осіб, за якого ставка такого податку була дуже високою (від 19 до 53 % у ФРГ, від 10 до 50 % в Італії, від 10 до 90 % в багатьох державах пострадянського простору [42, 36]). Пільги в різних країнах дуже різнилися й залежали від економічних, національних та історичних традицій.

Встановлення пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб викликало бурхливі дебати серед наукової спільноти. Супротивники їх введення зазначали, що податкові пільги суперечать принципу формально-юридичної загальності оподаткування, бо порушують зазначений принцип відносно осіб, які не користуються такими пільгами, покладаючи на них додатковий податковий тягар, тобто порушують принцип справедливості оподаткування. Прихильники застосування податкових пільг при оподаткуванні доходів фізичних осіб дотримувалися думки, що наявність пільг, які надаються переважно малозабезпеченим категоріям платників, навпаки, забезпечують справедливість оподаткування, оскільки врівноважують податковий тягар, забезпечують перерозподіл доходів і диференціацію податків та зборів з урахуванням майнового стану платників податків. Дискусія з зазначеного питання не отримала однозначного вирішення, проте встановлення певних відрахувань з суми отриманих доходів фізичних осіб набуло значного розповсюдження й застосовувалося в багатьох країнах світу, навіть у законодавстві ЄСРП, де також, хоч і частково, але було враховано світову практику відрахувань при розрахунку прибуткового податку з фізичних осіб. На сучасному етапі в Україні при оподаткуванні доходів фізичних осіб застосовується соціальна пільга, розмір якої залежить від розміру прожиткового мінімуму (ст. 169 ПКУ), на суму якої зменшується сума загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді зарплати, що, на нашу думку, також є одним з аспектів реалізації соціальної справедливості.

У середині - кінці ХХ сторіччя світова практика визначення платоспроможності платника податків виробила два підходи до суб'єкта оподаткування - як до індивіду, так і як до консолідованої групи. Підхід до платоспроможності індивіду - це персональне визначення доходу кожної конкретної особи, яка отримує дохід без врахування його витрат, а до консолідованої групи - це визначення доходу певної сукупності індивідів (сім'ї, подружжя) з урахуванням їх загальних доходів і видатків. Такий підхід застосовується в багатьох країнах світу (США, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Італія) і визначається як сімейне оподаткування [43]. І.В. Чеховська [44, 167], Б.В. Церенов [45, 233] підкреслювали, що застосування сімейного оподаткування є більш вірною реалізацією принципу платоспроможності, оскільки дозволяють врахувати витрати платників податків на утримання непрацездатних членів сім'ї (дітей, пенсіонерів, інвалідів тощо). В Україні при оподаткуванні доходів фізичної особи підхід до платника здійснюється як до індивіду. На нашу думку, сімейне оподаткування є більш прогресивним підходом до оподаткування доходів фізичних осіб, оскільки враховує диференційний підхід до матеріального стану платника податків стосовно його можливості забезпечити потреби сім'ї. Запровадження сімейного оподаткування вважаємо перспективним напрямком реформування для забезпечення соціальної справедливості в Україні.

Отже, сучасні правові й доктринальні тенденції

визначення платоспроможності при оподаткуванні фізичних осіб враховують такі аспекти: 1) забезпечення можливості платнику податку сплачувати встановлені обов'язкові платежі, реалізація якого полягає у введенні в систему оподаткування податку на доходи фізичних осіб; 2) врахування рівня зазначених доходів, що досягається шляхом введення пропорційного або прогресивного їх оподаткування; 3) встановлення неоподатковуваного мінімуму та пільг при оподаткуванні; 4) визначення статусу суб'єкта оподаткування (індивід чи консолідована група). На сучасному етапі в Україні під оподаткування підпадають доходи фізичної особи-індивіда, при цьому застосовуються пропорційні ставки з урахуванням соціальних пільг, тобто при визначенні платоспроможності (а відповідно, і соціальної справедливості оподаткування) враховано всі основні аспекти цієї категорії, які сформувалися в ході її генезису.

Отже, на сучасному етапі в Україні соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб загалом відповідає міжнародним тенденціям і розвитку наукової думки. Перспективний напрямок її удосконалення ми вбачаємо в підході до платників податків як до консолідованої групи, тобто в запровадженні сімейного 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. 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.
3. Vagner A. Lehrbuch der Polit. Ökonomie / A. Wagner. - Grundlegung, 1879. - 186 с.
4. 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.
5. Петти У. Трактат о налогах и сборах. Антология экономической классики / У. Петти. - В 2-х т. - Т. I. - М.: ЭКОНОМ, 1991. - 475 с.
6. Греченко В.А. Виникнення і розвиток податку з доходів фізичних осіб до Першої світової війни / В.А. Греченко, В.В. Греченко // Вісник Харківського Національного університету. - 2010. - Вип. 2(49). - Х.: Нац. ун-т внутр. справ. - С. 23-30.
7. Александров, А.М. Налоговые системы России и зарубежных стран / А.М. Александров. - М.: Бератор-Пресс, 2002. - 192 с.
8. Попова. Л.В. Налоговые системы зарубежных государств: учебное пособие / Л.В. Попова, Н.А. Дрожжина, С.А. Алимов. - Орел: Орел ГТУ, 2007. - 342 с.
9. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. - С.-Птб.: Типография Н. Греча, 1818. - 323 с.
10. Озеров И.Х. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии / И.Х. Озеров. - Спб.: Типография В. Киршбаума, 1899. - 187 с.
11. Соболев М.Н. Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы) / М.Н. Соболев. - Х.: Пролетарий, 1925. - 186 с.
12. Мигулин П.П. Настоящее и будущее русских финансов / П.П. Мигулин. - Х.: Печатное дело, 1907. - 389 с.
13. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) [Текст] / И.И. Кучеров // Финансовое право. - 2009. - № 4. - С. 27-38.
14. Селигман Э. Этюды по теории налогообложения / Э. Селигман, Р. Стурм [пер. с нем. В. Гефдинга, Б. Никольского.] - СПб.: Правда, 1908. - 103 с.
15. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов [Текст] / А.А. Исаев. - М.: Юринфор-Пресс, 2004. - 270 с.
16. Лориа А. Финансовая политика как результат и орудие интересов владельческих классов / Ахилл Лориа; [пер. и предисл. прив.-доц. И. Чистякова]. - М.: Основа, 1907. - 80 с.
17. Фридман М. Конспект лекций по науке о финансах / М. Фридман. - Спб.: Изд-во В.В. Ковалева, 1910. - 266 с.
18. Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения [Речь] / М.М. Алексеенко. - Х.: Зильберберг, 1885. - 35 с.
19. Налоги в механизме хозяйствования / под. ред. Д. Черника- М.: Наука, 1991. - 432 с.
20. Маркс К., Энгельс Ф. Манифест коммунистической партии / К. Маркс, Ф. Энгельс. - М.: Политиздат, 1977. - 70 с.
21. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. - Х.: Пролетарий, 1929. - 190 с.
22. Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики [Текст] / В.М. Пушкарева. - М.: ИНФРА-М, 1996. - 192 с.
23. Меньков Ф.А. Основные начала финансовой науки / Ф.А. Меньков. - М.: Финансово-экономическое бюро Н.К.Ф.С.С.С., 1924. - 146 с.
24. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. - С.-Птб.: Типография Н. Греча, 1818. - 323 с.
25. Дедов Д.И. Общеευропейский принцип соразмерности органичения свободы предпринимательства / Д.И. Дедов // Вестник МГУ. - 2002. - Серия "Право". - № 11. - С. 22-27.
26. Mirrless J.A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation / J.A. Mirrless // Review of economic studies, 1971. - № 38. - P. 175-208.
27. Мельник В.М. Генеза теорій податків / В.М. Мельник // Фінанси України. - 2004. - № 8. - С. 42-53.
28. Милов А. Не добивать налогами хиреющую экономику / А. Милов // Экономические науки. - 1992. - № 2. - С. 105-112.
29. Пепеляев С.Г. Основы налогового права: учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Инвест Фонд, 2005. - 496 с.
30. Сокол. М.П. Принципы теории и практики мировой системы подоходного налогообложения граждан, заложенные в Налоговом кодексе Российской Федерации / М.П. Сокол // Министерство РФ по налогам и сборам. Налоговый вестник. - 2001. - № 10. - С. 32-39.
31. 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.
32. 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.
33. Эбергер К.Т. Очерки финансовой науки / К.Т. Эбергер. - Ярославль: Типография М.Х. Фарака, 1893. - 133 с.
34. Менгер А. Новое учение о государстве / А. Менгер; Под ред. Б. Кистяковского; пер П. Тучапский. - 2-е изд. - СПб.: Изд. С. Скирмунта, 1906. - 326 с.
35. Болдырев Г.Н. Подоходный налог на Западе и в России / Г.Н. Болдырев. - Л.: Искра, 1924. - 187 с.
36. Пепеляев С.Г. Подоходный налог - принципы и

структура / С.Г. Пепеляев. - М.: Контакт, 1993. - 270 с.

37. Урубкова І.А. Принципи справедливості та рівності в податковому праві / І.А. Урубкова // *Налого і податковообкладження*. - 2010. - № 5. - С. 36-40.

38. Маранчин О. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян в Україні: ретроспективний аналіз / О. Маранчин, О. Вавриш // *Економічний аналіз*. - 2011. - Вип. 8. - Ч. 1. - С. 277-281.

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

40. Покатаєва О.В. Податкова соціальна пільга з податку на доходи фізичних осіб: правова природа, правове регулювання надання / О.В. Покатаєва // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Dtr\\_pravo/2012\\_2/files/LA212\\_16.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_pravo/2012_2/files/LA212_16.pdf)

41. 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.

42. 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.

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

44. 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.

45. Церенов Б.В. Принципы налогообложения как правовая основа консолидации налогоплательщиков / Б.В. Церенов // *Налого и финансовое право*. - 2009. - № 9. - С. 230-235.

*Рядінська В.О.*

*кандидат юридичних наук, с.н.с.  
головний науковий співробітник  
науково-організаційного відділу  
Державного науково-дослідного  
інституту МВС України  
Надійшла до редакції: 09.04.2013*

УДК 347.9.08

## ЦИВІЛЬНІ ПРОЦЕСУАЛЬНІ ПРАВОВІДНОСИНИ: ВИНИКНЕННЯ, ЗМІНА Й ПРИПИНЕННЯ.

*Середницька І.А., Даниленко С.К.*

Формування в Україні демократичної, соціальної, правової держави, для якої людина, її життя, здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека є найвищою соціальною цінністю, висуває на перше місце захист її прав, свобод і охоронюваних законом інтересів. Ефективність захисту прав і свобод людини й громадянина тісно пов'язана зі створенням дієвого механізму регулювання відносин, які виникають у цивільному процесі, у результаті чого забезпечується справедливий, неупереджений та своєчасний розгляд і вирішення цивільних справ. У зв'язку з цим, вирішального значення набувають цивільні процесуальні правовідносини, дослідження яких завжди перебувало в полі зору вчених-процесуалістів.

Специфічною ознакою цивільних процесуальних правовідносин є динамічність, яка проявляється в їх русі й розвитку: вони виникають, змінюються й припиняють своє існування. Науковцями вживаються різні поняття для позначення факторів, які впливають на рух цивільних процесуальних правовідносин. Зокрема, називають комплекс обставин, який складається з передумов і підстав [1, 31-32]; умови або передумови [2, 74]; передумови [3, 17; 50, 3; 77, 51]; підстави, приводу й процесуальної передумови [4, 82].

М.И. Штефан стверджував, що для виникнення цивільних процесуальних правовідносин необхідним є наявність підстави, приводу й процесуальних передумов. Підставами виникнення цивільних процесуальних правовідносин автор називає факти, з настанням і завдяки настанню яких виникає цивільний процес: пред'явлення позовної заяви в справах позовного провадження; заяви в справах окремого провадження. Приводом є необхідність захисту порушеного або оспорюваного права чи охоронюваного законом інтересу в справах позовного провадження. У справах окремого провадження - необхідність встановлення певних обставин - юридичних фактів, зміни юридичного становища громадянина чи його майна, з наявністю чи відсутністю яких закон пов'язує

виникнення, зміну припинення суб'єктивних майнових і особистих немайнових прав. Передумови - це обставини процесуально-правового характеру (юридичні факти), наявність (відсутність) яких є необхідною для реалізації права на звернення до суду за захистом порушеного або оспорюваного суб'єктивного матеріального права чи охоронюваного законом інтересу [4, 82-83].

Насамперед серед факторів, які впливають як на виникнення, так і на зміну й припинення цивільних процесуальних правовідносин, слід виділити норму цивільного процесуального права. Цей факт зумовлюється самою сутністю цих відносин, які мають процедурно-правову форму вираження й виникають тільки на підставі норм права.

У сучасних наукових працях, які присвячені дослідженню норм цивільного процесуального права, вони визначаються як встановлені або санкціоновані державою загальнообов'язкові, формально-визначені правила поведінки організаційно-процедурного характеру, які з метою регламентації порядку здійснення правосуддя в цивільних справах закріплюють права й обов'язки учасників процесу та послідовність вчинення ними процесуальних дій, а також захищені від можливих порушень заходами державного примусу [5, 8].

Розглядаючи норми цивільного процесуального права як підстави виникнення, зміни й припинення цивільних процесуальних правовідносин, науковці радянського періоду зазначали, що вони мають загальну природу [6, 124]. Регулюючи відповідний вид суспільних відносин, вони надають їм характер цивільних процесуальних правовідносин. Ці норми наділяють суд владними повноваженнями на розгляд і вирішення справ, а учасників таких відносин - цивільно процесуальною правосудатністю. Гіпотези цивільних процесуальних норм передбачають обставини, при яких може виникнути цивільне процесуальне правовідношення [7, 17]. У цьому розумінні норми цивільного процесуального права виступають