

УДК 347. 73

*Є. Ю. Шаптала*  
здобувач кафедри фінансового права  
Національного університету державної фіскальної служби України

## ПРИНЦИП СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПІД ЧАС РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СТИМУЛІВ

У сучасній доктрині права (у тому числі й фінансового) дедалі більшої актуальності набувають питання стосовно принципів правового регулювання відповідних відносин. Водночас зазначимо, що законодавче закріплення принципів будь-якої галузі права чи певної її частини (підгалузі, інституту тощо) зовсім не гарантує їх беззаперечну практичну реалізацію на практиці. Утім, на наш погляд, законодавче визначення й закріплення відповідних принципів є одним із факторів, який підвищує вірогідність їх впровадження.

У науці усталеним є підхід, за якого принципи розглядаються як основні ідеї, положення, так би мовити, фундамент, на якому базується система права загалом, а також відповідні «галузеві» блоки. Принципи лежать в основі регулювання суспільних відносин, певним чином фіксують і визначають ідеалістичні та/або базові концепти, закладені для регулювання правовідносин. Окрім того, з урахуванням визначених принципів можна окреслити тенденції розвитку таких відносин. Вищевказані твердження цілком прийнятні й для податково-правового регулювання.

Зазначимо, що дослідженню принципів податково-правового регулювання присвячено праці таких науковців, як Д. О. Білінський, Д. С. Вінцова, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Д. А. Смірнов, Н. К. Шаптала та ін. Водночас детального аналізу вказаних принципів, зокрема, принципу соціальної справедливості, у контексті податкового стимулювання проведено не було. Отже, метою статті є розгляд принципу соціальної справедливості оподаткування під час реалізації податкових стимулів.

Показово, що у податковій сфері принципи завжди знаходили своє визначення у законодавстві України. Раніше, до прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України), вони містилися у Законі України «Про систему оподаткування» 16, з 2011 р. розміщені у вищевказаному кодифікованому акті. Водночас варто підкреслити, що підхід до їх визначення суттєво різниться. Так, у ст. 3 вже згаданого Закону «Про систему оподаткування» йшлося про принципи побудови та призначення системи оподаткування, нині ж у приписах ПК України закріплені основні засади податкового законодавства України. Фактично, акцентовано на схожих, але все ж таки не тотожних за змістовим наповненням явищах.

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України [14] принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство, є такі: а) загальність оподаткування; б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; в) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; г) презумпція правомірності рішень платника податку; г) фіскальна достатність; д) соціальна справедливість; е) економічність оподаткування; є) нейтральність оподаткування; ж) стабільність; з) рівномірність та зручність сплати; й) єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Зважаючи на те, що податково-правові стимули знаходять безпосереднє закріплення у податковому законодавстві, вважаємо, що певною мірою вони поширюються й на податкове стимулювання.

Одним із принципів, які заслуговують на окрему увагу в контексті податкового стимулювання, є принцип соціальної справедливості. Так, Р. А. Джабраїлов зазначає, що принцип справедливості визнано одним із ключових правових принципів та підвалиною для формування і розвитку правової держави. Саме з огляду на це у конституціях більшості країн світу можна знайти згадування про значення принципу справедливості в регулюванні різних сфер суспільного життя. І держава Україна у цьому сенсі не є винятком [5]. Дійсно, варто погодитись із науковцем, що вказаний принцип міститься у різних законодавчих актах. На підставі аналізу конституційних приписів можемо зробити висновок, що категорія «справедливість» використовується, коли йдеться про побудову бюджетної системи України на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами (ч. 1 ст. 95 Конституції України). Знову-таки, ми бачимо розгляд справедливості в контексті однієї з засад побудови бюджетної системи держави.

Поряд із цим зазначимо, що категорія «справедливість» є багатоаспектною і немає чіткого визначення у правовому сенсі. Загалом справедливість розглядається як: 1) правильне, об'єктивне, неупереджене ставлення до кого-, чого-небудь; 2) те, що відповідає морально-етичним і правовим нормам [17, с. 590]. Варто погодитись із міркуваннями І. І. Кучерова, що категорія справедливості

як складне явище, будучи універсальним, фактично виступає загальним критерієм цінностей [9, с. 277]. На переконання Н. К. Шаптали, зміст розглядуваної категорії буде різнитися залежно від низки суб'єктивних й об'єктивних уявлень про нього. До таких вчена пропонує зарахувати: економічний і політичний устрій у державі, соціальний статус суб'єкта, політичні, релігійні та світоглядні переконання [19, с. 56]. Безумовно, наведені чинники істотно впливають на формування уявлень про зміст справедливості. Крім того, говорячи про справедливість у праві, на нашу думку, доцільно акцентувати й на відповідному «галузевому забарвленні» справедливості. Суспільні відносини, які є предметом правового регулювання відповідної галузі права, зумовлюють власний підхід до тлумачення вказаної категорії.

У регулюванні відносин оподаткування принцип соціальної справедливості полягає в тому, що установлення податків та зборів має бути відповідним платоспроможності платників податків (п. 4.1.6. ст. 4 ПК України). Науковці вже підкреслювали, що до прийняття ПК України зміст цього принципу виглядав по-іншому. Так, у Законі України «Про систему оподаткування» [16] соціальна справедливість у податкових відносинах розглядалася 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. Наведені законодавчі приписи суттєво відрізняються. Як вбачається, сучасний підхід до визначення вказаного принципу є більш конструктивним. По-перше, закладено прогресивний підхід до оподаткування. Навряд чи у податковому законодавстві доцільно говорити про «забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення», як це було раніше, оскільки надання такої підтримки передбачено та урегульовано іншими законодавчими актами; для підтримки вказаних верств населення держава передбачає надання відповідних соціальних виплат та пільг. Крім того, необхідно враховувати, що податкове регулювання спрямоване на насичення дохідної частини бюджетів різних рівнів бюджетної системи завдяки коштам, акумульованим у бюджетах, відбувається фінансування різних потреб, у тому числі й соціальних. Проте зосереджувати увагу виключно на соціальному забезпеченні малозабезпечених верств населення за рахунок коштів від сплати податків і зборів є недоцільним.

К. О. Гетьман також наголошує на тому, що сучасна редакція цього принципу виглядає більш виваженою та логічною. Вчена слушно зазначає, що на підставі її можна дійти висновку про намагання сформулювати зв'язок між об'єктивністю у

встановленні податків та зборів, що базується на платоспроможності платників та надходжень коштів від цього до бюджету. Разом із цим К. О. Гетьман наводить іншу аргументацію, вказуючи, що класичний податок – це нецільовий платіж, пов'язувати його безпосередньо із витрачанням коштів, які зібрані на рівні Державного бюджету України, або місцевих бюджетів, навряд чи доречно [3, с. 193]. Наведене твердження ми не можемо безапеляційно підтримати. На наш погляд, вчена поєднує у своїй аргументації різнопорядкові й не сумісні між собою явища. Дійсно, податок є нецільовим платежем й напями використання коштів від сплати податків і зборів не можливо. Проте важко погодитись із тим, що такий нецільовий платіж не має пов'язуватися з коштами, акумульованими у бюджеті, оскільки податки, незважаючи на свій нецільовий характер, все одно є одним із видів доходів бюджетів (незалежно від їх рівня), які на відповідних етапах виконання бюджету використовуються на фінансування певних потреб.

О. Р. Барін обстоює позицію, згідно з якою зміст принципу соціальної справедливості, закріплений у ст. 4 Податкового кодексу України, потребує коригувань. Зокрема, науковець наголошує на тому, що це має бути принцип податкової соціальної справедливості й має розкриватися у такий спосіб: «встановлення податків і зборів відповідно до податкоспроможності платників податків, яка вираховується через прожитковий мінімум, середню заробітну плату, мінімальну заробітну плату для забезпечення всім мінімального та соціально-гарантованого рівня та якості життя» [1, с. 164]. На запропоновані зміни до ПК України маємо відреагувати критично, оскільки: 1) залишається нерозкритим, що автор вкладає в такі категорії, як «соціально-гарантований рівень життя», «якість життя» тощо; 2) навряд чи варто розвивати думку, що «соціально-гарантований рівень та якість життя» має забезпечуватись саме виключно шляхом оподаткування. Висловлена позиція вбачається хибною. Ми погоджуємося із тим, що безпосереднім завданням держави є створення та підтримка вказаних умов для життя, проте це неможливо забезпечити лише за допомогою справедливого оподаткування. Ми детально не будемо зупинятися на дослідженні способів та шляхів виконання функцій та завдань держави, оскільки це питання не є предметом нашого дослідження. Однак ще раз підкреслимо, що говорити про забезпечення соціально-гарантованого рівня та якості життя за допомогою встановлення принципу податкової соціальної справедливості не є логічним.

На переконання Є. Г. Белікова, податково-правові відносини за своєю суттю є соціально орієнтованими. При цьому науковець наголошує

на тому, що формування податкової політики має базуватися на чітко сформованих пріоритетах, які витікають із конституційних принципів, насамперед, принципу соціальної держави [2, с. 170]. Важко сперечатися із тим, що податкова політика як діяльність держави з приводу встановлення, організації справляння податків до бюджетів різних рівнів, а також правового регулювання сфери оподаткування загалом має бути соціально орієнтованою. Це зумовлено тим, що відповідно до ст. 1 Основного закону України [8] Україна є суверенною і незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою.

На перший погляд, доволі складно уявити, яким чином податкова політика орієнтована на суспільство. Однак, як вбачається, до соціально орієнтованого оподаткування можна зарахувати: 1) справедливий розподіл державою податкового тягара на населення та бізнес; 2) стимулювання суб'єктів до відповідальної, а отже, й соціально орієнтованої поведінки; 3) підвищення зацікавленості в активній творчій діяльності, що призводить до соціальної стабільності та сприяє зростанню добробуту всього суспільства; 4) врахування у приписах податкового законодавства низки соціальних факторів [2, с. 170]. З урахуванням викладеного констатуємо, що податкові стимули також є чинником, що, по-перше, підтримує платників податків як зобов'язаних учасників податкових правовідносин, а по-друге, має позитивний вплив на розвиток економіки держави загалом. Вважаємо, що стимули у податковому праві є дієвими важелями для реалізації загальноправового принципу заохочення та обмеження, а також соціально-економічної рівноправності суб'єктів. Крім того, як ми вже наголошували, наявність податкових стимулів свідчить про підтримку державою за допомогою податково-правових механізмів певних видів діяльності та категорій суб'єктів.

А. В. Дьомін вказує, що принцип справедливості оподаткування є «принципом усіх принципів», від якого походять усі інші принципи податкового права, у тому числі й принцип соціальної справедливості, через які розкривається їх зміст [4, с. 56]. За такого підходу досліджуваний принцип оподаткування виступає важливим орієнтиром для подальшого розвитку податкового права та його основних засад. Не вдаючись до детального аналізу місця та ролі принципу справедливості оподаткування, Я. В. Поліщук пропонує розкривати його зміст через такі складники: а) недопустимість дискримінації платників податків і зборів; б) сплата однакових податків всіма платниками податків з однаковими об'єктами оподаткування; в) сплата платниками, які мають однорідні об'єкти оподаткування, але різні податкові бази, відповідних податків, які диференціюються залежно від податкової бази; г) фактична здатність цих суб'єк-

тів до сплати податків; г) пропорційність розміру податків; д) законодавче забезпечення загальності й передбачення можливості встановлення диференційованого (прогресивного) оподаткування; е) можливість використання державою спеціальних правових механізмів для соціально незахищених категорій платників податків [15, с. 5].

Наведене вважаємо логічним та таким, що заслуговує на підтримку. До міркувань, висловлених Я. В. Поліщук, додамо, що принцип соціальної справедливості у регулюванні податкових відносин проявляється, у тому числі, й через застосування податкових стимулів. Зокрема, йдеться про надання різних податкових пільг (виключення з об'єкта оподаткування, зниження податкових ставок, звільнення від сплати податків та зборів тощо) платникам податків, встановлення спеціального режиму оподаткування, що визначають особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачають спрощене справляння податків, ведення обліку та звітності (наразі йдеться про єдиний податок). Окрім цього, варто зазначити й передбачену диференціацію податкових ставок за кожним окремим податком та збором, закріпленим у складі податкової системи держави. Такий підхід також дає змогу позитивно впливати на суб'єктів господарювання, заохочувати їх до провадження тих видів діяльності, які на відповідному етапі розвитку конкретної держави та суспільства сприяють розквіту національної економіки і тим самим формують умови для підвищення рівня життя населення.

Розглядає принцип справедливості оподаткування й А. Вагнер. Він зазначав, що цей принцип є важливим для побудови податкової системи держави. А. Вагнер під справедливістю розумів загальний характер й рівномірність оподаткування. З наведеного вбачається, що принцип справедливості тісно взаємопов'язаний із принципами рівності та загальності оподаткування. Проаналізуємо це питання детальніше.

Показово, що принцип рівності платників податків перед законом передбачає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (4.1.2 ст. 4 ПКУ України). Цитований принцип є похідним від загальноправової засади рівності, однак із певними особливостями, зумовленими предметом податково-правового регулювання. Схоже міркує П. К. Дунаєв, який вказує, що регулювання податкових відносин має базуватися на конституційному принципі рівності. Саме такий підхід передбачає закріплення у законодавстві правових гарантій покладення на рівних суб'єктів рівнозначного податкового тягара [6]. Дійсно, конституційні приписи висту-

пають базисом для формування податкового законодавства й певним чином формують вектор перспективного розвитку таких правовідносин.

Зазначимо, що вказана засада оподаткування міститься не лише у вітчизняному податковому законодавстві. Наприклад, у Податковому кодексі Республіки Білорусь також міститься положення стосовно оподаткування на визнанні всезагальності та рівності [12, ч. 3 ст. 2]. У п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу Республіки Азербайджан закріплено дещо інший підхід: «Законодавство про податки базується на всезагальності, рівності й справедливості оподаткування» [11]. Наведене ще раз свідчить про взаємозумовленість та зв'язок вказаних засад оподаткування.

Під час з'ясування сутності та особливостей реалізації принципів оподаткування Н. К. Шаптала всіляко підкреслює, що якраз недотримання принципу рівності і призводить до порушення іншого принципу – справедливості оподаткування [19, с. 118]. Отже, докладно не зупиняючись на витоках принципу рівності як в Україні, так і в інших країнах, зазначимо, що принцип рівності займає особливе місце серед засад оподаткування. Вже тривалий час у науці податкового права сформувалася усталена позиція стосовно доцільності розгляду формальної та неформальної рівності. У цій ситуації йдеться про принцип формальної рівності платників податків й принцип рівного податкового тягара. На основі аналізу наукових праць щодо характеристики рівності в оподаткуванні зазначимо таке:

а) засада формальної рівності передбачає заборону дискримінації платників податків залежно від: 1) економіко-правових чинників, зокрема: а) організаційно-правової форми господарювання; б) форм власності; в) місцезнаходження капіталу; 2) особистісних чинників платника: соціальна, расова, національна, релігійна приналежність, громадянство фізичної особи. Фактично, йдеться про заборону необґрунтованих проявів диференціації у правовому положенні різних категорій платників податків;

б) говорячи про рівність податкового тягара (неформальну рівність платників податків), вважаємо за доцільне знову певною мірою згадати податкове стимулювання. Зокрема, в контексті неформальної рівності необхідно звернути увагу на закріплення податкових пільг поряд із диференціацією інших елементів правового механізму податку. Водночас не треба забувати про фактичний, реальний стан кожного конкретного платника податків і зборів, змогу такого суб'єкта сплачувати їх. Отже, принцип рівності у податкових відносинах передбачає встановлення й нормативне закріплення різних умов оподаткування для різних суб'єктів господарювання. Проте такі суб'єкти мають характеризуватися між собою

певною спільністю (вид діяльності, яку здійснює платник податків; певні ознаки платника та ін.).

Доволі докладно аналізує вказаний принцип вже згадувана Н. К. Шаптала. На її переконання, доцільно розкривати принцип рівності через кілька складників: а) забезпечення безпосередньої рівності всіх платників податків; б) рівновага; в) рівнонапруженість [19, с. 163]. При цьому вказані складники вчена розглядає як «засіб зворотного впливу», оскільки рівновага є засобом упорядкування учасників податкових відносин (насамперед, зобов'язаних), що забезпечує рівність у побудові сталих, виважених пропорцій у розвитку економіки. Що ж стосується рівнонапруженості, то вона має системний характер і забезпечує засади законотворчого процесу у сфері оподаткування, засади податкової системи як сукупність комплексно взаємопов'язаних та зумовлених один одним елементів, узгодженість у закріпленні елементів правового механізму податку [19, с. 164]. З огляду на наведене, маємо визначити ретельний підхід вченої щодо дослідження принципу рівності в оподаткуванні. Водночас ми не можемо повною мірою підтримати міркування Н. К. Шаптала щодо такої складової частини позначеного принципу, як рівнонапруженість. На нашу думку, за змістовим наповненням зміст вказаної категорії є значно ширшим, аніж рівність у відносинах оподаткування, нею охоплено й особливості законотворчого процесу, й засади податкової системи, й правовий механізм податку.

З урахуванням викладеного доходимо висновку про нерозривний взаємозв'язок принципів рівності і справедливості у відносинах оподаткування, зокрема під час закріплення та реалізації податкових стимулів. При цьому такий зв'язок як раз і виявляється у можливості використання різноманітних правових режимів оподаткування, податкових пільг тощо для відповідних платників податків, які характеризуються певними спільними характеристиками. Водночас варто зазначити, що навіть за такого підходу забезпечуються рівні умови та можливості таких платників податків і тим самим унеможливує необґрунтований суб'єктивізм щодо окремих платників податків.

Аналізуючи принцип соціальної справедливості у регулюванні відносин оподаткування, деякі фахівці наголошують на його прояві через визначення таких елементів: а) хто виступатиме платником податку; б) що буде об'єктом оподаткування [2, с. 189]. Спираючись на приписи чинного податкового законодавства України, з цього приводу позначимо кілька важливих, на нашу думку, моментів. По-перше, варто підкреслити, що платник податків та об'єкт оподаткування є тими елементами правового механізму, без визначення та закріплення яких важко уявити, так би мовити, функціонування вказаного платежу. По-друге,

зазначимо, що зазвичай законодавець пов'язує надання податкових стимулів із: 1) відповідною категорією платника податків; 2) діяльністю, яку провадить платник податків та зі значенням останньої задля подальшого розвитку національної економіки, промисловості та суспільства; 3) наявністю певних об'єктів оподаткування. Таким чином, визначення вищезгаданих елементів (кола платників податків та відповідних об'єктів оподаткування, з якими пов'язується надання стимулів у податковій сфері) виступає своєрідним проявом соціальної справедливості в оподаткуванні.

«Окрім загальності та рівності, до принципу соціальної справедливості оподаткування необхідно зарахувати і прогресивність», – пише Д. А. Смірнов [18, с. 264–265]. Правник міркує так: спосіб (характер) оподаткування, який застосовується для оподаткування, також виступає важливою складовою частиною соціальної справедливості. При цьому науковець особливо акцентує на оподаткуванні доходів та/або майна платника, вказуючи, що залежно від того, прогресивний чи пропорційний підхід оподаткування обирає держава, різнитиметься й «рівень» справедливості оподаткування.

Така позиція заслуговує на підтримку, однак вона не є новою. Ще І. І. Янжул у своїх працях зазначав, що прогресивне оподаткування більшою мірою відповідає принципу рівності. Визначаючи нетотожність понять рівномірного і пропорційного оподаткування, науковець стверджував, що саме прогресивний метод оподаткування відповідає вимозі рівномірності. Знаходить конструктивним прогресивний метод оподаткування й А. А. Ісаєв: «Застосування пропорційного методу в реальних умовах порушує справедливість в оподаткуванні, оскільки громадяни мають не рівну податкоспроможність, навпаки, вона збільшується або зменшується в залежності від зміни доходу. Таким чином, заможні класи більше зобов'язані своїм майновим становищем державі, отже, збільшення їх станів має спричинити і збільшення державних доходів» [7, с. 510–513].

І. Н. Повод виділяє два аспекти принципу справедливості оподаткування. Перший полягає в забезпеченні вигоди платника податків, згідно з ним держава має повертати частину сплачених ним податків у вигляді різних виплат із бюджетів, спрямованих на фінансування освіти, охорони здоров'я тощо. Другий підхід до реалізації принципу рівності та справедливості в урахуванні платоспроможності платника податків (принцип платоспроможності). На думку науковця, перший підхід передбачає взаємозв'язок податків із доходами бюджетів, а другий такого зв'язку не передбачає [13]. Із загальним висновком І. Н. Повод ми погодитися не можемо, оскільки кошти від сплати податків і зборів є складовою части-

ною доходів бюджетів (ст. 9 Бюджетного кодексу України) і зв'язок між податковим та бюджетним регулюванням існує незалежно від того, який підхід обрано до розгляду принципу справедливості оподаткування.

Водночас вищезазначені підходи до справедливості оподаткування трапляються й в англійській літературі (горизонтальна і вертикальна справедливість). В основу «горизонтальної справедливості» покладена ідея, що в рівних обставинах платники податків мають платити рівну суму податку. Концепція «вертикальної справедливості» виходить із твердження, що в різних обставинах платники податків мають сплачувати пропорційно різні суми податку. Як вказує У. Девіс, саме «горизонтальна справедливість», заснована на ідеї, що особи з рівним рівнем доходу мають оподатковуватися на одному рівні, була покладена в основу організації прибуткового оподаткування у Великобританії. Відповідний підхід може бути обґрунтований необхідністю врахування можливостей платника податків зі сплати податку, а також принципом рівності перед законом.

Цілком слушним вважаємо твердження вченого стосовно того, що важливими аспектами справедливості оподаткування визнаються ясність податкового законодавства (платник податків має заздалегідь розуміти, яку суму податку зобов'язаний сплачувати), а також постійний і універсальний характер контролю за сплатою податку та його примусового стягнення [10, с. 6–8]. На нашу думку, якість, точність та простота податкового законодавства для всіх учасників податкових відносин є також важливим фактором реалізації принципів податкового регулювання, у тому числі й при податковому стимулюванні.

Проаналізувавши низку підходів науковців до розгляду принципу справедливості в оподаткуванні, маємо наголосити, що вказана категорія є порівняною й може змінювати своє змістове наповнення залежно від багатьох факторів, як-от призначення держави, її задачі та функції. Крім того, як вказував А. А. Ісаєв, не варто забувати про історичний розвиток культури і зміну соціально-економічних умов, зумовлену таким розвитком [7, с. 496]. На наш погляд, принцип соціальної справедливості у податково-правовому регулюванні нерозривно пов'язаний із застосуванням податкових стимулів і реалізується шляхом: надання різних податкових пільг (виключення з об'єкта оподаткування, заниження податкових ставок, звільнення від сплати податків та зборів тощо) платникам податків; встановлення спеціального режиму оподаткування, що визначають особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачають спрощене справляння податків, ведення обліку та звітності (нині йдеться про єдиний податок). Окрім цього,

варто зазначити й передбачену диференціацію податкових ставок за кожним окремим податком та збором, закріпленим у складі податкової системи держави.

### Література

1. Барін О. Р. Принцип справедливості як один з основоположних принципів оподаткування. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 162–164.
2. Беликов Е. Г. Финансовое право и его институты: принципы социальной эффективности : монография. Москва : Юрлитинформ, 2016. 296 с.
3. Гетьман К. О. Принципы оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. *Проблеми законності*. 2015. Вип. 129. С. 188–198.
4. Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения. *Журнал российского права*. 2002. № 4.
5. Джабраїлов Р. А. Принципы справедливости як основа трансформації економіко-правової системи держави. *Вісник НАН України*. 2017. С. 74–80. URL: [ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk\\_NANU/downloads/2017/PDF\\_Visn\\_7-2017/Visn\\_7-2017+11\\_Dzhabrailov.pdf](ftp://ftp.nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Visnyk_NANU/downloads/2017/PDF_Visn_7-2017/Visn_7-2017+11_Dzhabrailov.pdf).
6. Дунаев П. К. Принципы налогового права в практике Конституционного Суда РФ. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006. № 12. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/75683>.
7. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. Финансы и налоги: очерки теории и политики. Москва : Статут, 2004. 615 с.
8. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
9. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: правовые аспекты : монография. Москва : ЗАО «ЮрИнформ», 2009. 473 с.
10. Moti G., Williams D. Davies: Principles of Tax Law. P. 6–8.
11. Налоговый кодекс Республики Азербайджан 11 июля 2000 г. № 905-IQ. URL: <http://www.taxes.gov.az>.
12. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декаб. 2002 г. N 166-З. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article2/>.
13. Повод И. Н. Принцип справедливости налогообложения и возможность его соблюдения в современных условиях. *Экономическая наука*. 2016. № 4. С. 271–277. URL: [https://rep.bntu.by/bitstream/handle/data/25202/271%20-%20277.pdf?sequence=1&isAllowed=y&fbclid=IwAR3DQJnbRPRWUDtslDa5XtnuYr0jwW\\_sRQvhKheaG8P5ikylofMwiGZ4DgI](https://rep.bntu.by/bitstream/handle/data/25202/271%20-%20277.pdf?sequence=1&isAllowed=y&fbclid=IwAR3DQJnbRPRWUDtslDa5XtnuYr0jwW_sRQvhKheaG8P5ikylofMwiGZ4DgI).
14. Податковий кодекс України від 2 груд. 2018 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n144>.
15. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2018. 22 с.
16. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#o40>.
17. Словник української мови : в 11 т. Т. 9, 1978. 916 с.
18. Смирнов Д. А. Принципы современного российского налогового права: монография / под ред. Н. И. Химичевой. Москва : Юрлитинформ, 2009. 312 с.
19. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-право-

вому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 194 с.

### Анотація

**Шаптала Є. Ю.** Принцип соціальної справедливості оподаткування під час реалізації податкових стимулів. – Стаття.

У статті досліджується принцип соціальної справедливості оподаткування під час реалізації податкових стимулів. На думку автора, законодавче визначення й закріплення відповідних принципів є одним із факторів, який підвищує вірогідність їх правозастосування. Автор зазначає, що категорія «справедливість» є багатоаспектною і немає чіткого її визначення у правовому сенсі. Загалом справедливість розглядається як: 1) правильне, об'єктивне, неупереджене ставлення до кого-, чого-небудь; 2) те, що відповідає морально-етичним і правовим нормам.

У статті подається аналіз низки підходів науковців до розгляду принципу справедливості в оподаткуванні. Автор доходить висновку, що принцип соціальної справедливості у податково-правовому регулюванні нерозривно пов'язаний із застосуванням податкових стимулів і реалізується шляхом: надання різних податкових пільг (виключення з об'єкта оподаткування, зниження податкових ставок, звільнення від сплати податків та зборів тощо) платникам податків; встановлення спеціального режиму оподаткування, що визначають особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачають спрощене справляння податків, ведення обліку та звітності (йдеться про єдиний податок).

**Ключові слова:** категорія, справедливість, податки, оподаткування, податкові стимули.

### Аннотация

**Шаптала Е. Ю.** Принцип социальной справедливости налогообложения при реализации налоговых стимулов. – Статья.

В статье исследуется принцип социальной справедливости налогообложения при реализации налоговых стимулов. По мнению автора, законодательное определение и закрепление соответствующих принципов является одним из факторов, который повышает вероятность их правоприменения. Автор определяет, что категория «справедливость» является многоаспектной и четкого определения в правовом смысле нет. В общем справедливость рассматривается как: 1) правильное, объективное, непредвзятое отношение к кому-, чему-либо; 2) то, что соответствует морально-этическим и правовым нормам.

В статье дается анализ ряда подходов ученых к рассмотрению принципа справедливости в налогообложении. Автор приходит к выводу, что принцип социальной справедливости в налогово-правовом регулировании неразрывно связан с применением налоговых стимулов и реализуется путем: предоставления различных налоговых льгот (исключение из объекта налогообложения, снижение налоговых ставок, освобождение от уплаты налогов и сборов и т.д.) плательщикам налогов; установления специального режима налогообложения, определяющих особый порядок налогообложения определенных субъектов хозяйствования и предусматривающих упрощенное взимание налогов, ведение учета и отчетности (пока речь идет о едином налоге).

**Ключевые слова:** категория, справедливость, налоги, налогообложение, налоговые стимулы.

### Summary

**Shaptala Ye. Yu. The principle of social justice of taxation when implementing tax incentives. – Article.**

The article examines the principle of social justice of taxation when implementing tax incentives. According to the author, the legislative definition and consolidation of the relevant principles is one of the factors that increases the probability of their enforcement. The author states that the category of “justice” is multifaceted and there is no clear definition in the legal sense. In general, justice is seen as: 1) a correct, objective, impartial attitude to someone, something; 2) that which corresponds to moral and ethical and legal norms.

The article analyzes a number of scientific approaches to the consideration of the principle of equity in taxation. The author comes to the conclusion that the principle of social justice in tax-legal regulation is inextricably linked with the application of tax incentives and is realized through: granting various tax benefits (exclusion from the object of taxation, understatement of tax rates, exemption from taxes and fees, etc.) to payers taxes; the establishment of a special tax regime that specifies the special tax treatment of certain economic entities and provides for simplified tax collection, accounting and reporting (currently, it is a single tax).

*Key words:* category, equity, taxes, taxation, tax incentives.