

**ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА КОНСТИТУЦІЙНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ****До питання про правову сутність принципу соціальної справедливості податкового законодавства**

Н. Шаптала

суддя Конституційного Суду України

---

*У статті автор досліджує витоки, сутність і передумови практичної реалізації принципу соціальної справедливості оподаткування в Україні. Визначено, що практична реалізація цього принципу залежить від низки складових, які в системному взаємозв'язку зумовлюють його дієву функціональність як правового регулятора виокремлених суспільних відносин.*

**Ключові слова:** принцип соціальної справедливості, податкова система, податкове законодавство.

Комплексне реформування податкової системи держави має здійснюватися на основі взаємоузгоджених принципів, які визначають і формують загальну концепцію податкової політики в державі. Тому питання визначення вихідних засад оподаткування завжди предметно цікавило як науковців, так і практиків, проте особливо актуально воно постало після набуття Україною незалежності.

Витоки формування засад оподаткування, власне, як і податкової системи загалом, сягають часів виникнення найдавніших державних організацій. Податки впродовж усього державотворчого періоду були невід'ємною складовою державного буття, оскільки жодна держава у світі не може функціонувати і розвиватися за межами податкових відносин. Багатовіковий досвід існування інституту оподаткування зумовив формування комплексу відповідних підходів, засад, концепцій побудови податкової системи.

За період незалежності України науковий доробок вітчизняних учених, до когортки яких належать О. Башняк, Л. Воронова, Н. Воротіна, М. Кучерявенко, Н. Пришва та інші, у контексті дослідження вихідних засад податкової системи збагатився новими ідеями, що сформувалися як під впливом сучасного розвитку права, так і в результаті переосмислення теоретичних здобутків, що утверджувалися в державі впродовж багатьох століть.

Податкова політика держави головним чином реалізується через систему оподаткування. Система оподаткування в Україні становить сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів), які встановлюються і справляються відповідно до Конституції і законів України. Конституційний правовий порядок у сфері оподаткування ґрунтується на положеннях частини першої статті 67, пункту 1 частини другої статті 92 Конституції України, згідно з якими кожен зобов'язаний спла-

чувати податки і збори, що встановлюються виключно законами України, у порядку і розмірах, передбачених ними.

Оподаткування ґрунтується на певних принципах, одним з яких є принцип соціальної справедливості податкового законодавства<sup>1</sup>. Слід зазначити, що навіть первинний аналіз податкового законодавства періоду незалежної України, яке у зв'язку з економічною реформою неодноразово зазнавало відповідних змін, дає підстави стверджувати про різне розуміння правової сутності цього принципу. Відтак, метою цієї публікації є дослідження витоків, сутності та передумов практичної реалізації принципу соціальної справедливості оподаткування в Україні, яке передбачається здійснити на основі порівняльного аналізу профільних першоджерел.

Дослідження змісту принципу соціальної справедливості оподаткування та висвітлення його значущості в національній структурі податкової системи зумовлює необхідність аналізу певних загальнотеоретичних питань. З огляду на те, що юридична наука вимагає чіткого розуміння і визначення суті основоположних понять, які становлять логіко-юридичну основу в контексті розкриття змісту похідних категорій (у цьому разі такою похідною категорією є принцип соціальної справедливості), проаналізуємо вихідний зміст поняття «принцип».

Термін «принцип» ототожнювався у філософів Стародавньої Греції з уявленнями про основу, початок, джерела, першопричину. Аналіз спеціальної літератури свідчить, що вихідні позиції цього терміна, починаючи з античних часів і донині, не зазнали суттєвих змін і лягли в основу його сучасного розуміння. Так, вітчизняні вчені трактують поняття принцип як те, що «лежить в основі певної сукупності фактів, теорії, науки, переконання людини, ті практичні і моральні засади, якими вона керується у своєму житті в різних сферах діяльності»<sup>2</sup>, як «основоположні ідеї (вимоги), які у своїй сукупності визначають ідеальну конструкцію, модель»<sup>3</sup>, як керівництво до дій<sup>4</sup>.

Натомість В. Погорілко, О. Фрицький дійшли висновку, що «принцип» — це не що інше, як об'єктивна закономірність, притаманна будь-якому суспільно-політичному явищу, сформульована у вигляді певної ідеї, правила або засади<sup>5</sup>. Водночас заслуговує на увагу думка відомого вітчизняного вченого, академіка В. Копейчикова, який наголошував, що поняття принцип доцільно трактувати як основні засади, ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значимістю та вищою імперативністю<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13–14, № 15–16, № 17. — Ст. 112.

<sup>2</sup> *Філософський словник* / За ред. В. І. Шинкарука. — К., УРЕ, 1986. — С. 525.

<sup>3</sup> *Теория государства и права: учеб. для юрид. вуз.* / Под ред. В. М. Корельского и В. Д. Перевалова. — М.: М-НОРМА, 1997. — С. 101.

<sup>4</sup> *Социология: энциклопедия* / Сост. А. А. Грицанов, В. Л. Абушенко, Г. М. Евелькин, Г. Н. Соколова, О. В. Терещенко. — Мн.: Книжный Дом, 2003. — С. 791.

<sup>5</sup> *Муниципальное право Украины: підруч.* / [В. Ф. Погорілко, О. Ф. Фрицький, М. О. Баймуратов та ін.]; за ред. В. Ф. Погорілка, О. Ф. Фрицького. — К.: Юрінком Інтер, 2001. — С. 89.

<sup>6</sup> *Копейчиков В. В. Теория держави і права* / В. В. Копейчиков. — К.: Юрінформ, 1995. — С. 95.

Отже, під принципом як правовою категорією треба розуміти фундаментальні вихідні засади, в яких втілюються сутність, призначення та імперативна динамічна спрямованість певного правового інституту чи явища. До того ж принципи об'єктивно зумовлені економічним, соціальним, політичним устроєм держави, основними засадами побудови і функціонування суспільства тощо. Відтак, податкова система будь-якої країни світу має ґрунтуватися на відповідних принципах, що об'єктивно дозволить забезпечити відносно сталу векторну спрямованість законодавчого регулювання податкових правовідносин.

Об'єктивна значущість принципів, на основі яких створена та функціонує національна податкова система, є безумовною. Це пояснюється їх винятковою важливістю, що, на нашу думку, вбачається у тому, що принципи не тільки скеровують розвиток податкових правовідносин у певних напрямках, виконують роль їх регулятора у разі нормативної прогалини податкового законодавства, виокремлюють ті чи інші суспільні відносини в певну правову категорію, а й формують правове мислення та правову культуру у суспільстві та державі. Цінність принципів податкової системи вбачається й у тому, що вони покликані забезпечити органічний зв'язок, єдність і логічну системність норм податкового права.

Між нормами права та принципами, як зауважує вітчизняний вчений А. Колодій, існує тісний зв'язок, оскільки останні знаходять свій вияв у нормах права, а норми права згруповані за ознакою єдності змісту, виражають певну ідею, надишають життям принципи права<sup>1</sup>. Водночас, як зміст, так і векторність принципів податкової системи залежать від якісного розвитку самого суспільства та його здатності не тільки продукувати, а й сприймати нові науково обґрунтовані правові ідеї та позиції. Отже, виняткова значущість цих принципів у контексті створення теоретико-практичного підґрунтя функціонування і розвитку податкової системи будь-якої держави, в тому числі й України, є безсумнівною.

Відомо, що першим відомим з найдавніших часів документально оформленим податком, в основі якого лежав принцип рівності, була церковна десятина, про яку в П'ятикнижжі Мойсея сказано: «... і всяка десятина на землі із сім'я землі і з плодів дерева належить Господу». Проте історично так склалося, що саме економічні принципи оподаткування, сформульовані видатним шотландським ученим А. Смітом у другій половині XVIII століття у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», завдяки своїй універсальності і логічній системності стали основою для розробки системи правових принципів у сфері податкових відносин. Учений визначив класичні принципи-правила оподаткування, а саме: а) сплата податків пропорційно платіжній спроможності; б) розмір податку, час і спосіб його сплати, місце і сума платежу мають бути точно визначені і завчасно оприлюднені у суспільстві; в) податок має сплачуватися у формі та у спосіб, що є найбільш зручними для платника податку; г) кожен податок має бути влаштований таким чином, щоб витягувати з кишені платника якомога менше понад те, що надходить до казни держави<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Колодій А. М. Принципи права України: моногр. / А. М. Колодій. — К.: Юрінком Інтер, 1998. — С. 20.

<sup>2</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. — М.: Статут, 2002. — С. 280–281.

Отже, принцип соціальної справедливості оподаткування не виокремлений у вченні А. Сміта, проте зі змісту теоретичних положень вбачається, що цей правовий принцип закладений у змісті його вчення і є органічною складовою економічного оподаткування. Підтвердженням такого висновку є результати дослідження німецького вченого А. Вагнера, заслуга якого, з огляду на тематику цієї публікації, полягає в тому, що він не тільки системно опрацював економічне вчення А. Сміта, наповнив його відповідним змістом, а й структурував наукові знання про принципи регулювання податкових відносин. А. Вагнер класифікував принципи оподаткування таким чином: а) фінансово-технічні (достатність, рухливість); б) народно-господарські (вибір належного джерела оподаткування, вибір окремих видів податків з урахуванням їх впливу на платників податку); в) принцип справедливості (загальність, рівномірність); г) податкового управління (визначеність податку, зручність сплати податку, дешевизна вилучення)<sup>1</sup>.

Таким чином, наведене дає підстави вважати, що принцип справедливості оподаткування вперше був виокремлений із системи економічних принципів. Це, безсумнівно, стало дієвим поштовхом для його дослідження юристами з метою адаптованого перенесення на правовий ґрунт.

Відносини оподаткування перебувають на стику економіки і права, тому цілком виправданим є те, що правове регулювання оподаткування має здійснюватися з урахуванням економічних стандартів розвитку ринкових відносин.

Аналіз податкового законодавства незалежної України дає підстави стверджувати, що спочатку принцип соціальної справедливості в системі оподаткування був закріплений Законом України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року. Принцип соціальної справедливості згідно з положеннями статті 3 цього Закону визначався як «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи»<sup>2</sup>.

Аналіз наведених положень Закону свідчить, що законодавець, розкриваючи зміст принципу соціальної справедливості оподаткування, акцентує саме на економічно обґрунтованому неоподаткованому мінімуму доходів громадян, чим забезпечує соціальні гарантії малозабезпечених верств населення. Така позиція відповідає конституційним вимогам про те, що «пенсії, інші види соціальних виплат та допомоги, що є основним джерелом існування, мають забезпечувати рівень життя, не нижчий від прожиткового мінімуму, встановленого законом» (стаття 46 Конституції України).

Проте Закон України «Про систему оподаткування» втратив чинність у результаті прийняття 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України. Зауважимо, що у статті 4 Кодекс також закріпив принцип соціальної справедливості податкового законодавства, проте визначив дещо інше його змістове наповнення: «...як

<sup>1</sup> Соколов А. А. Теория налогов. — М., 1928. — С. 155–159.

<sup>2</sup> Закон України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків». Беручи за основу зміст цього законодавчого положення, спробуємо проаналізувати правову сутність названого принципу.

Поняття «справедливість» можна аналізувати під кутом зору різних суспільних наук, зокрема філології, філософії, права тощо. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови слово «справедливість» означає «об'єктивне, неупереджене ставлення до кого-, чого-небудь»<sup>1</sup>. Проте слід зауважити, що обґрунтованість податків завжди має суб'єктивну складову, оскільки податкова політика формується законодавцем на стику компромісу індивідуальних, регіональних, державних та інших інтересів.

У філософії справедливість визначається як поняття «моральної свідомості, що характеризує міру впливу та вимоги прав і благ особистостей або соціальної спільноти, міру вимогливості до особи, правомірність оцінки економічних, політичних, правових явищ дійсності і вчинків людей»<sup>2</sup>.

Особливе місце поняття «справедливість» посідає у сфері права, адже ще римські юристи були непохитними в тому, що право — це мистецтво добра і справедливості. З огляду на те, що принцип соціальної справедливості податкового законодавства є базовим елементом формування податкової системи держави загалом, постає логічне питання: у чому полягає правова сутність цього принципу? Справедливість лежить в основі принципу верховенства права, логічним продовженням якого є принцип верховенства закону. Зміст останнього полягає в тому, що Конституція України має найвищу юридичну силу, а закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй (стаття 8 Основного Закону України). Таким чином, все національне законодавство, в тому числі й податкове, має ґрунтуватися на незмінній ідеї справедливості, адже, як стверджували римські юристи, «немає гіршої несправедливості, ніж та, що закріплена в законах».

Принцип соціальної справедливості правового регулювання податкових відносин повинен мати законодавче закріплення. Саме використання такого підходу в процесі регулювання правового режиму цього принципу узгоджується з положеннями пункту 1 частини другої статті 92 Конституції України, згідно з яким система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України. Суб'єкт має сплачувати податки, збори, встановлені саме законом, що прийнятий колегіальним органом — парламентом, обраним на загальнодержавних виборах, тобто практично тими самими платниками. Крім того, зміст конституційних положень про те, що людина визнається в Україні найвищою соціальною цінністю, права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави (стаття 3 Конституції України), зумовлює забезпечення платникам податків, зборів законодавчо гарантованих соціальних гарантій. Отже, зміст наведених положень Основного Закону України свідчить про об'єк-

<sup>1</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і головн. ред. В. Т. Бусел]. — К.; Ірпінь: Перун, 2001. — С. 1376.

<sup>2</sup> Бербешкина З. А. Справедливость как социально-философская категория / З. А. Бербешкина. — М., 1993. — С. 13.

тивну необхідність закріплення принципу соціальної справедливості в процесі правового регулювання податкових відносин.

Виходячи з концептуального змісту справедливості у сфері правового регулювання Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004<sup>1</sup> зазначив, що справедливість — одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Елементи права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України<sup>2</sup>. Деталізуючи природу засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, Конституційний Суд України підкреслив, що розмір податкової застави, виходячи із загальних принципів права, повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу.

Така практика відображає узагальнену тенденцію конституційного упорядкування податкових відносин на сучасному етапі. Конституційним Судом Російської Федерації аналогічні принципи розглядаються як безпосередні вихідні засади щодо усунення суперечностей і колізій в процесі розвитку податкового законодавства. Конституційний Суд у своїх рішеннях вказує на те, що правозастосовна практика «...суперечить, насамперед, загальноправовим принципам справедливості, юридичної рівності, гарантованості державою прав і свобод людини і громадянина, відшкодування державою шкоди, заподіяної особі незаконними діями державних органів і посадових осіб, закріпленим у Конституції Російської Федерації. Ці принципи мають вищий ступінь нормативної узагальненості, зумовлюють зміст конституційних прав людини, галузевих прав громадян, носять універсальний характер і у зв'язку з цим забезпечують регулюючий вплив на всі сфери суспільних відносин. Загальнообов'язковість таких принципів полягає як у пріоритетності перед іншими правовими законами, так і в поширенні їх дії на всіх суб'єктів права»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Рішення Конституційного Суду України від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) // Офіційний вісник України. — 2004. — № 45. — Ст. 2975.

<sup>2</sup> Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 року № 2-рп/2005 у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) // Офіційний вісник України. — 2005. — № 13. — Ст. 674.

<sup>3</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности правоприменительной практики ограничения времени оплаты вынужденного прогула при незаконном увольнении, сложившейся на основе применения законодательства о труде и постановлений Пленумов Верховного Суда СССР, Верховного Суда Российской Федерации, регулирующих данные вопросы» РФ от 27 января 1993 г. № 1-П // Ведомости СНД и ВС РФ. — 1993. — № 14. — Ст. 508.

Закріплення принципу справедливості у податковому законодавстві країн Західної Європи є сталою правовою традицією, яка не тільки відображає належний рівень демократії у цих державах, забезпечує економічну стабільність і зростання, а й ставить платників податків у рівні вихідні економічні умови, завдяки чому вдається максимально уникати соціальної напруги у суспільстві і державі. Слід зауважити, що країни СНД наслідують традицію закріплення принципу справедливості у національному податковому законодавстві. Наприклад, у статті 7 Кодексу Республіки Казахстан про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету, затвердженому Законом Казахстану від 10 грудня 2008 року, зазначено: «Принцип справедливості оподаткування полягає в тому, що «оподаткування в Республіці Казахстан є загальним та обов'язковим». Крім того, з метою недопущення корупційних дій податкове законодавство Казахстану забороняє надання податкових пільг індивідуального характеру будь-яким фізичним чи юридичним особам.

На нашу думку, утвердження принципу соціальної справедливості податкового законодавства залежить від багатьох складових, які в системному взаємозв'язку зумовлюють його дієву функціональність та практичну реалізацію, зокрема:

— принцип соціальної справедливості виключає дискримінаційний характер оподаткування і унеможливує посилення обтяження податковим тягарем за національними, расовими, соціальними, релігійними, гендерними та іншими подібними ознаками;

— цей принцип вимагає конституційного закріплення рівності всіх форм власності. Відомо, що за радянським законодавством пріоритет віддавався саме державній власності, внаслідок чого встановлювалася різна податкова політика залежно від форми власності платника. Примітно, що саме такий правовий режим ієрархічної диференціації різних форм власності властивий тоталітарним країнам. Сучасна Українська держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності та господарювання і визнає, що усі суб'єкти права власності рівні перед законом (стаття 13 Конституції України);

— економічна обґрунтованість зборів та податків є неодмінною складовою цього принципу. Принцип соціальної справедливості оподаткування не допускає довільного встановлення відповідних платежів. Крім того, встановлення розміру і виду відповідних податків чи зборів має бути пропорційним, насамперед, платоспроможності суб'єкта. Держава не може встановлювати режим оподаткування керуючись мотивами досягнення відповідних показників надходжень до бюджету держави. Податки, як стверджує М. Кучерявенко, повинні характеризуватися чітким бюджетним спрямуванням, тобто поява нових податків має бути пов'язана з покриттям відповідних витрат, а не з ліквідацією бюджетного дефіциту<sup>1</sup>;

— принцип соціальної справедливості оподаткування виключає можливість подвійного оподаткування. Поняття «подвійне оподаткування» (double taxation) означає обкладання одного об'єкта податку окремого платника таким самим (або аналогічним) податком за той самий відрізок часу (найчастіше податковий період)<sup>2</sup>. Національна практика несприйняття дії інституту подвійного оподатку-

<sup>1</sup> Кучерявенко Н. П. Основи налогового права / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Константа, 1996. — С. 44.

<sup>2</sup> Податкове право України: навч. посіб. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]; за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка. — К.: Правова єдність, 2009. — С. 274.

вання збігається з позицією законодавців ряду західноєвропейських країн. Наприклад, у частині третій статті 127 Союзної конституції Швейцарської Конфедерації від 18 квітня 1999 року зазначено: «Міжкantonне подвійне оподаткування забороняється». Прімітно, що подвійне оподаткування необов'язково означає буквальне використання однакових податкових важелів, воно можливе і при частковому накладенні одного об'єкта на інший, до того ж, як зауважує Л. Воронова, це може відбуватися як у межах однієї держави, так і в різних податкових системах<sup>1</sup>. Подвійне оподаткування, з огляду на територіальне поширення його дії, може поділятися на внутрішнє (національне) і зовнішнє (міждержавне). Зовнішнє подвійне оподаткування має місце у разі невідповідності законодавства різних країн у визначенні об'єкта оподаткування або/чи платника, що покладає на нього відповідні зобов'язання за аналогією із законодавством іншої держави:

— сума платежів має бути еквівалентною і пропорційною вартості тих цивілізаційних послуг і благ, які отримує платник податків від держави;

— цей принцип передбачає чіткість, лаконічність і однозначність законодавчих вимог щодо видів і порядку сплати відповідних платежів;

— складовою системи оподаткування є податкові пільги. Принцип соціальної справедливості оподаткування допускає застосування податкових пільг, якщо це буде зумовлено необхідністю стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;

— принцип соціальної справедливості оподаткування покликаний захищати інтереси насамперед платників податків, а не держави. Відтак, усі можливі суперечності, сумніви і неточності податкового законодавства мають тлумачитися на користь платника.

Таким чином, досліджуваний принцип соціальної справедливості податкового законодавства є багатоаспектним юридичним явищем, практична реалізація якого вимагає комплексного підходу.

---

*Шаптала Н. К. К вопросу о правовой сущности принципа социальной справедливости налогового законодательства. В статье автор исследует истоки, сущность и предпосылки практической реализации принципа социальной справедливости в Украине. Определено, что практическая реализация данного принципа зависит от ряда составляющих, которые в системной взаимосвязи обуславливают его действительную функциональность как правового регулятора выделенных общественных отношений.*

*Ключевые слова:* принцип социальной справедливости, налоговая система, налоговое законодательство.

*Shaptala N. On the Legal Essence of the Principle of Social Justice in the Tax Legislation. In the article the author analyses the sources, essence and preconditions of the practical implementation of the principle of social justice in Ukraine. It is determined that the practical implementation of this principle depends on the chain of components that in their systemic interconnection stipulate its effective functionality as a legal regulator of separate social relations.*

*Key words:* principle of social justice, tax system, tax legislation.

---

<sup>1</sup> Зазн. праця: Податкове право України. — С. 275.