

УДК: 347.73

DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2024-48-457>

---

*Є. М. Смичок, д.ю.н., доцент, науковий співробітник сектору конституційного та адміністративного права НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України, доцент кафедри податкового права Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого*  
ORCID ID : 0000-0001-7040-6223

## **ВИХІДНІ ЗАСАДИ СПРАВЕДЛИВОСТІ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: ГОРИЗОНТАЛЬНА ТА ВЕРТИКАЛЬНА СПРАВЕДЛИВІСТЬ**

---

***Анотація.** В статті досліджуються теоретико-практичні аспекти застосування принципу справедливості в процедурах оподаткування. Автор послідовно розглядає загальнофілософські підходи до розуміння поняття «справедливість», специфіку юридичного закріплення принципу та правореалізації справедливості в податковому праві, горизонтальну та вертикальну справедливість у сфері оподаткування, при цьому наводячи ілюстративні приклади для наочності розуміння відповідних явищ.*

***Ключові слова:** принцип справедливості, справедливість в оподаткуванні, встановлення податків і зборів, виконання податкового обов'язку, сплата податків.*

**Постановка проблеми.** Дослідження принципу справедливості завжди має в своїй основі аксіологічне обґрунтування.

Дотримання критерії справедливості в широкому сенсі визначає можливість прийняття та виконання правової норми, забезпечує легітимність права.

Принцип справедливості є основоположним для правової системи. Справедливість забезпечує зовнішню легітимацію права та прийняття правових норм в суспільстві. «Несправедливе» право потребує зовнішнього примусу для гарантування виконання правових норм. Справедливість визначає «законне» і «протиправне», є вимогою до права в цілому і, зокрема, є орієнтиром при встановленні правових норм та правил.

В той же самий час, концепт справедливості не залишається сталою та незмінною категорією. Більше того, з часом справедливність все більше починає пов'язуватися з рівністю. Отже, з плином час усталена та в певній мірі класична формула справедливості (кожному віддати належне) доповнюється новим значенням, що отримує свій вираз у наступній максимі: будь-яка особа заслуговує на такий самий рівень поваги та ставлення, як й інші особи. При цьому, як відмічає видатний філософ права Р. Дворкін, принцип рівності встановлює вимогу однакового відношення до всіх без винятку, тобто до всіх осіб як до рівних, а відповідно з рівною повагою та турботою. Більше того, принцип рівності на сьогоднішній день вимагає, щоб уряди країн створили умови для фактично рівності найслабкіших членів суспільства із елітарними групами [8, с. 279].

Таким чином ми повинні резюмувати, що концепція справедливості як правового явища не є статичною та перебуває у поступальному формуванні свого змісту. Більше того, справедливність є комплексним явищем, що складається з цілої низки змістовних складників, які перебувають у своєрідній синергії між собою.

Принцип справедливості отримує своє втілення у різних галузях права. При цьому його галузева адаптація може мати різні форми (пряма та непряма форма закріплення) та корегування в залежності від спрямованості дії принципу справедливості (в певній мірі відмінні формулювання принципу справедливості). Не є виключенням і галузь податкового права.

**Аналіз останніх публікацій.** Питання пов'язані із справедливою в податковому праві були предметом дослідження таких науковців як Анджей Гомуйович, Гаррі Калвен, Волтер Дж. Блум, Джозеф М. Додж, Річард Дж. Вуд та ін. Що ж стосується загальнотеоретичних положень про справедливість, то тут автор спирався на наукові праці Роберта Нозіка та Рональда Дворкіна.

**Мета статті** – розкрити специфіку застосування концепту справедливості у податковому праві.

**Виклад основного змісту дослідження.** Для податкового права дотримання принципу справедливості набуває особливого значення, оскільки є однією з умов легітимації стягнення обов'язкових платежів з активів фізичних чи юридичних осіб та втручання в здійснення ними права власності. Дослідження демонструють, що дотримання принципу справедливості істотно впливає на поведінку платників податків, знижуючи рівень ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [4, с. 107]. Справедливість у податковому праві має багатогранний характер та не може зводитися виключно до міри податкового навантаження по відношенню до платників податків. Справедливість у податковому праві це тому числі і справедливість у підходах до адміністрування податків з боку податкових органів, це і справедливість у процедурах виконання податкового обов'язку тощо. Тобто, справедливість у сфері оподаткування має не тільки матеріально-правовий, але й процедурний вияв. Що у подальшому і буде розглянуто нами більш предметно.

І хоча видається так, що розуміння справедливості в науковій спільноті відрізняється неістотно та зводиться до базових категорій, проте через їх підвищену абстрактність, прослідковується різне розуміння справедливості між різними юрисдикціями. Часто така відмінність у підходах пов'язана із різною правовою традицією, що лежить в основі окремо взятої правової системи.

**Справедливість та оподаткування.** Наукові праці з теми справедливості оподаткування розглядають питання стандартів справедливості без відповіді на питання: чи є власне оподатку-

вання справедливим, а якщо так – то за яких умов? Чому ми почали вважати, що обмеження права власності взагалі є справедливим, оскільки оподаткування є однією з форм обмеження права власності. Видається, що таке втручання в право власності стає все більш інтересуб'єктивним для пересічної особи та не вводиться в об'єкт дискурсу, а соціалістична теза «більше заробив – більше плати» абсолютизується як правило «вертикальної справедливості».

Принцип пропорційності, як складовий елемент справедливості, є універсальним для всієї системи права і повинен братися до уваги для встановлення кожного правила поведінки, що зокрема, стосується встановлення і податкових зобов'язань.

Базовими елементами принципу пропорційності в практиці Європейського суду з прав людини є: передбаченість обмеження права законом, наявність легітимної мети такого обмеження та необхідність у демократичному суспільстві. Крім цього, втручання в право повинно бути мінімальним, тобто обсяг такого втручання повинен забезпечувати досягнення законної цілі, проте не повинен накладати більше обтяження, ніж потрібне для досягнення відповідної мети.

Отже, відповідь на те, чи є податки справедливими полягає в тому, (1) які функції держави вони забезпечують і чи потрібно їх забезпечувати (легітимна мета) та (2) чи є податки мінімально необхідними для забезпечення функцій держави.

На розуміння справедливості оподаткування значний вплив здійснює трансформація системи взаємодії держави та особи:

- збільшується кінцевий обсяг державних витрат;
- розширюються функції держави, включаючи соціальні функції держави;
- оподаткування використовується як політичний елемент чи елемент стимулювання певної поведінки/діяльності;
- вплив на процедури інфляції та дефляції [2, с. 3].

Однак, чи дійсно розширення функцій держави є необхідним?

Роберт Нозік в 1974 році опублікував книгу «Анархія, держава та утопія», з цієї книгою пов'язана базова концепція лі-

бералізму – «мінімальна держава» [6]. За вказаною працею, базовими атрибутами держави є монополія на насильство та виконання обов'язку захисту населення. Вказані елементи держави є визначальними, оскільки без них її не існує. Таким чином, допоки податки стягуються в мінімальній необхідній сумі для забезпечення правоохоронних та оборонних функцій держави – питання їх справедливості не виникає.

Інша ситуація з соціальною функцією держави, яка є дискусійною. Необхідність соціального забезпечення та добробуту повинно оцінюватися відносно нульової ситуації, коли вказані зобов'язання покладені не на державу, а на громадянське суспільство. З одного боку, якщо соціальне забезпечення є державним, то для особи його отримання є правом, а отже, він може розраховувати, що при задоволенні певних критеріїв особа отримає допомогу (легітимні очікування), і навіть більше – особа має право вимагати отримання таких вигод. Вказаному кореспондує не право, а обов'язок зазнавати втручання в право приватної власності та відраховувати частину власних економічних ресурсів для забезпечення відповідної функції держави – «обов'язок дарувати». Однак система громадського забезпечення обмежена культурними факторами та бажанням особи віддавати частину свого майна, у зв'язку з чим є питання, чи отримують відповідні блага особи, яким вони дійсно потрібні, якщо ми приймаємо легітимність такої мети. Чи повинна особа зазнавати втручання у її право власності для забезпечення соціальних програм?

Соціальні права та державні послуги, зокрема медицина чи освіта, як правило адмініструються державою неефективно, доступ до таких послуг є ускладнений процедурними та бюрократичними бар'єрами. А оскільки відповідна сфера фінансується бюджетними коштами – необхідний адміністративний апарат, який контролює якість послуг та використання фінансування. Таким чином, на забезпечення гарантії з боку держави витрачається додаткове фінансування на систему контролю. Чи справедливо буде стягувати податок, якщо особа свідомо не користується такими послугами або вони стають для неї неактуальними через умови їх надання?

Сучасні держави також тяжіють до контролю за сферами економічного життя. Однак для бізнесу це створює значні адміністративні витрати, зокрема на документальний комплаєнс, а для держави – на органи контролю.

Існує дуже тонка грань, коли система починає функціонувати заради системи, звітність існує заради звітності, а органи контролю для забезпечення контролю по відношенню до інших органів. Таким чином, податок спрямовується для фінансування системи нескінченної звітності та номенклатури, а держава не пропонує реальної послуги.

Оцінка легітимності такої мети та відповідь на поставлені питання лежить повністю на суспільстві, яке обрало органи законодавчої влади.

Анджей Гомуйович наголошує, що фіскальна функція оподаткування хоч і є первинною, проте така мета оподаткування не може виправдати ті методи вилучення частини доходу та майна платників податків, що використовуються для її досягнення [1, с. 58]. Сама потреба забезпечення надходжень грошових коштів до державного бюджету не може виправдати застосування заходів, що суперечать справедливості. Таке формулювання питання торкається, як питання розміру податкового навантаження, так і процедурного виміру оподаткування.

Саме оподаткування справедливо у тому випадку, коли податкове зобов'язання, порядок його сплати та подання звітності, а також пов'язані з його адмініструванням зобов'язання встановлюються, у порядку, визначеному законом, для легітимної цілі (забезпечення функції держави), є мінімальним та необхідним для досягнення цієї цілі, закон прийнято з дотриманням правової процедури, встановлені законом критерії оподаткування є об'єктивними, раціональними та відповідають поставленій законодавцем меті, податок не є конфіскаційним чи надмірно обтяжливим для платника, податок стягується без надмірного втручання в права та свободи особи, не покладає невинуватого тягара в аспекті процедури сплати та звітності.

Логічною є теза, що для звичайних громадян ключовим є питання горизонтальної справедливості, за якою платники

податків в рівних чи аналогічних умовах несуть рівні податкові зобов'язання [2, с. 25]. Питання рівності є настільки базовим, що воно застосовується при аргументації незалежно від типу особи, її статусу чи рівня освіти [2, с. 25].

Крім того, для горизонтальної справедливості також необхідно наголосити на недискримінації. Так, важливо, щоб для оподаткування не застосовувалися інші, крім економічних критеріїв [1, с. 59].

Горизонтальна справедливість в оподаткуванні може розподілятися за двома варіантами системи — дохід і споживання. Продемонструвати вказане можливо наступним чином: за умови однакового доходу та/або рівного споживання платники податку повинні сплачувати однаковий розмір податку [7, с. 770].

У зв'язку з наведеним, ключовим питанням горизонтальної справедливості є визначення бази для нарахування податкового зобов'язання. При цьому виникає питання, як оцінити справедливість нарахування податку на відповідну базу?

Так, податок може стягуватися з доходу чи прибутку, споживання товару чи послуги або майна. Річард Дж. Вуд вказує для наочності: якщо споживання алкоголю є мірилом рівності, тоді податок, який стягується з кожного долару сплаченого за алкоголь, є справедливим, але якщо податковим мірилом є дохід, то особа, яка споживає більше алкоголю несе більше податкове навантаження [5, с. 427].

У зв'язку з наведеним слід констатувати, що горизонтальна справедливість, тобто «рівне ставлення до рівних» полягає в визначенні податкової бази для розрахунку податкового тягаря, при цьому враховуються лише економічні критерії. Найбільш «справедливими», економічними в адмініструванні є податки на споживання. Вони потребують мінімального адміністрування, мають зрозумілу податкову базу, автоматично враховують платоспроможність платника податків, не піддаються оптимізації чи ухиленню, але при цьому держава несе ризик неотримання податкових надходжень. Децентралізація податкового адміністрування вводить конкуренцію за платника та веде до оптимізації державних витрат.

Вертикальна справедливість вимагає різного ставлення до осіб, що знаходяться в різному становищі.

Система вертикальної справедливості ґрунтується на ідеї, що заможні верстви можуть уникати сплати податкових зобов'язань [2, с. 25]. Вказана ідея має комуністичне коріння, що може бути імплікацією самої системи оподаткування – податок на доходи фізичних осіб переважно стягується у джерела податковим агентом. Відповідно, пересічна особа не розуміє і не бере участі у податковому адмініструванні, не займається питаннями податкової оптимізації.

Вертикальна справедливість накладається на базу оподаткування. Тобто не може бути реалізована поза межами конструкцій горизонтальної справедливості. Основою механізму вертикальної справедливості є податкова ставка та податкова пільга [3, с. 555].

Кожен податок може бути прогресивним, регресивним чи абсолютним [2, с. 9]. Податкова ставка своєю чергою визначається специфічно або адвалорно.

Поширеною є теза, що податкове навантаження повинно збільшуватися зі збільшенням обсягу доходу. Однак справедливо буде зазначити, що при застосуванні абсолютних ставок, особа, яка має більший розмір доходу сплатить більший обсяг податкового зобов'язання.

Прогресивне оподаткування полягає у збільшенні ставки податку зі збільшенням доходу. Регресивне оподаткування є протилежним до прогресивного і полягає у зменшенні ставки податку зі збільшенням доходу. Абсолютна ставка ж не залежить від зміни розміру доходу.

Прогресивне оподаткування ґрунтується на тезі вертикальної справедливості, що до різних осіб, в контексті – за рівнем доходу, слід ставитися по різному. У зв'язку з тим, що збільшення доходу веде до збільшення можливостей особи, втручання у право власності такої особи має менший ступінь серйозності, ніж аналогічне для особи з меншим доходом.

Однак, чи є регресивний податок очевидно несправедливим? На нашу думку – ні, він може та має застосовуватися для по-

даткових стимулів. Насправді працевлаштована фізична особа не несе зобов'язань із податкової звітності у переважній більшості юрисдикцій. Всі податкові зобов'язання за них виконує роботодавець (податковий агент). В той час, як більш заможна особа фактично забезпечує існування відповідного бізнесу та адміністрування податкових зобов'язань для інших осіб. Таким чином, платоспроможність звичайного працівника є фактично платоспроможністю в першу чергу роботодавця. Відповідно, саме відносно більш заможні особи несуть неспівмірно більший податковий тягар, з огляду на пов'язані обов'язки зі звітування та сплати податку, саме вони вводять більше грошових коштів в економіку. Тому, вказане питання не має однозначної відповіді, і потребує не філософсько-аналітичного осмислення, а практично-експериментального дослідження.

Окремим аспектом вертикальної справедливості та розподілу тягара є принцип – платоспроможності, який інколи зводиться саме до прогресивного оподаткування. Проте останнє не є правильним.

Принцип об'єктивної платоспроможності передбачає, що певна частина доходу не повинна оподатковуватися. Вираження принципу об'єктивної платоспроможності для фізичних осіб, зокрема, може проявлятися у неоподаткованій частині доходу, що дорівнює розміру прожиткового мінімуму або іншого розміру, прийнятого в суспільстві. Для юридичної особи такий принцип може виражатися у системі вирахування витрат. Оскільки юридична особа може нести зобов'язання, зокрема, з виплати заробітної плати, мати мінімальну маржинальність у зв'язку із значною витратною складовою, то вирахування витрат є істотним для існування такого бізнесу в цілому.

Теорія справедливості в аспекті принципу платоспроможності пов'язана з економічними категоріями доходу та економічного потенціалу. Оподаткування доходу передбачає податок на економічний результат, однак економічний потенціал є іншим [3, с. 558]. У зв'язку з наведеним вводяться відповідні податкові пільги, які зменшують базу до оподаткування. В такому

випадку принцип справедливості зводиться до формулювання відповідної податкової пільги чи звільнення.

В аспекті пропорційності та принципу об'єктивної платоспроможності ми повертаємось до прибуткових податків та податку на споживання. Якщо забезпечення принципу пропорційності в податках з доходу чи прибутку передбачає формування структури дозволених витрат, що має підвищену складність в аспекті звітності та контролю, то податки на споживання (деінвестування капіталу) вже виражають обов'язкові витрати з доходу.

Таким чином, в аспекті забезпечення вертикальної справедливості доцільною вбачається мінімізація прибуткових податків і збільшення споживчих. При цьому, прибуткові податки повинні встановлюватися таким чином, щоб частина податкової бази на забезпечення базових витрат фізичної чи юридичної особи не оподатковувалась.

В країнах з прогресивними ставками оподаткування або встановленим розміром неоподатковуваного доходу для фізичних осіб, при визначенні податкового зобов'язання враховується сімейний статус такої особи. Останнє пов'язано з двома тезами: 1) одиницею оподаткування є суспільна одиниця – сім'я, яка несе спільні витрати, 2) одинока особа має іншу структуру витрат, порівняно з особою яка перебуває у шлюбі та/або має на утриманні дітей.

**Висновки.** Справедливість у сфері оподаткування пов'язана з системою розподілу податкового тягаря між членами суспільства (загальна справедливість) та питанням можливості стягнення податку в кожному випадку окремо (індивідуальна справедливість). Податкова справедливість є складним поняттям, яке охоплює багато факторів: рівність, пропорційність, платоспроможність, прозорість та ефективність.

Податкова система і податок є справедливими, якщо вони є пропорційними до законної мети їх встановлення, є необхідними та мінімальними для її досягнення, встановлюють об'єктивні та раціональні критерії для визначення оподаткованої бази, та не є надмірними в аспекті ставки та процедури адміністрування.

Горизонтальна справедливість оперує питанням визначення бази для нарахування податку і може оперувати принципами доходу і споживання. Система споживання, яка вимірюється ринковими операціями, найбільше наближується до справедливості, маючи об'єктивну базу, якою складно маніпулювати та відносно очевидні та прості способи адміністрування, однак лімітована ризиками переміщення капіталу.

Децентралізована система оподаткування, де податкові надходження розподіляються між муніципалітетами, областями чи федеративними одиницями, має потенціал досягнення більшої справедливості. Ця система вводить конкуренцію між регіонами за платників податків, що сприяє оптимізації податкового тягара та зменшенню бюрократичних витрат.

Основою механізму вертикальної справедливості є податкова ставка та податкова пільга. Ключовий дискурс в цьому питанні ведеться між застосуванням прогресивної, регресивної чи сталої (абсолютної) ставки податку. Однак в межах вертикальної справедливості доцільно виділяти питання врахування конкретних обставин платника податків, розстрочення, відстрочення сплати податкового зобов'язання, зменшення чи виключення податкової відповідальності.

Справедливість у сфері оподаткування може мати матеріально-правовий та процедурний вияв. При цьому, і матеріальне і процедурне у податково-правовій сфері перебуває у нерозривному зв'язку та взаємодії, що безумовно створює комплексну механіку калібрування справедливості у податковому правозастосуванні.

#### Список використаних джерел:

1. Andrzej Gomułecz. Principle of Tax Justice and Tax System. *Viedoji Politika Ir Administravimas*. 2006. № 15. p. 57–61. URL: <https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2370>
2. Harry Kalven Jr., Walter J. Blum. The Anatomy of Justice in Taxation. *University of Chicago Law Occasional Paper*. 1973. № 7. 34 p. URL: [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1026&context=occasional\\_paper](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1026&context=occasional_paper)
3. Joseph M. Dodge. The Fair Tax: The Personal Realization Income Tax. *Florida Tax Review*. 2023. Vol. 19, Article 9. p. 522–587. URL: <https://scholarship.law.ufl.edu/ft/vol19/iss1/9>

4. Pahala I., Jaya T. E., Nurdito G. A., Ningrum R., Musyaffi Ayatulloh, Murdiyanti Y., Hajawiyah A.. The Effect of Tax Justice, Discrimination, And Religiosity on Tax Evasion Behavior. *Quality – Access to Success*. 2022. Vol. 23. p. 103–109. URL: [https://www.researchgate.net/publication/364164034\\_The\\_Effect\\_of\\_Tax\\_Justice\\_Discrimination\\_And\\_Religiosity\\_on\\_Tax\\_Evasion\\_Behavior](https://www.researchgate.net/publication/364164034_The_Effect_of_Tax_Justice_Discrimination_And_Religiosity_on_Tax_Evasion_Behavior)
5. Richard J. Wood. Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness. *Seton Hall Law Review*. 2006. Vol. 36:421. p. 421–479. URL: <https://scholarship.shu.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1168&context=shlr>
6. Robert Nozick. Anarchy, State and Utopia. *Basic Books*. Oxford, 1974. 367 p.
7. Tyler A. LeFevre. Justice In Taxation. *Vermont Law Review*. 2017. Vol. 41:763. p. 764–798. URL: <http://lawreview.vermontlaw.edu/wp-content/uploads/2017/05/06-LeFevre.pdf>
8. Дворкін Р. Серйозний погляд на права / пер. з англ. А. Фролкіна. Київ: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2000. 519 с.

#### REFERENCES :

1. Andrzej Gomu owicz. (2006). Principle of Tax Justice and Tax System. *Viedoji Politika Ir Administravimas*. № 15. URL: <https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2370>
2. Harry Kalven Jr., Walter J. Blum. (1973). The Anatomy of Justice in Taxation. *University of Chicago Law Occasional Paper*. № 7. URL: [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1026&context=occasional\\_papers](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1026&context=occasional_papers)
3. Joseph M. Dodge. (2023). The Fair Tax: The Personal Realization Income Tax. *Florida Tax Review*. Vol. 19, Article 9. URL: <https://scholarship.law.ufl.edu/fttr/vol19/iss1/9>
4. Pahala I., Jaya T. E., Nurdito G. A., Ningrum R., Musyaffi Ayatulloh, Murdiyanti Y., Hajawiyah A. (2022). The Effect of Tax Justice, Discrimination, And Religiosity on Tax Evasion Behavior. *Quality – Access to Success*. Vol. 23. URL: [https://www.researchgate.net/publication/364164034\\_The\\_Effect\\_of\\_Tax\\_Justice\\_Discrimination\\_And\\_Religiosity\\_on\\_Tax\\_Evasion\\_Behavior](https://www.researchgate.net/publication/364164034_The_Effect_of_Tax_Justice_Discrimination_And_Religiosity_on_Tax_Evasion_Behavior)
5. Richard J. Wood. (2006). Supreme Court Jurisprudence of Tax Fairness. *Seton Hall Law Review*. Vol. 36:421. URL: <https://scholarship.shu.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=1168&context=shlr>
6. Robert Nozick. (1974). Anarchy, State and Utopia. *Basic Books*. Oxford.
7. Tyler A. LeFevre. (2017). Justice In Taxation. *Vermont Law Review*. Vol. 41:763. URL: <http://lawreview.vermontlaw.edu/wp-content/uploads/2017/05/06-LeFevre.pdf>

8. Dworkin R. (2000). Taking Rights Seriously / translated from English by A. Frolkin. Kyiv: Solomiya Pavlychko Publishing House «Fundamentals».

**Ye. M. Smychok**

### **Basic Principles of Justice in Tax Law: Horizontal and Vertical Justice**

***Abstract.** The principle of justice is fundamental to the legal system. Justice provides external legitimacy to law and the acceptance of legal norms within society.*

*The concept of justice is not a static and unchanging category. Moreover, over time, justice has increasingly become associated with equality. Thus, as time progresses, the established and somewhat classical formula of justice («to give each their due») is supplemented by a new meaning, which is expressed in the following maxim: every individual deserves the same level of respect and treatment as others.*

*For tax law, adherence to the principle of justice is of particular importance, as it is one of the conditions for the legitimization of the collection of mandatory payments from the assets of individuals or legal entities and the intervention in the exercise of their property rights. Studies show that adherence to the principle of justice significantly affects taxpayer behavior, reducing the level of tax evasion, non-payment of fees, and other mandatory payments.*

*Justice cannot be reduced solely to the level of the tax burden imposed on taxpayers. Justice in tax law also includes justice in the approaches to tax administration by tax authorities, justice in the procedures for fulfilling tax obligations, and so on. In other words, justice in the taxation sphere has not only a substantive legal but also a procedural dimension.*

*A tax system and tax are just if they are proportionate to the legitimate objective for which they are established, necessary and minimal to achieve that objective, establish objective and rational criteria for determining the taxable base, and are not excessive in terms of rates and administration procedures.*

*Horizontal justice addresses the issue of determining the tax base and can operate under the principles of income and consumption. The consumption system, which is measured by market transactions, most closely approximates justice, as it has an objective base that is difficult to manipulate and relatively clear and simple administrative procedures, although it is limited by the risks of capital movement.*

*The foundation of the vertical justice mechanism is the tax rate and tax relief. The key discourse in this matter revolves around the application of progressive, regressive, or flat (absolute) tax rates. However, within vertical justice, it is appropriate to consider the specific circumstances of the taxpayer, including installment payments, deferrals of tax obligations, reduction, or exclusion of tax liability.*

**Keywords:** *principle of justice, justice in taxation, establishment of taxes and fees, fulfillment of tax obligations, payment of taxes.*