

УДК 336.201

*В. Ф. Столяров,**д.е.н., професор, Завідувач кафедри національної та міжнародної економіки, Українська академія бізнесу та підприємництва**О. В. Музиченко,**старший викладач кафедри міжнародних фінансів Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі*

ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ В НАЦІОНАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ КРАЇН З ТРАНЗИТИВНИМИ ЕКОНОМІКАМИ

Анотація. Розглянуто систему принципів оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками

Annotation. There was considered the system of taxation principles in national tax systems of countries with transitional economics

Ключові слова: національна податкова система, принципи оподаткування

Постановка проблеми. Податкове законодавство країн з транзитивними економіками характеризується, з одного боку, ґрунтовною базою нормативного матеріалу, а з іншого – великою кількістю змін та доповнень до нього. Безперечно, це не сприяє стабільності податкових правовідносин. Здійснена протягом останніх років в країнах СНД кодифікація податкового законодавства не зняла проблему нестабільності в регулюванні податкових відносин. Тому досить актуальним залишається питання щодо загальних принципів оподаткування, тобто загальних висхідних основ, основних ідей в механізмі регулювання податкових відносин, на яких базується податкове право, які не можуть змінюватися разом зі змінами поточної податкової політики держави, якими повинні керуватися законодавчі органи усіх рівнів при регулюванні податкових відносин, а також усі суб'єкти податкових правовідносин. Принципи оподаткування гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, забезпечують зв'язок податкового права та податкової політики. Особливу роль принципи оподаткування відіграють у формуванні практики податкових відносин, сприяють відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та вдосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Принципам оподаткування економічна думка завжди надавала та надає велике значення. Практичні питання їх застосування завжди є предметом широкого обговорення представників органів влади, спеціалістів галузі оподаткування. Серед найбільш ґрунтовних робіт вітчизняних науковців, присвячених дослідженню еволюції принципів оподаткування, слід відзначити праці Ю.Б. Іванова [13, 14], А.І. Крисоватого [14, 15], М.П.Кучерявенка [16], О.М. Десятнюка [14, 15]. Між тим, бракує наукових розробок відносно особливостей застосування принципів оподаткування в економіко-правовому аналізі створення, функціонування та розвитку національних податкових систем країн з транзитивними економіками.

Метою статті є оцінка особливостей застосування принципів оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками, на прикладі країн СНД.

Виклад основного матеріалу. Вперше принципи оподаткування були визначені шотландським економістом та філософом, основоположником теорії виробництва та розподілу Адамом Смітом у фундаментальній праці „Дослідження про природу та причини багатства народів”, який виокремив чотири принципи: співмірність податку (equality), визначеність податку (certainty), зручність оподаткування (convenience), економічність оподаткування (economy) Вчення А. Сміта доповнив німецький економіст XIX ст. А. Вагнер, який виокремив дев'ять принципів оподаткування, які об'єднав у чотири групи: фінансові (достатність обкладання податками, еластичність); етичні (всезагальність оподаткування, рівномірність), народногосподарські (вірний вибір об'єкту оподаткування, комбінація податків у систему, яка б враховувала наслідки й умови їх перекладання) та принципи податного управління (визначеність, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат на стягнення податків). У сучасній науці широке розповсюдження отримала система принципів оподаткування, розроблена послідовником вчення А. Вагнера - німецьким вченим Ф. Ноймарком, який виокремив наступні чотири групи принципів: 1) фінансово-бюджетні (достатності податкових надходжень, здатності податкових надходжень до збільшення); 2) етичні (всезагальності; співмірності; пропорційності; перерозподілу доходу та майна за допомогою податків); 3) політико-економічні (активної податкової гнучкості; пасивної податкової гнучкості; забезпечення зростання економіки; податкової нейтральності); 4) організаційно-правові (наочності; безсуперечності; прозорості; практичності; постійності; вседоступності) [17].

Питання вдосконалення та уточнення системи принципів оподаткування знаходяться в центрі уваги сучасних дослідників, як вітчизняних, так і закордонних. В той же час, на практиці чітке дотримання теоретичних принципів оподаткування неможливе. Практична реалізація принципів оподаткування здійснюється шляхом формування відповідних правил стягнення податків, що знаходить відображення у національних податкових системах, кожна з яких будується у відповідності із соціально-економічною сутністю держави, станом економіки, політичними умовами тощо.

В більшості країн світу організаційно-правові питання податкового регулювання, зокрема принципи побудови національних податкових систем визначаються на законодавчому рівні. В країнах з транзитивними економіками, зокрема в країнах СНД, принципи оподаткування закріплені в податкових кодексах. Закріплення в кодифікованих законах основних висхідних положень галузі законодавства, тобто принципів, є важливою та необхідною частиною формування найбільш загальних, характерних та головних рис кожної галузі законодавства. Такий тезис в повній мірі стосується і галузі податкового законодавства.

Дослідження податкового законодавства країн СНД дозволяє зробити висновок, що в основу національних податкових систем покладені класичні принципи оподаткування, хоча, враховуючи складні умови перехідного періоду – не всі принципи. Деякі з класичних принципів доповнені та уточнені у відповідності з конкретними умовами кожної окремої країни.

Податкові кодекси країн СНД в різному обсязі закріпили норми про принципи оподаткування. Більш детально дане питання регламентоване в Казахстані, Киргизстані та Молдові, де принципи оподаткування виділені структурно в окремі статті, а також в Росії, де таке питання отримало найбільш змістовне наповнення. В Україні вони визначені як «принципи, на яких базується законодавство» [12], в Білорусі – «основні принципи оподаткування» [9], у Грузії – «принципи податкової системи», у Казахстані – «принципи оподаткування» [2], в Киргизстані – «принципи податкового законодавства» [3], в Молдові – «загальні принципи оподаткування» [5], в Узбекистані – «основні принципи податкового законодавства» [6], в Україні – «принципи побудови системи оподаткування» [1]. В той же час, в Азербайджані принципи виділені як «основи встановлення та стягнення податків» [8], в Росії – «основні начала законодательства про податки и сборы» [7], в Таджикистані – «правовая основа оподаткування» [4], в Туркменістані – «основні начала податкового законодательства» [11].

Аналіз податкових кодексів країн СНД дозволив виокремити дев'ятьнадцять принципів, на основі яких здійснюється оподаткування в країнах з транзитивними економіками (таб. 1).

Таблиця 1. Принципи, на основі яких здійснюється оподаткування в країнах з транзитивними економіками

Країна	Принципи оподаткування															
	обов'язковість	всезагальність	справедливість	визначеність	рівність	законність	презупційність	недискримінаційність	об'єктивність	стабільність	єдність	стимулювання	доступність	гласність	ефективність	рівномірність
Азербайджан		■	■	■	■	■	■	■	■			■	■			
Армєнія		■								■						
Білорусь	■			■	■			■								
Грузія	■	■		■		■										
Казахстан	■	■	■	■							■			■		
Киргизстан	■		■	■		■	■				■			■		
Молдова			■	■						■					■	■
Росія	■	■	■	■	■	■	■	■	■							
Таджикистан	■				■	■										
Туркменістан	■	■			■	■										
Узбекистан	■	■	■		■		■	■								
Україна	■	■	■		■				■	■		■	■		■	■

Складено за матеріалами [1], [2], [3], [4], [5], [6], [7], [8], [9], [10], [11], [12]

Системний аналіз результатів дослідження принципів оподаткування в країнах СНД дозволяє виокремити сім принципів, які є характерними для більшості національних податкових систем країн з транзитивними економіками: 1) обов'язковість; 2) всезагальність; 3) справедливість; 4) визначеність; 5) рівність; 6) законність; 7) презупційність; 8) недискримінаційність.

Обов'язковість. Цей принцип передбачає закріплення обов'язку платників податків сплачувати законодавчо встановлені податки, і тим самим, брати участь у фінансуванні державних видатків. Якщо особа визнається платником певного податку, то така особа не має змоги в односторонньому порядку відмовитися від його сплати. Не має права звільнити платника податку від обов'язку сплачувати податки і жоден державний орган, якщо тільки такі повноваження йому не надано податковим законодавством. З урахуванням принципу обов'язковості побудовані національні податкові системи більшості податкових систем країн СНД, зокрема Білорусі, Грузії, Казахстану, Киргизстану, Росії, Таджикистану, Туркменістану, Узбекистану, України. В Узбекистані такий принцип передбачає, окрім обов'язковості сплати платником податків всіх належних податків, також «обов'язкове оподаткування всіх доходів, незалежно від джерел їх отримання» [6]. В Казахстані цей принцип полягає у тому, що «платник податків зобов'язаний виконувати податкове зобов'язання, податковий агент – обов'язок по нарахуванню, утриманню та перерахуванню податків у відповідності до податкового законодавства республіки в повному обсязі та у встановлені строки» [2]. В Україні зміст принципу обов'язковості трактується наступним чином: «впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» [1].

Всезагальність. Всезагальність оподаткування передбачає, що на кожного члена суспільства покладатися обов'язок зі сплати податків та зборів нарівні з іншими членами суспільства. Обов'язок сплачувати законодавчо встановлені податки та збори розповсюджується на всіх осіб, що визнаються актами податкового законодавства платниками відповідних податків і зборів. Визнання загальності оподаткування передбачено нормами податкового законодавства більшості країн СНД, податкові кодекси яких закріплюють це наступним чином: «законодавство про податки та збори базується на визнанні всезагальності» (Росія) [7]; «законодавство про податки базується на всезагальності» (Азербайджан) [8]; «податкове законодавство країни базується на визнанні всезагальності» (Туркменістан) [11].

Справедливість. Цей принцип передбачає, що розподіл індивідуального податкового тягаря повинен здійснюватися у відповідності з індивідуальним економічним потенціалом платника податків. Цей принцип спрямований на те, щоб максимально врахувати фактичну здатність платника сплачувати податок. В цілях дотримання справедливості оподаткування передбачається заборона надання податкових пільг індивідуального характеру (Білорусь, Росія, Казахстан, Киргизстан). В Молдові справедливість означає, однакову трактовку «фізичних та юридичних осіб, що здійснюють діяльність в ідентичних умовах, з метою забезпечення рівності податкових зобов'язань» [5]. В Росії при визначенні податків «враховується фактична здатність платника податку до сплати податку» [7]. В Узбекистані «встановлення податкових пільг повинно відповідати принципам соціальної справедливості» [6]. В Азербайджані принцип справедливості полягає у тому, що «ніхто не може бути примушений більше одного разу сплачувати податок одного виду з отриманого ним прибутку (доходу)» [8].

Визначеність. Такий принцип передбачає необхідність чіткого визначення всіх елементів оподаткування при встановленні податків. Законодавчі норми щодо визначеності спрямовані безпосередньо до законодавчих органів у сфері оподаткування, які повинні забезпечити чіткість, ясність та визначеність формулювань в актах законодавства про податки та збори. Такі вимоги встановлюються в першу чергу на захист прав платника податків, який ніякому випадку не повинен постраждати від можливого подвійного тлумачення правової норми, яка визначає його податковий обов'язок. З урахуванням принципу визначеності здійснюється оподаткування в Азербайджані, Білорусі, Казахстані, Киргизстані, Росії. В Азербайджані цей принцип встановлює, що «законодавство про податки повинно бути сформульовано таким чином, щоб кожний чітко знав, які податки, в якому порядку, коли і в якому розмірі він зобов'язаний сплатити. Ні на кого не може бути покладений обов'язок сплачувати податки, що мають встановлені кодексом ознаки податків та не визначені кодексом або встановлені за іншими правилами, ніж це визначено кодексом» [8]. В Білорусі цей принцип полягає у тому, що «ні на кого не може бути покладений обов'язок сплачувати податки, збори (мита), а також інші внески та платежі, яким властиві не встановлені кодексом ознаки податків, зборів (мит), не передбачені кодексом або встановлені іншим чином, ніж це визначено Конституцією Республіки Білорусь, Податковим кодексом, прийнятими у відповідності до них законами, що регулюють питання оподаткування» [9]. В Казахстані принцип визначеності оподаткування полягає в наступному: «Податки та інші обов'язкові платежі в бюджет республіки повинні бути визначеними. Визначеність оподаткування означає встановлення в податковому законодавстві всіх умов та порядку виникнення, виконання податкового обов'язку платника податків, обов'язки податкового агента з нарахування, стягнення та перерахування податків» [2]. Податковий кодекс Киргизстану також містить норму щодо визначеності оподаткування, яка означає «можливість встановлення в податковому законодавстві всіх умов та порядку виникнення виконання та припинення податкового обов'язку. При встановленні податку повинні бути визначені всі елементи оподаткування щодо кожного податку» [3]. В Росії передбачається, що, «акти законодавства про податки повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожний точно знав, які податки (збори), коли і в якому порядку він повинен сплачувати» [7]. В Молдові визначеність передбачає «наявність зрозумілих юридичних норм, які не допускають вільного трактування, зрозумілості та точності строків, методів і сум сплати для кожного платника податків, які дозволяють їм легко визначити вплив своїх рішень у сфері фінансового менеджменту на їх податковий тягар» [5].

Рівність. Цей принцип означає рівність юридичних осіб перед законом незалежно від форми власності, а фізичних осіб – незалежно від статі, раси, національності, мови, релігії, соціального походження, переконань, особистого та соціального стану. З урахуванням принципу рівності здійснюється оподаткування в Азербайджані, Білорусі, Росії, Туркменістані, Узбекистані.

Законність. Такий принцип передбачає, що платники податків зобов'язані сплачувати податки в порядку і у розмірах, встановлених податковим законодавством. Склад податків, порядок їх встановлення, зміни або відміни здійснюється виключно законодавчим шляхом. Будь-які платежі, не передбачені законами, не можуть визнаватися податками. На принципі законності будуються податкові системи Азербайджану, Грузії, Киргизстану, Росії, Таджикистану.

Презумпційність. В Азербайджані «всі протиріччя, незрозумілості та сумніви в законодавстві про податки тлумачать на користь платника податків» [8]. В Узбекистані «всі неусунуті сумніви, протиріччя, незрозумілості нормативно-правових актів про податки, збори та інші обов'язкові платежі тлумачуться на користь платника податків – суб'єкта підприємницької діяльності» [6]. В Киргизстані принцип презумпції добросовісності платника податків встановлює, що «платник податків та податковий агент визнаються діючими добросовісно, поки цей факт не буде скасовано на основі документально підтверджених відомостей» [3]. В Росії «всі сумніви, що не можуть бути усунені, протиріччя та незрозумілості актів законодавства про податки та збори тлумачуться на користь платника податків» [7].

Недискримінаційність. З урахуванням принципу недискримінаційності здійснюється оподаткування в Азербайджані, Киргизстані, Росії. В Азербайджані цей принцип встановлює, «що податки не можуть мати дискримінаційний характер та встановлюватися виходячи з політичних, ідеологічних, етнічних, конфесіональних та інших існуючих відмінностей між платниками податків; забороняється встановлювати диференційовані ставки податків в залежності від форми власності або громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу» [8]. В Киргизстані встановлено, що «податки не можуть мати дискримінаційний характер та застосовуватися виходячи з гендерних, соціальних, расових, національних, релігійних критеріїв» [3]. В Росії передбачено, що «податки та збори не можуть мати дискримінаційний характер та по-різному застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв. Не дозволяється встановлювати диференційовані ставки податків в залежності від форми власності або громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу» [7].

Висновки. 1) Система принципів оподаткування, які задекларовані законодавчими нормативними актами країн з транзитивними економіками базуються на класичних принципах оподаткування, які у відповідності з конкретними умовами кожної окремої країни доповнені та уточнені.

2) Принципи оподаткування, які закріплені в податкових кодексах країн СНД характеризуються різноманітністю, хоча в своїй основі ці принципи можливо виокремити у достатньо стислому форматі, а саме у сукупності наступних восьми принципів: а) обов'язковість; б) всезагальність; в) справедливість; г) визначеність; г) рівність; д) законність; е) презумпційність; е) недискримінаційність.

2) Сутність виокремлених нами восьми принципів оподаткування полягає у наступному: а) обов'язковість – закріплення обов'язку платників податків сплачувати законодавчо встановлені податки; б) всезагальність – на покладення на кожного члена суспільства обов'язку зі сплати податків та зборів нарівні з іншими членами суспільства; в) справедливість – розподіл індивідуального податкового тягара у відповідності з індивідуальним економічним потенціалом платника податків; г) визначеність – чітке визначення всіх елементів оподаткування при встановленні податків; г) рівність – рівність перед законом: юридичних осіб – незалежно від форми власності, а фізичних осіб – незалежно від статі, раси, національності, мови, релігії, соціального походження, переконань, особистого та соціального стану; д) законність – законодавче встановлення обов'язку платників податків сплачувати податки у визначених порядку і розмірах; е) презумпційність – тлумачення на користь платника податків усіх сумнівів, що не можуть бути усунені, протиріч та незрозумілостей актів законодавства про податки та збори; 8) недискримінаційність – податки та збори не можуть мати дискримінаційний характер та по-різному застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв.

Література

1. Закон України "Про систему оподаткування" від 25.06.91 №1251-ХІІ // Офіційний веб-сайт Державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=78163&cat_id=75462&ctime=1203071459054
2. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" от 10.12.2008 г. № 99-IV ЗРК // Интернет-версия справочно-правовой системы ПАРАГРАФ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?uid=E9D97D67-CD0A-4957-B74A-002722EC4FC5&language=rus&doc_id=30367517
3. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26 июня 1996 года N 25 // Официальная Интернет-страница Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов Кыргызской Республики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.sti.gov.kg/ruswin/hk11w.htm>
4. Налоговый кодекс Республики Таджикистан // Российский налоговый портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290179>
5. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24.04.1997 г. N1163-ХІІІ // Главная Государственная Налоговая Инспекция при Министерстве Финансов Республики Молдова [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.fisc.md/ru/lege/fiscrm>
6. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 24.04.1997 N396-І // Российский налоговый портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290278>
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. N 146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. N 117-ФЗ // ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>
8. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11.07.2000 г. № 905-ІІ // Официальная Интернет-страница Министерства по налогам Азербайджанской Республики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://taxes.caspel.com/2009/modul.php?name=qanun&bolme=mecelle&lang=rus>
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. N166-3 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0200166>
10. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. N692-вс // Российский налоговый портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919>
11. Налоговый кодекс Туркменистана от 27.12.2005 г // Российский налоговый портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290252>
12. Закон Республики Армения «О налогах» от 12.05.2007 г. N 3Р-108 // Российский налоговый портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290113>
13. Иванов Ю.Б., Майбутов И.А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: Монография. — Х.: ФЛП Либушкина Л.М.; ИД „ИНЖЭК”, 2009. — 520 с.
14. Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система. Підручник. — К.: Атіка, 2006. — 920 с.
15. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — 331 с.
16. Кучерявенко Н.П. Налоговое право Украины: Учебное пособие. — Х.: ООО «Одиссей», 2005. — 168 с.
17. Налоги в условиях экономической интеграции/В.С. Бард, Л.П. Павлова, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреева и др.; Под ред. проф. В.С. Барда и проф. Л.П. Павловой. — М.: КНОРУС, 2004. — 288 с. (Финансовая академия при правительстве РФ).

Стаття надійшла до редакції 16.07.2010 р.