

ЗМІСТ ТА ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ЕКОНОМІЧНОЇ ОБҐРУНТОВАНОСТІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Статтю присвячено визначенню змісту і висвітленню головних особливостей дії принципу економічної обґрунтованості податків і зборів. Представлені міркування вчених у галузі фінансового права щодо змісту принципу економічної обґрунтованості податків і зборів, виявлено його інтегративні якості в системі податково-правових принципів. Сформульовано авторське визначення принципу економічної обґрунтованості податків і зборів. Мета статті – визначити зміст і особливості принципу економічної основи податків і грошових зборів. Проблеми принципу економічної основи податків і грошових зборів вивчаються в різних галузях права й економіки. Ця тема цікавить вітчизняних і закордонних дослідників та фахівців-практиків у сфері фінансового права, серед них: М. Кучерявенко, І. Кучеров, О. Орлик, О. Музика-Стефанчук, Г. Бродський, Г. Серeda й інші. Принцип економічної обґрунтованості податків і зборів означає насамперед їхню сумірність економічному стану платника. Характерною особливістю дії принципу економічної обґрунтованості податків і зборів є те, що він яскраво демонструє свої інтегративні якості в системі засад податкового законодавства, без взаємодії з ним не обходиться жодна така засада. Тобто дотримання обраного для дослідження податкового принципу вимагається в будь-якому аспекті податкових правовідносин. Напідставі узагальнення напрацьованого матеріалу зроблено висновки щодо універсального характеру і сфери застосування принципу економічної обґрунтованості податків та зборів, винятки з якого неможливі. Автор підтримав тезу щодо того, що вказана засада регулювання відносин між державою та платником податків повинна проявлятися не лише сама собою, а й у сполученні з іншими закладеними в Податковому кодексі України принципами. Для повноти наукової розробки виділено подальші шляхи розвитку правової доктрини.

Ключові слова: економічна обґрунтованість оподаткування, податки, збори, податкова система, податкове законодавство, податково-правові принципи.

The principle of economic grounding of taxes and fees, although is not explicitly enshrined in the current tax legislation of Ukraine, but stems from the content of its other principles – above all, the fiscal adequacy and the social justice of taxation. Taken together, these tax principles provide tax relationship with the ideas of balance of the public interest and the legitimate private interests of taxpayers being the embodiment of the rule of law in taxation. In this case, the principle of economic grounding of taxes and fees is of particular integrative importance, and therefore it is necessary to determine its content and peculiarities of influence on tax relations. The purpose of the article is to determine content and features of the principle of economic grounding of taxes and fees. The problems of the principle of economic grounding of taxes and fees are studied in various fields of law and economics. This subject is of interest to domestic and foreign scientists and practitioners in the field of financial law, including: M. Kucheryavenko, I. Kucherov, O. Orlyuk, O. Muzuka-Stefanchuk, E. Voznesensky, G. Brodsky, G. Sereda, M. Kuts and others. The article is devoted to determining the content and highlighting the main features of the principle of economic grounding of taxes and fees. The views of scientists in the field of financial law on the content of the principle of economic grounding of taxes and fees are presented, its integrative qualities in the system of tax principles are revealed. The author's definition of the principle of economic grounding of taxes

and fees is formulated. Conducted analysis made it possible to propose to the legislator to enshrine in the Tax Code of Ukraine the principle of economic grounding of taxes and fees and to detail its content. A characteristic feature of the principle of economic grounding of taxes and fees is that it clearly demonstrates its integrative qualities in the system of tax principles while none of such principles exist without interaction with the principle of economic grounding of taxes and fees. It is also clear that although for other tax principles it is possible to find cases of exclusion from their application, the principle of economic grounding must be applied to absolutely any tax or fee as it determines the specifics of combination between the basic functions of taxes, first of all, fiscal and stimulating ones.

Key words: *economic grounding of taxation, taxes, fees, tax system, tax legislation, tax principles.*

Вступ. Принцип економічного обґрунтування податків і зборів, хоча прямо і не закріпленій у чинному податковому законодавстві України, однак впливає зі змісту інших його засад – передусім фіскальної достатності та соціальної справедливості оподаткування. Разом же взяті ці податково-правові принципи являють собою втілення в податкових відносинах уявлень про баланс публічного інтересу та законних приватних інтересів платників податків і є втіленням в оподаткуванні верховенства права. Водночас принцип економічного обґрунтування податків і зборів набуває особливого інтегративного значення, тому потрібно визначити його зміст і особливості впливу на податкові відносини.

Постановка завдання. Метою статті є визначення змісту й особливостей дії принципу економічної обґрунтованості податків і зборів.

Результати дослідження. Навіть такі фундаментальні явища, як податкові засади і принципи, зазнають впливу часу, їх форма та зміст постійно вдосконалюються, набувають нових якостей і нових акцентів. Тому неминуче постає питання, яким є дійсний зміст засади економічної обґрунтованості податків і зборів на сучасному етапі розвитку податкових відносин. Для цього потрібно звернути увагу на доктрину фінансового права, яка разом із податковим законодавством впливає на окреслену еволюцію і поступове вдосконалення податково-правових принципів.

Нам імпонують міркування І. Кучерова щодо змісту принципу економічної обґрунтованості податків і зборів, оскільки він робить акцент саме на правовому аспекті, однак не втрачає зв'язку з економічним підґрунтям цієї засади. Як зазначає вчений, оподаткування повинно не тільки співвідноситись із необхідністю реалізації платниками податків своїх прав і свобод, а й має враховувати їхнє економічне становище. Зокрема, принцип економічної обґрунтованості виключає свавільне встановлення податків і зборів та вимагає, щоб оподаткування тих або інших осіб проходило виключно з урахуванням їхньої податкової платоспроможності [1, с. 180]. Дійсно, якщо ми виходимо з того, що податок має подвійну економіко-правову природу, з економічним змістом і правовою формою, то тоді не можна не враховувати тієї обставини, що правовий механізм податку повинен містити й передбачати реальну економічну спроможність платників податків виконувати свій податковий обов'язок. Для цього й потрібно втілення в життя засади економічної обґрунтованості податків і зборів.

У результаті проведення доктринального аналізу поняття економічної обґрунтованості податків і зборів стає зрозумілим і таким, що видно наочно, що без реалізації цього принципу не можна досягти й утілення в життя інших засад податкового законодавства і податково-правових принципів. За влучним застереженням І. Кучерова, «ігнорування цього принципу може призвести до того, що оподаткування стане непосильним тягарем для платників податків, нездоланною перешкодою для нормального існування і розвитку» [1, с. 180, 181]. Саме тому ми й уважаємо, що засада економічної обґрунтованості податків і зборів є своєрідним містком з іншою, прямо не вказаною в Податковому кодексі України, засадою податково-правового регулювання – принципу балансу публічного і законних приватних інтересів платників податків. А законодавець під час здійснення економічного обґрунтування податків і зборів має не лише визначити розмір потреб бюджетів у податкових надходженнях (реалізувати засаду фіскальної достатності), а й розрахувати здійсненність для платників податків такого податкового тягаря та їхню можливість сплатити в наявних економічних умовах відповідну суму податку або збору (зокрема, забезпечити дію засад рівності всіх платників перед законом, податкового принципу соціальної справедливості, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації).

Під час подальшого заглиблення в сутність принципу економічної обґрунтованості податків і зборів і його відношення з іншими засадами податкового законодавства розкриваються додаткові властивості самої аналізованої засади економічної обґрунтованості податків і зборів, більшою мірою проявляються якості суміжних податково-правових принципів. Одним з останніх є принцип сумірності оподаткування. За спостереженнями І. Кучерова, принцип сумірності оподаткування впливає з більш загальних засадничих положень, що стосуються реалізації принципу справедливості в податкових відносинах. Така сумірність передбачає обмеження фінансових зазіхань держави під час оподаткування [1, с. 177]. Тут можна казати, що визначення сумірності податків і зборів є складовою частиною здійснення їх економічного обґрунтування і водночас визначає максимально допустимий розмір стягуваних із платників податкових коштів. Тим самим, у свою чергу, конкретизується верхня межа податкових надходжень, що надходять або мають надійти до бюджетів відповідно до реалізації засади фіскальної достатності.

Указана ж сумірність оподаткування не просто може вважатися однією з тих засад податкового законодавства, що *de facto* існують (як і засада економічної обґрунтованості податків і зборів), але прямо не закріплені в Податковому кодексі України, а й безпосереднім проявом у податкових відносинах дії верховенства права, а саме такого складника останнього, як пропорційність мети і використовуваних податкових засобів. Недаремно Європейський суд з прав людини, розглядаючи податкові спори, перевіряє правомірність обкладення платника відповідним податком з позиції, зокрема, пропорційності. А Конституційний Суд Угорщини відносно нещодавно визнав випадок запровадження 98-відсоткової ставки податку на окремі категорії доходів фізичних осіб неправомірним, указавши, що фінансове навантаження податкової ставки на платників податків має визнаватися неконституційним, якщо воно за своєю природою є конфіскаційним, а розміри ставки явно перебільшені, тобто є непропорційними і необґрунтованими [2]. Звідси бачимо, що поняття пропорційності й обґрунтованості оподаткування йдуть пліч-о-пліч, коли недотримання вимог пропорційності означає і недотримання економічної обґрунтованості податку.

Законодавець має можливість реалізувати засаду сумірності (і водночас здійснити частину економічного обґрунтування податку і збору) як шляхом корегування податкової ставки, так і через установлення податкових пільг. В обох випадках можна досягти однакового економічного ефекту, але використовувані способи різняться: за варіювання податкової ставки відбувається вплив на суспільні економічні відносини переважно фіскальної функції податку, а за передбачення податкових пільг – стимулюючої. Звісно, за своєю природою ставка податку є одним із трьох основних обов'язкових елементів податку, а податкові пільги є лише факультативним елементом податку або збору (хоча на практиці без них не обходиться майже жодний елемент національної податкової системи – це зайвий раз доводить, що без принципів сумірності оподаткування й економічної обґрунтованості податків і зборів не можна увявити собі правомірний процес встановлення, введення в дію й справляння податків).

Характеризуючи принцип сумірності оподаткування, І. Кучеров зазначає, що за основним його змістом, дії із забезпечення необхідного фінансування публічної влади через справляння податків і зборів мають узгоджуватись із необхідністю забезпечення реалізації платниками податків своїх найважливіших прав і свобод. У будь-якому разі податки і збори не повинні перешкоджати реалізації цих прав і свобод, набувати заборонного або конфіскаційного характеру [1, с. 177]. Тут маємо підкреслити, що всі права і свободи платників податків важливі, тому принципи сумірності оподаткування, як і його економічної обґрунтованості, мають урахувувати і захищати кожне окреме право платників податків, без будь-яких винятків.

Водночас потрібно зробити застереження від надмірної абсолютизації прав і свобод людини, яку використовують прихильники мінімізації податкового тиску на платників податків, і які вважають, що сплата податків суперечить праву особи на мирне відкрите володіння своїм майном. У даному аспекті виконання податкового обов'язку, по-перше, слугує природним засобом збереження балансу інтересів у суспільстві: це стосується як того, що платники податків формують переважну частку надходжень бюджетів і тим самим допомагають державі виконувати свої зобов'язання перед суспільством, так і того, що через податкову і бюджетну системи країни відбувається перерозподіл вартості створеного суспільного продукту, й, в ідеалі, відбувається вирівнювання диспропорцій між верствами населення з різним доходом; у цьому сенсі Україна дійсно стверджує себе як правова і соціальна держава, про що йдеться у ст. 1 Основного закону України [3]. По-друге, за рахунок сплати податків і фактичного відчуження частини своєї власності (у вигляді грошових коштів) на користь держави особа отримує можливість безпечно користуватись рештою своєї власності, спокійно займатись своєю господарською діяльністю, розраховувати на отримання прибутку в поточних і майбутніх періодах.

Це доводить, що сумірність і баланс інтересів в оподаткуванні мають не лише існувати як одні з податково-правових принципів, а й усіляко інтегруватись у реальні податкові відносини, бути у правових механізмах усіх податків і зборів податкової системи. У такій ситуації держава і платники податків зможуть покращити результати діяльності кожного з них, отримуючи в обмін на належне виконання своїх обов'язків ще більшу якість забезпечення прав і свобод людини та громадянина. Недаремно в ч. 2 ст. 3 Конституції України прямо закріплено, що «права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [3].

Реалізація цього положення без зустрічного закріплення податкового обов'язку у ст. 67 Конституції була б значною мірою утруднена. І цілком доречно тут згадати ч. ч. 1, 2 ст. 29 Загальної декларації прав людини, ухваленої і проголошеної резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй від 10 грудня 1948 р., згідно зі змістом яких «кожна людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки їй можливий вільний і повний розвиток її особи. При здійсненні своїх прав і свобод кожна людина повинна зазнавати тільки таких обмежень, які встановлені законом виключно з метою забезпечення належного визнання і поваги прав і свобод інших та забезпечення справедливих вимог моралі, громадського порядку і загального добробуту в демократичному суспільстві» [4]. Саме таким положенням фактично й було закріплено загальний принцип сумірності у правових відносинах, який на галузево-інституційному рівні податкових відносин конкретизується в засаду сумірності оподаткування.

Не можна проігнорувати той факт, що принцип сумірності оподаткування за своєю природою тяжіє більше до правової форми податку, ніж до його економічного змісту. Тому ми не підтримуємо думку І. Кучерова стосовно того, що «теоретичний базис сумірності оподаткування багатий в чому пов'язаний із трудами А. Лаффера, який встановив залежність податкових доходів бюджетів від еквівалентної ставки сумарних податкових вилучень, визначивши її у вигляді кривої («крива Лаффера»)» [1, с. 178]. На наш погляд, теоретичне підґрунтя засади сумірності оподаткування полягає передусім у теорії держави і права, коли існують загальні двосторонні взаємні зв'язки між правами й обов'язками держави та її публічних органів і громадянами й іншими особами в демократичному суспільстві.

Що ж до сумірності в економічному аспекті, то вона більшою мірою закріплена саме засадою економічної обґрунтованості податків і зборів. І саме під час розгляду останньої більш доречно наводити висновки А. Лаффера щодо залежності розміру податкової ставки (фактично – податкового тиску) і обсягів податкових надходжень бюджетів (як у поточних податкових періодах, так і в майбутніх).

Доречний коментар щодо сутності і принципового механізму дії «кривої Лаффера» надає В. Коровкін, за словами якого вихідне положення розробленої А. Лаффером теорії зводиться до такого: оскільки сума податкових надходжень до бюджетів є добутком податкової ставки й величини податкової бази, то за нульової ставки податкові доходи централізованих фондів грошових коштів держави теж є нульовими. Зі зростанням податкової ставки збільшуються й податкові доходи бюджетів, водночас динаміка такого зростання поступово сповільнюється внаслідок скорочення податкового потенціалу платників податків, що зумовлено негативним впливом великого обсягу податкових вилучень на економіку країни. Надалі темпи скорочення податкової бази збільшуються настільки, що швидкість цього процесу починає випереджати зростання податкової ставки. Тож після того, як податкові доходи минають своє максимальне значення, вони поступово скорочуються й у кінцевому підсумку сягають свого нульового значення [5, с. 76, 77]. Ці висновки однаково слушні для теоретичного економічного обґрунтування як податків, так і зборів.

Щоправда, треба вказати, що жорстка прив'язка розміру податкової ставки і рівня податкових надходжень дещо застаріла, адже нині майже не існує жодного правового механізму податків і зборів, у яких не передбачалися б податкові пільги. Останні як факультативні елементи податку або збору допомагають зменшити або зовсім нівелювати негативні прояви наявності великих розмірів ставок, і тим самим втілити засади не лише економічної обґрунтованості податків і зборів, а й рівності й справедливості в оподаткуванні.

Досягти економічної обґрунтованості оподаткування неможливо й без реалізації засади рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. У пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України зміст цієї засади визначено як «забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства

фізичної особи, місця походження капіталу» [6]. І. Кучеров зазначає, що як обов'язкову умову справедливого оподаткування варто розглядати рівність платників податків. Ідеться про окремий випадок рівності, що базується на загальновизнаному в міжнародному праві принципі заборони дискримінації. Рівність в оподаткуванні передбачає однакові для всіх платників податків умови оподаткування, що насамперед зводяться до рівного податкового тягаря. Це означає, що неприпустимо встановлення податків і зборів, що мають різні умови їх обчислення і сплати на основі диференціації платників податків за якими-небудь іншими ознаками, ніж ті, що характеризують їхню спроможність сплачувати податки [1, с. 173, 174]. Саме таку спроможність платити податки і збори і тим самим належно виконувати свій податковий обов'язок визначає економічна обґрунтованість оподаткування.

Як бачимо, існує обопільний вплив засад податкової рівності й економічної обґрунтованості податків і зборів. Цей вплив допомагає скоротити зусилля законодавця під час установаження і введення податків і зборів, адже з достовірною точністю можна говорити про те, що для тих груп платників податків, що перебувають у рівних економічних умовах, має застосовуватись однакова економічна обґрунтованість податків і зборів, й відповідно для груп платників податків, матеріальне становище яких суттєво різниться, мають передбачатись різні економічні обґрунтування покладеного на них податку або збору. Це досягається різним пропорціями між реалізацією фіскальної і стимулюючої функції податку, відповідним підключенням різних податкових ставок або наданням податкових пільг. Саме вказані обставини були покладені в основу постанови Європейського суду з прав людини від 6 квітня 2000 р. за справою «Флімменос проти Греції». Суд витлумачив зміст засади рівності в оподаткуванні, вказавши, що держава повинна по-різному ставитися до осіб, які перебувають у помітно різних ситуаціях. Якщо ж вона не застосовує різного ставлення до осіб, які перебувають у помітно різних ситуаціях, цим порушується рівність здійснення платниками податків своїх основних прав, зокрема тих, що гарантовані Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. [7].

Виходячи із цього, не варто ставити знак рівності між засадами рівності в оподаткуванні й рівності податкового тягаря, оскільки лише в певних умовах вони будуть збігатися, а в інших випадках (коли платники податків мають суттєво різні матеріальні умови), досягти рівності в оподаткуванні можна тільки в разі забезпечення різних рівнів податкового тягаря. На цьому ж самому моменті й акцентує увагу І. Кучеров, підкреслюючи, що «не слід ототожнювати принципи податкової рівності і рівності податкового тягаря, оскільки перша набагато ширша за другу» [1, с. 175]. Причому вчений зазначає, що податкова рівність, як і сумірність рівнів оподаткування, додатково передбачає однакові можливості використання податкових пільг, застосування спеціальних податкових режимів, схожі правила ведення податкового обліку і подання звітності, процедури податкового адміністрування тощо [1, с. 175]. У даному разі засада податкової рівності акцентує увагу на рівності саме із правового боку, тоді як рівність податкового тягаря – це вже рівність в економічному її розумінні.

Тож цілком справедливо те, що для платників податків, які перебувають у різних економічних умовах, передбачається різний податковий тиск, тим самим додатково стверджується дія засади податкової рівності й уникнення будь-яких проявів податкової дискримінації. У цьому процесі принцип економічної обґрунтованості податків і зборів відіграє активну роль, адже ті питання, що порушують перед законодавцем окреслені вище особливості застосування засади податкової рівності, розв'язуються лише шляхом ретельної аргументації економічної спроможності кожної окремої групи платників податків сплачувати відповідний податок або збір.

Причому саме економічне, а не будь-яке інше (соціальне, освітнє, етнічне тощо) становище платника податків має досліджуватись під час реалізації розглядуваних засад податкового законодавства – рівності оподаткування і його економічної обґрунтованості. Для продовження цієї тези варто навести висновки Д. Смірнова і Н. Лайченкової, які зауважують, що рівність в оподаткуванні зовсім не означає рівну для всіх платників податків суму податку. Ця рівність засновується на зіставленні економічних можливостей платника й на порівнянні сукупної частки грошових коштів, що підлягають зарахуванню до бюджетів як податки. І тільки за рівності отримуваних платниками доходів ставки сплачуваних ними податків мають бути однаковими [8]. Загалом ми погоджуємося з такими висновками, але й маємо підкреслити, що не в усіх випадках рівність отримуваних платниками податків доходів має передбачати рівність податкового тягаря, оскільки має братися до уваги і рівень суспільної корисності здійснюваної ними економічної діяльності: наприклад, навряд чи за однаковими ставками можна оподатковувати доходи, що отримані внаслідок проведення лотерей, та доходи від видавничої справи або освітньої діяльності. Тому еко-

номічні умови здійснюваної діяльності – це не лише рівень статків і доходів платників податків, треба всебічно враховувати характер і суспільне значення здійснюваної ними діяльності.

Оскільки в більшості держав принцип рівності конституційно закріплений, то цілком закономірно, що вказівку на необхідність врахування економічних умов платників податків за реалізації принципу рівності можна знайти й у висновках національних органів конституційної юрисдикції. Наприклад, у постанові Конституційного Суду Російської Федерації № 18-П від 23 грудня 1999 р. зазначається, що диференціація режимів платників обов'язкових платежів не може встановлюватися за мотивами, які не є економічними, тобто такими, як соціальні відмінності й інші подібні критерії, оскільки це суперечить конституційному принципу рівності [9]. У кожному подібному випадку застосування принципу податкової рівності не можна обійтись без звернення до економічного обґрунтування податків і зборів. У свою чергу, для належного економічного обґрунтування потрібно розуміти як сутність принципу рівності в оподаткуванні, так і засади сумірності, про що вже йшлося вище. І рівність в оподаткуванні, і засада сумірності допомагають встановити і конкретизувати ключові цілі здійснення економічного обґрунтування податків і зборів. Тільки за спільної реалізації кожної такої засади і принципу можна досягти ефективної і водночас справедливої дії всіх елементів податкової системи.

Реалізація засади економічної обґрунтованості оподаткування буде неповною, як і не буде змоги втілити засаду податкової рівності, без підключення принципу загальності оподаткування. Цей принцип прямо закріплено і на конституційному рівні у ст. 67 Конституції України, і в Податковому кодексі України, у його пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 – як одну із засад вітчизняного податкового законодавства. Відповідно до засади загальності оподаткування, кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу [6]. Щодо засади загальності оподаткування ще французький філософ часів Просвітництва Поль Анрі Гольбах наголошував, що «податок має бути загальним, цей тягар повинні нести всі особи, звільнення від податків створює між громадянами таку несправедливу й образливу нерівність, яка зазвичай сприяє лише тим, хто більше за інших здатен надати допомогу державі» [10, с. 411].

Доктрина фінансового права доводить, що в сучасних правових державах ефективна і справедлива податкова система без засади загальності оподаткування існувати не може. За підсумками І. Кучерова, у теперішній час не викликає яких-небудь сумнівів необхідність участі всіх осіб, що перебувають на території тієї чи іншої держави, у загальній справі формування публічних фінансів. У цьому й постає сутність принципу загальності оподаткування. У свою чергу, покладання цього принципу на кожного громадянина, на кожену організацію без яких-небудь винятків, слугує цілі встановлення справедливого оподаткування [1, с. 171]. Водночас не варто абсолютизувати цю тезу, адже, як показали досліджені вище зв'язки між принципом рівності оподаткування й принципом економічної обґрунтованості податків і зборів, у деяких випадках потрібно зменшувати податковий тиск на платників податків, урахувавши їхній рівень економічної захищеності або характер здійснюваної діяльності.

У такому разі виняток для принципу загальності оподаткування диктується завдяки принципу соціальної справедливості – ця засада є добутком дії принципу рівності оподаткування й економічної обґрунтованості податків і зборів. Згідно з пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, засада соціальної справедливості оподаткування означає установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [6]. Учені в галузі фінансового права теж зазначають, що сучасні концепції оподаткування в державах із розвинутою ринковою економікою з метою імплементації засади соціальної справедливості виходять із необхідності повного або часткового звільнення від сплати податків малозабезпечених груп населення [1, с. 172; 11, с. 10, 11]. Так само послаблення податково-правового режиму або цілковите звільнення від сплати податків (надання податкового імунітету) стосується випадків, прямо зазначених у міжнародно-правових договорах, щодо оподаткування дипломатів, дипломатичних місій, консульств тощо. За підсумками І. Кучерова, не суперечать принципу справедливості оподаткування податковій привілеї й імунітету, що надаються на основі міжнародних угод. У даному разі необхідність звільнення від оподаткування зумовлена метою створити сприятливі умови для виконання дипломатами, консулами, послами, главами та персоналом міжурядових організацій своїх функцій, що забезпечують міжнародне співробітництво [1, с. 173]. Водночас вирішення того або іншого питання щодо надання таких податкових пільг вирішується з урахуванням засади економічного обґрунтування податків і зборів, коли за результатами економічного аналізу робиться висновок про недоцільність оподаткування деяких категорій платників податків.

Проведене дослідження дозволяє не лише розкрити особливості дії принципу економічного обґрунтування податків і зборів у різних правових ситуаціях і необхідності реалізації інших податково-правових принципів, а й показати, що саме завдяки сукупній дії таких принципів надається можливість забезпечити верховенство права в оподаткуванні, втілити не лише конституційні, а й закріплені міжнародними договорами обов'язки держави щодо гарантування прав і свобод платників податків. Наявні ж винятки з дії окремих податкових принципів зумовлюються метою досягти оподаткування, що є економічно обґрунтованим і ефективним, отже, доцільним і справедливим. Не випадково І. Кучеров і Ф. Франк наголошують, що вести мову про дотримання принципу справедливості оподаткування можна лише тоді, коли наявна низка умов, що проголошені іншими принципами, до кола яких передусім належать загальність оподаткування, його рівність і сумірність, як необхідних для існування самих податкових відносин [1, с. 170; 12].

З наведеного ми можемо визначити зміст і сформулювати авторське визначення принципу економічної обґрунтованості податків і зборів на сучасному етапі розвитку податкових відносин. За нашим переконанням, принцип економічної обґрунтованості податків і зборів означає обов'язкове здійснення на основі існуючих і прогнозованих показників розвитку національної економіки повного та всебічного фінансово-економічного розрахунку кожного випадку встановлення, введення в дію, зміни чи скасування податку або збору податкової системи з наданням розгорнутої характеристики дії податку або збору на кожному окрему групу його платників, урахуванням їхньої платоспроможності і передбаченням, за необхідності, податкових пільг для економічно менш захищених платників, забезпеченням їхніх прав і законних інтересів з одночасним урахуванням і встановленням балансу з потребами основних централізованих фондів грошових коштів у податкових надходженнях. Для унеможливлення випадків установа і справляння економічно невиважених податків принцип економічної обґрунтованості податків і зборів потрібно закріпити серед засад вітчизняного податкового законодавства в п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України.

Висновки. Отже, проведене дослідження дало можливість запропонувати до закріплення в Податковому кодексі України принцип економічної обґрунтованості податків і зборів, деталізувати його зміст. Характерною особливістю дії принципу економічної обґрунтованості податків і зборів є те, що він яскраво демонструє свої інтегративні якості в системі засад податкового законодавства, і без взаємодії з ним не обходиться жодна така засада. Якщо для інших податкових принципів можна знайти винятки з їх застосування, то засада економічної обґрунтованості повинна бути застосована до будь-якого податку або збору, адже саме нею визначається ступінь сполучення основних функцій податків, передусім фіскальної та стимулюючої.

Список використаних джерел:

1. Кучеров И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография. Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с.
2. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Н.К.М. проти Угорщини» від 14.05.2013 р. URL: hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-119704.
3. Конституція України : Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. С. 89.
5. Коровкин В. Основы теории налогообложения : учебное пособие. Москва : Экономистъ, 2006. 575 с.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № № 229-230.
7. Постанова Європейського суду з прав людини від 6 квітня 2000 р. у справі «Флімменос проти Греції». URL: hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58561.
8. Смирнов Д., Лайченкова Н. Принцип равенства налогового бремени как один из основных принципов налогового стимулирования. *Налоги*. 2007. № 5. С. 22-27.
9. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1999 г. № 18-П. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_25629.
10. Гольбах П. Избранные произведения : в 2-х т. / под общ. ред. Х. Момджяна. Т. 2. Москва : Соцэргиз, 1963. 563 с.
11. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России. *Мировая экономика и международные отношения*. 1996. № 4. С. 5-16.
12. Франк Ф. Влияние конституционных принципов налогового права на развитие законодательства о налогах и сборах. *Законодательство и экономика*. 2003. № 7. С. 12-14.