

УДК 342

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.82.2.43>

ЗАСТОСУВАННЯ СКЛАДОВИХ ПРИНЦИПУ ПРОПОРЦІЙНОСТІ ЩОДО ЗАХИСТУ ПРАВ І ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Тоцький Б.А.,

*аспірант кафедри державно-правових наук
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9708-5001>*

Тоцький Б.А. Застосування складових принципу пропорційності щодо захисту прав і законних інтересів платників податків.

У статті досліджується суть принципу пропорційності у сфері оподаткування, аналізуються складові принципу та особливості їх застосування щодо захисту прав і законних інтересів платників податків. Встановлено, що суть принципу пропорційності у сфері оподаткування, полягає у відповідності податків та зборів, встановлених з метою фінансового забезпечення діяльності держави, з можливістю реалізації платниками податків їхніх основних прав і свобод. Згідно з принципом пропорційності, дії держави мають бути суворо адаптовані до законних цілей та завдань, які потрібно вирішити на шляху до їхнього досягнення, а заходи, що застосовуються, – не виходити за рамки необхідного для вирішення встановлених цілей та завдань.

Встановлено, що принцип пропорційності у сфері оподаткування характеризується декількома ключовими складовими: 1. Доступ до прав і свобод не повинен залежати від: сплати чи не сплати особою податків та зборів; від розміру сплачених податків та зборів; 2. Податкове навантаження не повинно бути надмірним, а самі податки занадто обтяжливими. Застосування принципу пропорційності у сфері оподаткування являє собою один із ключових аспектів захисту прав і свобод людини і громадянина. Він вимагає, щоб податковий тягар розподілявся справедливо, був перекладений на платника податків економічно обґрунтовано, відображав його можливості. Недотримання пропорційності може призвести не лише до порушення основоположних прав і свобод людини і громадянина, а й до детінізації економіки, підриваючи, у такий спосіб, економічні засади держави, що призводить до занепаду економіки та дестабілізації країни, сприяє зростанню злочинності тощо; 3. Податкові обмеження й заходи, що стосуються прав платника податків не повинні бути надмірним, а санкції занадто обтяжливими. У цьому контексті важливо оцінювати не тільки безпосередні наслідки санкцій для досягнення цілей правової норми і захисту громадського порядку, а й можливі довгострокові ефекти на правопорушника, включно з його економічним станом, соціальним статусом і можливістю виправлення. Такий підхід вимагає балансу між необхідністю ефективного правозастосування і попередження повторних порушень, з одного боку, та запобігання надмірному покаранню, що може призвести до непропорційного утиску прав і свобод особи, з іншого.

Ключові слова: пропорційність, принцип пропорційності, оподаткування, платник податків, податкове навантаження, податкове обмеження, санкція.

Totskyi B.A. Application of the components of the principle of proportionality to protect the rights and legitimate interests of taxpayers.

The article examines the essence of the principle of proportionality in the field of taxation, analyzes the components of the principle and the specifics of their application with regard to protection of rights and legitimate interests of taxpayers. The author establishes that the essence of the principle of proportionality in the field of taxation is that taxes and fees established with the aim of financial support of the State's activities should be consistent with the possibility of taxpayers to exercise their fundamental rights and freedoms. According to the principle of proportionality, the actions of the state must be strictly adapted to the legitimate goals and objectives to be achieved, and the measures applied must not go beyond what is necessary to achieve the established goals and objectives.

It is established that the principle of proportionality in the field of taxation is characterized by several key components: 1. Access to rights and freedoms should not depend on: payment or non-payment of taxes and fees by a person; the amount of taxes and fees paid; 2. The tax burden should not be excessive, and the taxes themselves should not be too burdensome. The application of the principle of proportionality in the field of taxation is one of the key aspects of protecting human and civil rights and freedoms. It requires that the tax burden be distributed fairly, transferred to the taxpayer in an economically justified manner, and reflect their capabilities. Failure to comply with proportionality can lead not only to violations of fundamental human and civil rights and freedoms, but also to the de-shadowing of the economy, thus undermining the economic foundations of the state, leading to economic decline and destabilization of the country, contributing to the growth of crime, etc. 3. Tax restrictions and measures relating to taxpayer rights should not be excessive, and sanctions should not be too burdensome. In this context, it is important to assess not only the immediate consequences of sanctions for achieving the goals of the legal provision and protecting public order, but also possible long-term effects on the offender, including his economic condition, social status and the possibility of correction. Such an approach requires a balance between the need for effective law enforcement and prevention of repeated violations, on the one hand, and the prevention of excessive punishment, which may lead to disproportionate infringement of individual rights and freedoms, on the other.

Key words: proportionality, principle of proportionality, taxation, taxpayer, tax burden, tax restriction, sanction.

Постановка проблеми. Податкова реформа, спрямована на досягнення ідеального балансу між індивідуальною свободою та соціальними зобов'язаннями, наголосила на важливості взаємної довіри між державою та суспільством, а також на необхідності збереження балансу між правами та обов'язками громадян. Незважаючи на те, що права громадян, що цілком логічно, відображають приватний інтерес, їхні обов'язки більшою мірою спрямовані на реалізацію інтересу публічного, шляхом досягнення суспільних цілей. Сама проблематика досягнення балансу інтересів вкрай гостро проявляється в особливо чутливих сферах суспільних відносин, до яких безпосередньо належить сфера оподаткування.

У сфері оподаткування суверенні права держави забезпечують певний ступінь свободи дій податковим органам при здійсненні ними своїх функцій та повноважень. Водночас ця влада не є беззастережною і підлягає суттєвим обмеженням, які передбачені положеннями, як основних міжнародних документів з прав людини, так і Конституцією України. Зазначимо, що суб'єкти податкових відносин мають об'єктивний інтерес щодо присутності у сфері оподаткування принципу, який міг би: забезпечувати захист прав та інтересів платників податків при реалізації податковими органами дискреційних повноважень, перешкоджати свавіллю у сфері оподаткування, запобігаючи непропорційності в застосуванні права тощо. На сьогодні зазначений інтерес багато в чому задовольняється застосуванням в праві принципу пропорційності, який, окрім усього іншого, має вирішальне значення для забезпечення справедливості в питаннях оподаткування.

Стаття ґрунтується на аналізі теоретичних положень вітчизняних та зарубіжних авторів, нормативно-правових актів та судової практики. При написанні статті використовувалися положення, викладені у працях: Г.В. Арндта, М.К. Бржеського, М.М. Лученко, С.П. Погребняка, М.І. Фрідмана, С.О. Ядрихинського та ін.

Мета статті. Стаття присвячена питанню застосування складових принципу пропорційності щодо захисту прав і законних інтересів платників податків.

Виклад основного матеріалу. Починаючи наш аналіз, слід відмітити, що принцип пропорційності у сфері оподаткування характеризується різнобічним проявом, він впливає на: процес встановлення та утримання податків, визначення їхніх розмірів і ставок, відповідних об'єктів та кола юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, порядок сплати податків; встановлення санкцій за несплату податків, податковий борг тощо.

Вивчаючи принцип пропорційності в контексті оподаткування нами було виявлено декілька ключових складових. Перша складова принципу пропорційності базується на тому, що доступ до прав і свобод не повинен залежати від: сплати чи не сплати особою податків та зборів; від розміру сплачених податків та зборів. Оподаткування не повинно паралізувати реалізацію громадянами їхніх прав. Тобто, доступ до прав (на освіту, на охорону здоров'я, на судовий захист, на пересування тощо), не повинен обмежуватися або ставитися в залежність від податкового статусу

особи. Такий підхід підкреслює дотримання фундаментальних засад правової держави і гарантує, що податковий тягар розподіляється рівномірно, без шкоди для прав і свобод громадян. З огляду на це, хотілося б акцентувати увагу на ущербність прив'язки права на звільнення від мобілізації («бронь») до рівня заробітної плати та сплачених особою податків, в розрізі необхідності додержання принципу пропорційності.

Друга складова принципу пропорційності стосується співмірності податкового платежу. Це означає, що податки мають бути встановлені таким чином, щоб вони відповідали фінансовому становищу платника податків, водночас забезпечуючи адекватне фінансування потреб держави.

Принцип пропорційності запобігає надмірному оподаткуванню, яке може чинити непомірний тиск на платників податків, і водночас перешкоджає встановленню не виправдано низьких податків, що не дають змоги сформувати дохідну частину державного бюджету. Цей принцип передбачає, що податки мають бути розподілені пропорційно з урахуванням здатності платників податків робити внесок до державного бюджету.

У різних країнах принцип пропорційності може реалізовуватися по-різному, але загальна його мета полягає в тому, щоб забезпечити баланс між необхідністю фінансування державних видатків і захистом платників податків від надмірного податкового тягара. Податки, збори не повинні бути надмірно обтяжливими і, зокрема, змушувати платника податків відмовитися від ведення діяльності або змінити вид діяльності. Відмова від ведення бізнесу зачіпає як інтереси самого платника податків, так і держави, оскільки фактично позбавляє останню об'єкта оподаткування. Дотримання зазначеної складової принципу пропорційності потребує ретельного планування з боку державних податкових органів в напрямі формування оптимальної податкової політики.

Податки є важливою складовою для досягнення добробуту у державі, адже вони створюють основну частину доходів державного бюджету, з якого фінансується соціальна сфера, медична сфера, утримується державний апарат тощо. Сам же факт оподаткування за своєю природою для платників податків є обмеженням, адже досягнення добробуту суспільства, є тією метою, яка допускає обмеження приватного інтересу на користь суспільному інтересу. Європейський досвід це доводить, з нього випливає, що сам факт наявності обов'язку сплати податків не порушує прав платників податків [1]. Але самі податки повинні враховувати положення пропорційності, сам же принцип пропорційності розглядається в контексті того, що є певні правила для його застосування: індивідуальна свобода може бути обмежена тільки законом і кожен має право на її законодавчо визначений мінімум; кожен має свободу працювати чи виконувати професійні обов'язки; власність та спадок захищаються [2, с. 8-9]. Запинимось на розгляді застосування принципу пропорційності у контексті оподаткування на прикладі Німеччини, оскільки теорія пропорційності податків найкраще розвинена саме в цій країні, а німецькими судовими органами з цього приводу напрацьована досить солідна судова практика.

По-перше, німецький законодавець задля дотримання принципу пропорційності зважає на необхідність заборони «конфіскаційних податків». Її суть полягає у забороні податків, які явно є непропорційними, а сам факт оподаткування фактично позбавляє особу права власності. В такому випадку податок є автоматично непропорційним і таким, що непомірно обмежує права осіб. Вирішальним фактором чи є податок конфіскаційним є сама мета з якою певне майно обкладається податком. Мета оподаткування – збільшення прибутку для фінансування бюджетів різного рівня. Якщо ж держава фактично здійснює конфіскацію, то вона вже виходить за межі свого фіскального суверенітету. Фактично, будь-який податок є конфіскаційним, якщо він повинен бути сплачений не з прибутку чи доходів, а з активів [3], тим самим зменшуючи капітал, а не оподатковуючи його. Також непропорційним автоматично признається податок на релігійні служби, адже це є непропорційним обмеження права на свободу віросповідання, а оподаткування шлюбу є обмеження права на шлюб.

По-друге, непропорційними є «заборонні податки». Конституційний Суд ФРН встановив, що метою таких податків є не збільшення прибутку держави, а фактичне попередження ведення такої діяльності, яка повинна оподатковуватися [4]. Ця діяльність не забороняється прямо, але податок на таку діяльність є таким, що фактично унеможливує отримання прибутку від неї. Такий податок є також непропорційним, адже порушує одне з основних прав – право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Так, якщо є підстави національної безпеки, загального добробуту тощо певна діяльність повинна бути заборонена повністю, але не шляхом запровадження «заборонних податків».

По-третє, німецький законодавець особливу увагу в розрізі принципу пропорційності приділяє ставці податку. В Німеччині податок автоматично визнається конфіскаційним, а отже і непропорційним, якщо його ставка перевищує 53% бази оподаткування. Питання верхньої межі податку є більше не правовим, а політичним питанням. Оскільки така межа встановлюється законом, то тут вже йде про питання довіри до влади. Так, якщо податок прийнятий парламентом, який є представником народу, то презюмується, що він є пропорційним, адже прийнятий більшістю для суспільного добробуту. Але загальноприйнятим є те, що податок більше 53% є конфіскаційним і непропорційним не залежно від того, яка межа встановлена у законодавстві [5]. Що стосується України, то незважаючи на те, що в ній відсутнє схоже правило (щодо визнання податку непропорційним в залежності від ставки), вітчизняна податкова політика базується на необхідності поступового зниження податкових ставок задля виведення економіки з тіні.

Вважаємо, що замість загальних правил більш дієвим є застосування принципу пропорційності в межах кожного конкретного випадку, встановлюючи правила оподаткування для певної групи товару, групи платників податку тощо. Німецький законодавець також звертає увагу на зазначену позицію. Так, індивідуальне оподаткування здійснюється пропорційно до засобів існування, відповідно до особистих фінансових можливостей [6]. Податок повинен бути пропорційним відповідно до особистої здатності платити такий податок. Чим вища така здатність, тим вищий буде податок [7]. В Податковому кодексі України цей принцип також присутній, але він носить назву не принципу пропорційності, а принципу соціальної справедливості. Суть його залишається такою самою – податки та збори встановлюються відповідно до платоспроможності платників податків [8]. Індивідуальне оподаткування застосовується в межах більшості країн Європейського Союзу. Встановлюється рівень річного доходу, який звільняє від оподаткування. Наприклад, у Франції щодо фізичних осіб діє прогресивна шкала оподаткування особистого доходу починаючи з 11% до 45% у порівнянні із фіксованою ставкою у 18% в Україні. Так, дохід менш ніж 10777 євро не оподатковується. Дохід у розмірі від 10777 до 27478 євро обкладається за ставкою 11%, від 27478 до 78570 євро – ставка становить 30%, від 78570 до 168994 євро – ставка 41%, дохід вище 168994 євро оподатковується за ставкою 45%. Як ми бачимо, податок постійно збільшується пропорційно до прибутку. В Німеччині спостерігається схожа ситуація: до 9408 євро – 0%, від 9409 до 57051 євро – 14%, від 57052 до 270500 євро – 42%, понад 270500 євро – 45% [9]. Аналогічний підхід застосовується в Австрії (0–55%), Бельгії (25–50%), Болгарії (10–15%), Греції (9–28%), Данії (8–52,06%), Ірландії (0,5K40%), Іспанії (9,5–24,5%), Італії (23–43%), Латвії (20–31%), Литві (20–32%), Нідерландах (9,28–49,5%), Польщі (12–35%), Португалії (14,5–48%), Румунії (10–25%), Угорщині (15–40%) та Чехії (15–23%). Водночас вважається, що податок в рамках певної групи товару, групи платників податку тощо не повинен бути непомірним. Так, Конституційний Суд ФРН підкреслює, що у суспільстві повинна панувати економічна справедливість і «... податковий обов'язок ... включає в себе заборону надмірності, яка веде до того, що платник податків не повинен бути вимушений платити непропорційний податок на майно. Це покладає обов'язок надавати звільнення тоді, коли наслідки значно перевищують нормальні розміри чи, коли стягування податку в конкретному випадку викликає наслідки, які з точки зору законодавця не можуть бути виправданими ...» [10]. Що стосується загальноєвропейської судової практики, то вона теж виходить з того, що всі податки повинні бути пропорційними. На цьому неодноразово акцентував увагу Суд Європейського Союзу.

А втім, в європейських наукових колах присутня позиція, згідно з якою принцип пропорційності у сфері оподаткування не тільки може, а повинен ігноруватися. Зокрема, пропонується відмовитися від застосування цього принципу в ситуаціях, коли оподатковувана діяльність не приносить суспільної користі, і в таких випадках будь-який рівень оподаткування має вважатися виправданим і пропорційним. Наприклад, оподаткування грального бізнесу, який був визнаний Конституційним Судом ФРН «прибутковим об'єктом оподаткування» [11] пропонується оподатковувати за ставкою вище 53%. Наголошується на тому, що податки з грального бізнесу повинні збагачувати державу якомога більше. Великі податки на більш ніж одну собаку також вважаються пропорційними, оскільки їх головна мета – обмеження кількості собак у місті [12, с. 250]. Аналогічний підхід пропонується застосовувати при оподаткуванні тютюнових виробів та алкогольних напоїв, як таких, що перешкоджають ефективній реалізації державної політики в галузі охорони здоров'я. Схожа практика прослідковується і в Україні. Так, з 2008 року акцизи на сигарети зросли в 6 разів. В 2017 році було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу

України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 07.12.2017 р. № 2245-VIII [13]. Закон ухвалив «Семирічний план» – поступове підвищення специфічної ставки акцизного податку з 2018 по 2025 роки. За 2018, перший рік роботи «Семирічного плану», специфічний акцизний податок на сигарети виріс на 30%. У 2019 році специфічний акциз збільшився у два етапи – на 20% з 1 січня 2019 року та на 9% з 1 липня 2019 року. Акцизний податок збільшився на 20% і з 1 січня 2020 р. [14].

Як ми бачимо, в окремих питаннях оподаткування Німеччина та Україна свідомо відходять від принципу пропорційності в разі, коли оподатковувана діяльність цілком обґрунтовано не може принести суспільної користі. Згідно з чим, вважається недоцільним дотримуватися балансу між приватним і суспільним інтересами. У процесі нашого дослідження ми дійшли висновку, що й інші податки в Україні не розподіляються пропорційно, не зважаючи на спроможність платників податків робити внесок до державного бюджету. Найбільш спірним положенням пропорційності податкового платежу можна назвати ставки єдиного податку для фізичних осіб підприємців I-II групи. Так, ФОП платник єдиного податку I групи сплачує податок незалежно від обсягів діяльності за звичайною ставкою до 10% від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного року. ФОП платник єдиного податку II групи сплачує податок незалежно від обсягів діяльності за звичайною ставкою до 20% мінімальної зарплати на місяць [8]. Ставки єдиного податку для фізичних осіб підприємців I-II групи ігнорують дохід фізичних осіб підприємців, який вони отримують внаслідок ведення економічної діяльності. Значимо, що місячна сума податку для: ФОП I групи складає 302,80 грн., ФОП II групи – 1420 грн. При цьому законодавець виходить з того, що потенційно можливий річний дохід ФОП I групи може досягти 1 млн. 185 тис. грн., а ФОП II групи – 5 млн. 921 тис. грн. Платник податків I-II групи сплачує єдиний податок незалежно від результату своєї діяльності, оскільки так передбачає ПК України. А це свідчить про порушення принципу пропорційності оподаткування, оскільки не відбувається врахування фактичної спроможності громадянина до сплати податку залежно від його доходу. При цьому порушення зберігатиметься, як у разі отримання фізичними особами підприємцями I-II групи нульового доходу, так і в разі отримання максимального річного доходу. На нашу думку, податки, які сплачуються незалежно від обсягів діяльності платника податків погіршують його становище, оскільки при обчисленні податку не враховується фактична спроможність особи до сплати податку, що призводить, як до збільшення, так і до зменшення податкового тягаря (залежно від реально отриманого платником податку доходу).

На відміну від єдиного податку для фізичних осіб підприємців I-II групи, найбільш відповідає принципу пропорційності єдиний податок ФОП III групи. Так, за звичайною ставкою для фізичних осіб підприємців III групи податок встановлюється у відсотках до доходу: у розмірі 3% доходу – при сплаті податку на додану вартість згідно з ПК України та 5% доходу – при включенні податку на додану вартість до складу єдиного податку [8]. Також принцип пропорційності притаманний різним майновим податкам. Принцип пропорційності в контексті майнового оподаткування передбачає, що розмір податків має відповідати вартості майна і не повинен призводити до надмірного фінансового навантаження на власника, до обмеження його прав і свобод. Навіть якщо майно громадянина породжує обов'язок зі сплати податку, розмір цього податку не повинен унеможливити його сплату або ставати неспіврозмірним із функціями, які держава виконує для забезпечення життєдіяльності суспільства і народу загалом. Акцентуємо увагу на тому, що оподаткування майна не вирізняється значною фіскальністю. Це пов'язано з тим, що основна мета майнових податків – не стільки фінансування державних видатків, скільки регулювання ринку нерухомості, стимулювання ефективного використання землі, а також запобігання спекуляції. У такій ситуації, навіть володіння майном, яке потребує сплати податків, зазвичай не є для власників надмірним податковим тягарем, оскільки податкові ставки розраховуються, виходячи з передумови, що власники майна зможуть покрити ці витрати зі своїх заробітків, навіть якщо заробітки не є значними. Отже, загальні правові положення про майнові податки, взяті в системному зв'язку та за належного застосування, не лише не виключають, а й передбачають врахування фактичної спроможності їх сплати, чим забезпечується дотримання прав і свобод платників податків в розрізі принципу пропорційності.

Загалом пропорційне оподаткування є одним із способів реалізації принципу пропорційності в системі оподаткування. Ідея пропорційного оподаткування набула свого комплексного розвитку з другої половини XVIII ст. Під впливом Великої французької революції та технічного прогресу фран-

цузька школа економістів «фізіократів» сконцентрувала свої наукові пошуки навколо необхідності встановлення пропорційного оподаткування у вигляді єдиного земельного податку. За вченням фізіократів, землеробство у широкому розумінні продуктивне, внаслідок чого землевласник отримував чистий дохід, і тому мав існувати єдиний податок у формі поземельної податі, пропорційний доходу [15, с. 18–22]. Пропорційне оподаткування є конкретним методом розрахунку податків, за якого податкова ставка залишається постійною величиною, незалежною від розміру оподатковуваного доходу або вартості майна. Фактично, воно має на увазі, що всі платники податків платять один і той самий відсоток від свого доходу або вартості майна як податок, що протиставляється системі прогресивного оподаткування, за якої відбувається збільшення ефективної податкової ставки зі зростанням оподаткованого доходу. Однак у науковій літературі є позиція, згідно з якою пропорційне оподаткування не можна вважати справедливим, оскільки воно не враховує спроможність осіб до сплати податків, тобто особи з вищими доходами не платять справедливої частки свого доходу в податках, тому що в цьому випадку не буде дотримано принципу соціальної справедливості. Ми погоджуємось з тим, що принципу справедливості не буде дотримано при впровадженні в країні суто пропорційної системи оподаткування. Як зазначав Ж.-Ж. Руссо, справедливе оподаткування визначається низкою правил: суспільна влада виникає через вільну угоду громадян, через суспільний договір. В основі останнього лежить право власності, яке вимагає, щоб кожному було забезпечено спокійне користування тим, що йому належить. Хоча водночас кожен зобов'язується, принаймні мовчки, вносити свою частку на загальні потреби, але ця обставина не порушує основного закону, оскільки передбачається, що самі платники засвідчують наявність такої загальної потреби. Звідси випливає правило, що сплату податі тоді лише можна вважати законною, якщо вона добровільна, тобто залежить не від приватної волі, від розсуду кожного окремого платника, а від волі спільної, тобто встановлюється за більшістю голосів і за пропорційним тарифом, який не допускає свавілля в обкладенні [16, с. 88]. Як бачимо справедливе оподаткування не можливе без застосування елементів пропорційного оподаткування. Загалом же, принцип пропорційності у сфері оподаткування багато в чому стосується дотримання балансу між необхідністю забезпечення державного бюджету фінансовими надходженнями (публічний інтерес) та захистом прав та свобод людини від держави та забезпечення справедливості податкового регулювання (приватний інтерес).

Принцип пропорційності повинен враховуватись державою при встановленні різнопланових санкцій, які стосуються обмеження права власності, з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків. В цьому проявляється третя складова принципу пропорційності, тобто податкові обмеження й заходи, що стосуються прав платника податків не повинні бути надмірним, а санкції занадто обтяжливими. Варто підкреслити, що цей аспект принципу пропорційності являє собою складну юридичну дилему, яка посідає центральне місце, як у теорії оподаткування, так і в практиці державної фінансової політики. Вона зумовлена необхідністю забезпечення збалансованої взаємодії між двома базовими конституційними положеннями: ефективним примусом суб'єктів до виконання зобов'язань «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» (ст. 67 Конституції України) та, водночас, захистом їхнього права на власність (ст. 41 Конституції України).

Згідно з принципом пропорційності, дії держави мають бути суворо адаптовані до законних цілей та завдань, які потрібно вирішити на шляху до їхнього досягнення, а заходи, що застосовуються, – не виходити за рамки необхідного для вирішення встановлених цілей та завдань. Це означає, що заходи щодо стягнення податків і зборів в порядку і розмірах, встановлених законом, повинні корелювати з тяжкістю вчиненого податкового правопорушення, унеможливаючи застосування надмірно суворих санкцій, які можуть непропорційно обмежити фінансове становище і загальний добробут платника податків. Для дотримання пропорційності в цьому питанні важливо спиратися на комплексний підхід, що враховує як юридичні, так і економічні аспекти. З юридичного боку, необхідно забезпечити наявність чітких критеріїв для визначення пропорційності заходів стягнення, включно з оцінкою обставин справи, економічного становища платника податків і потенційного впливу податкових санкцій на його життєдіяльність. З економічного боку, слід аналізувати вплив податкових санкцій на поведінку платників податків загалом, оцінюючи їхню ефективність у контексті стимулювання своєчасної сплати податків та запобігання податковим правопорушенням у майбутньому.

Пропорційність використовується для оцінки того, чи відповідають обмеження й заходи, що стосуються прав платника податків, законним суспільним інтересам. В цьому розрізі необхід-

но застосовувати триетапний тест на пропорційність. Тест слід проводити послідовно. Послідовність етапів тесту означає, що необхідність кожного наступного етапу виникає тільки при позитивному проходженні попереднього. Негативна відповідь на будь-якому з етапів дає змогу зробити висновок про непропорційне обмеження прав платника податків [17, с. 88]. Незважаючи на уявну простоту, застосування тесту на пропорційність в податкових спорах викликає суттєві труднощі, зумовлені, насамперед, складністю оцінки ступеня податкового порушення. Ключовим завданням у цьому випадку є визначення виду санкцій (їх прийнятності для обох сторін), вчиненому порушенню, що стосується штрафних фінансових санкцій, то вони повинні накладатися з урахуванням фінансових можливостей платника податків. Зазначені вимоги передбачають використання складних алгоритмів і моделей для визначення критерію «платоспроможності» у такий спосіб, щоб санкції були відчутними, але не руйнівними для платника податків. Мета штрафних фінансових санкцій полягає у створенні балансу між необхідністю забезпечення дотримання податкових зобов'язань та підтримання стабільного економічного середовища, запобігаючи водночас надмірному покаранню, що могло б безповоротно зашкодити як окремим платникам податків, так і економіці країни загалом.

Різноманітність примусових заходів, що застосовуються для стягнення податків, вимагає глибокого аналізу їхньої юридичної обґрунтованості та економічної доцільності. Так, конфіскація майна, як один із найрадикальніших заходів, викликає серйозні дебати в наукових колах, особливо з точки зору її негативного впливу на фундаментальні конституційні права людини. Дослідження показують, що надмірно суворі фінансові санкції мають контрпродуктивні наслідки, пов'язані зі зниженням довіри населення до податкової системи, переходом економіки «в тінь», збільшенням загальної кількості податкових правопорушень тощо, загалом посилюючи негативний вплив на економічний розвиток країни. Тому податкова політика повинна прагнути до оптимізації фінансових санкцій таким робом, щоб вони служили підвищенню ефективності податкової політики, не підриваючи одночасно в державі основ економічної стабільності та соціальної злагоди.

Пропорційність дає змогу конвергувати приватний і публічний інтереси, встановити такий порядок реалізації прав і законних інтересів, який був би рівною мірою прийнятним, як для платника податків, так і для держави. Адекватне застосування принципу пропорційності вимагає дотримання «правил вимірності», за якого інтерес має бути вимірний (кількісно/якісно). Що стосується сфери оподаткування, то всі існуючі на сьогоднішній день вимірювальні моделі є більшою мірою відносними, а не універсальними. Також зберігається проблема суб'єктивізму, за якої публічний і приватний інтереси вимірюються інтуїтивно: шляхом експертних оцінок, окремих суб'єктів, наділених широкими дискреційними повноваженнями.

Висновки. Отже, ми дійшли до розуміння того, що суть принципу пропорційності у сфері оподаткування, полягає у відповідності податків та зборів, встановлених з метою фінансового забезпечення діяльності держави, з можливістю реалізації платниками податків їхніх основних прав і свобод. Згідно з принципом пропорційності, дії держави мають бути суворо адаптовані до законних цілей та завдань, які потрібно вирішити на шляху до їхнього досягнення, а заходи, що застосовуються, – не виходити за рамки необхідного для вирішення встановлених цілей та завдань. Нами було встановлено, що принцип пропорційності у сфері оподаткування характеризується декількома ключовими складовими: 1) доступ до прав і свобод не повинен залежати від: сплати чи не сплати особою податків та зборів; від розміру сплачених податків та зборів; 2) податкове навантаження не повинно бути надмірним, а самі податки занадто обтяжливими; 3) податкові обмеження й заходи, що стосуються прав платника податків не повинні бути надмірним, а санкції занадто обтяжливими.

Застосування принципу пропорційності у сфері оподаткування являє собою один із ключових аспектів захисту прав і свобод людини і громадянина. Він вимагає, щоб податковий тягар розподілявся справедливо, був перекладений на платника податків економічно обґрунтовано, відображав його можливості. Недотримання пропорційності може призвести не лише до порушення основоположних прав і свобод людини і громадянина, а й до детінізації економіки, підриваючи, у такий спосіб, економічні засади держави, що призводить до занепаду економіки та дестабілізації країни, сприяє зростанню злочинності тощо. У контексті демократичної правової держави, де домінуючу роль відіграє людина, актуалізується необхідність гарантування співмірності податкового навантаження з урахуванням її основних прав і свобод. Отож, адекватне застосування принципу пропорційності у сфері оподаткування стає невід'ємною частиною забезпечення соціальної

справедливості та закріплення правових засад громадського порядку. Це слугує однією з умов для сталого розвитку суспільства, підтримання соціальної гармонії та зміцнення довіри громадян до податкової системи загалом.

Принцип пропорційності у сфері оподаткування також передбачає необхідність дотримання балансу між приватним і публічним інтересами не тільки під час розподілу податкового тягаря, а й під час призначення санкцій. У цьому контексті важливо оцінювати не тільки безпосередні наслідки санкцій для досягнення цілей правової норми і захисту громадського порядку, а й можливі довгострокові ефекти на правопорушника, включно з його економічним станом, соціальним статусом і можливістю виправлення. Такий підхід вимагає балансу між необхідністю ефективного правозастосування і попередження повторних порушень, з одного боку, та запобігання надмірному покаранню, що може призвести до непропорційного утиску прав і свобод особи, з іншого. У цьому разі принцип пропорційності виступає підґрунтям збалансованого та справедливого використання санкцій у сфері оподаткування з огляду на широкий спектр негативних наслідків, що можуть виникнути внаслідок їхнього непропорційного застосування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Bundesverfassungsgericht, BVerfG NVwZ, 1996. URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Text=NVwZ%201996,%20678> (дата звернення: 05.04.2024).
2. Thuronyi V. Legal Framework for Taxation. Tax Law Design and Drafting. *International Monetary Fund*, 1996. Volume 1. 56 p.
3. Beschluß des Ersten Senats vom 19. Oktober 1971 (BVerfGE 32). URL: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv032098.html> (дата звернення: 05.04.2024).
4. Beschluß des Ersten Senats vom 10. Juni 1963 (BVerfGE 16). URL: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv016194.html> (дата звернення: 05.04.2024).
5. Maunz T., Dürig G. Grundgesetz. Kommentar. URL: <https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/MaunzDuerigKoGG%5F69/cont/MaunzDuerigKoGG.htm> (дата звернення: 05.04.2024).
6. Arndt H.-W. Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts. Publisher: Franz Vahlen, 1988. 85 p.
7. Beschluß des Ersten Senats vom 25. Januar 1984 (BVerfG 66). URL: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv066116.html> (дата звернення: 05.04.2024).
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112
9. У Державній податковій службі порівняли ставки основних податків в Україні та країнах ЄС. URL: https://biz.ligazakon.net/news/220381_u-derzhavny-podatkovy-sluzhb-porvnyali-stavki-osnovnikh-podatkv-v-ukran-ta-kranakh-s (дата звернення: 04.04.2024).
10. Urteil des Zweiten Senats vom 31. Mai 2006 (BVerfGE 116). URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/05/rs20060531_2bvr167304.html (дата звернення: 05.04.2024).
11. Beschluß des Ersten Senats vom 7. Juli 1971 (BVerfGE 31). URL: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv031229.html> (дата звернення: 05.04.2024).
12. Bernhardt R., Beyerlin U. Mussnug Reinhard Constitutional and Legal Protection against Confiscatory Taxation. *Reports on German Public Law. XIIIth International Congress of Comparative Law*. Montreal, 1990. 257 p.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України від 07.12.2017 р. № 2245-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2018. № 8. Ст. 46.
14. Семирічний план підвищення акцизів на тютюнові вироби: де зараз Україна і куди рухається? URL: <https://voxukraine.org/semirichnij-plan-pidvishhennya-aktsiziv-na-tyutyunovivirobi-de-zaraz-ukrayina-i-kudi-ruhayetsya> (дата звернення: 05.04.2024).
15. Фридман М.И. Конспект лекций по науке о финансах, читанных в 1909-10 году для студентов Экономического отделения Императорского С.-Петербургского Политехнического Института Петра Великого: в 3 вып. Вып. 2: Теория финансов. СПб.: Изд. студ. кассы взаимопомощи при Император. Политех. Ин-те, 1910. 31 с.
16. Бржеский Н.К. Податная реформа. Французская теория XVIII столетия. СПб.: Типо-Литография А. М. Вольфа, 1888. 194 с.

17. Ядрихинский С.А. Принцип пропорциональности как инструмент достижения баланса интересов в налоговых отношениях: проблемы теории и правоприменительной практики в России и за рубежом. *Российское право: состояние, перспективы, комментарии*, 2021. № 3. С. 82–105.
18. Стрілецька О.В., Габрелян А.Ю. Реалізація принципу змагальності під час судового розгляду. *Аналітично-порівняльне правознавство*, 2024. Випуск 2.
19. Стрілецька О.В., Габрелян А.Ю. Реалізація принципу змагальності в кримінальному процесі країн романо-германської правової сім'ї. *VI Міжнародна науково-теоретична конференція «Традиційні та інноваційні підходи до наукових досліджень» (08.03.2024; м. Вінниця, Україна)*, 2024. С. 64–70.
20. Стрілецька О.В., Габрелян А.Ю. Реалізація принципу змагальності в ході проведення досудового розслідування. *Науковий вісник УжНУ. Серія «Право»*, 2024. Випуск 81(1). С. 168–179.