

Барін О. Р.,

аспірант кафедри адміністративного і фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПРИНЦИП ЕФЕКТИВНОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ В СУЧАСНІЙ ТЕОРІЇ І ПРАКТИЦІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. У статті мова йде про базовий принцип системи оподаткування – принцип ефективності оподаткування. Податкове спрощення (принцип ефективності) є принципом, відповідно до якого прагне розвиватися будь-яка податкова система, так як це сприяє зменшенню ухилення від податків і, відповідно, підвищує адміністративну ефективність оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, податкова система, принципи оподаткування, принцип ефективності оподаткування, податки.

Постановка проблеми. Податкова система повинна бути гнучкою, здатною здійснювати заходи податкової політики з метою стабілізації та економічного зростання. Непросте завдання вчених, політиків, практиків полягає в тому, щоб виробляти й удосконалювати такі методи проведення податкової реформи, які б передбачали своє економічне майбутнє не на шкоду можливостям платників податків, а дозволяли ефективно впливати на податкову систему з метою реалізації економічної політики.

Розкриваючи зміст податкових платежів, І.І. Янжул торкається важливого питання, що зачіпає основи оподаткування в цілому: чим визначаються межі податків? Абсолютно об'єктивно він доходить висновку, що межа оподаткування, з одного боку, визначається потребами держави, для покриття яких і встановлюються податки, і майновими здібностями, покликаними задовольняти ці потреби своїми пожертвами [11, с. 245–246]. Між цими двома межами оподаткування (потребами держави і майновими можливостями платників) і визначаються всі питання, пов'язані з регулюванням податкової системи.

Мега статті. Серед ряду принципів оподаткування особливе місце відводиться принципу ефективності оподаткування. В будь-якому разі реалізація саме даного принципу є обов'язковою умовою створення сучасної ефективно функціонуючої системи оподаткування з точки зору демократичної країни. Це обумовлено тим, що саме цей принцип найбільшою мірою відображає правову сутність обов'язкових платежів, оскільки дія останніх безпосередньо пов'язується з тим, що стягнення податку повинне бути в зручній формі і в підходящий для платника податків час.

Ідея ефективності оподаткування як фундаментальної вимоги до податкових законів сформульована основоположником економічної науки А. Смітом. У працях дореволюційних (В.П. Безобразов, А.А. Ісаєв, В.А. Лебедев, І.Х. Озеров, Н.І. Тургенєв, І.І. Янжул), радянських (Л.К. Воронова, Д.А. Бекерська, М.І. Піскотін, Е.А. Ровінський, Н. І. Хімичева, С.Д. Ципкін) і сучасних учених (А.В. Бризгалін, Д.В. Вінницький, О.Ю. Грачова, А.В. Дьомін, С.В. Запольський, Ю.О. Крохина, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв та ін.) значна увага приділяється ефективності оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. У свою чергу, видатний економіст XVIII століття А. Сміт сформулював і

обґрунтував чотири принципи, які стали згодом знаменитими і повинні були реалізовуватися в податковій системі демократичної держави: справедливість, визначеність, зручність, ефективність. Правила, вироблені А. Смітом, ввели податкову практику в певне русло, що обмежує сваволю уряду, спрямоване на створення взаємних прав і обов'язків громадян та держави. Принципи оподаткування – це напрями пошуку компромісів між протилежними інтересами платників податків (зберегти заощадження) і держави (сформувавши бюджет) [6, с. 86].

Для розгляду питання застосування принципу ефективності оподаткування в сучасних умовах звернемося до робіт сучасних теоретиків податкового права. Так, А.І. Косолапов, ґрунтуючись на класичних принципах оподаткування і дослідженнях у цій області фінансової науки сучасних російських і зарубіжних економістів, зазначає, що оподаткування здійснюється на основі системи основних принципів: податкової справедливості, економічної ефективності, визначеності і дешевизни. Так, принцип дешевизни оподаткування, на думку автора, реалізується через принцип адміністративної ефективності оподаткування, який передбачає, що стягнення податку мусить бути у зручній формі та зручний для платника податків час. Адміністративна ефективність оподаткування залежить від ступеня відчутності податків і від опору, ними викликаними. На неї негативно впливає велика кількість податків, надходження від яких часто не покриває витрати на їх адміністрування, і позитивно – простота податкових законів. Податкове спрощення є принципом, відповідно до якого прагне розвиватися будь-яка податкова система, це сприяє зменшенню ухилення від податків і, відповідно, підвищує адміністративну ефективність оподаткування [3, с. 26–35]. У даному випадку можна приєднатися до висловлення вченого щодо тлумачення суті принципу ефективності оподаткування. Також можна відзначити вдале формулювання даного принципу, а саме «адміністративної ефективності оподаткування», що точно відображає суть питання адміністрування податків і зборів із точки зору ефективності.

У свою чергу В.Г. Панський виділяє такі принципи оподаткування: рівність і справедливість; ефективність оподаткування; універсалізація оподаткування; одночасність оподаткування; стабільність податкових ставок; диференціація податкових ставок; чіткий поділ податків за рівнями державного управління; зручність і час справляння податку; розумне поєднання прямих і непрямих податків; науковий підхід до встановлення конкретної величини ставки податку; використання системи податкових пільг [8, с. 106–112]. І.І. Кучеров, досліджуючи принцип справедливості оподаткування, вважає, що однією зі складових цього принципу є принцип економічної обґрунтованості оподаткування. Це пояснюється тим, що оподаткування повинно співвідноситися не тільки із необхідністю реалізації платниками податків своїх основних прав і свобод, а й також має враховувати їх економічне становище. Зокрема, принцип економічної обґрунтованості виключає довільне встановлення

податків і зборів, та вимагає, щоб оподаткування тих чи інших осіб здійснювалося виключно з урахуванням їх податкової спроможності. Ігнорування цього принципу може призвести до того, що оподаткування стане непосильним тягарем для платників податків, непереборною перешкодою для нормального існування та розвитку [7, с. 102–103]. Н.П. Кучерявенко, проводячи узагальнюючий аналіз основних підходів до характеристики принципів оподаткування, дозволяє виділити найбільш традиційні: стабільність і передбачуваність; високий рівень розвитку регулюючої функції податків; гнучкість; рівновагу; рухливість; вираз чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення; зручність як для платника при внесенні податкових платежів, так і для контролюючого суб'єкта по вилученню податку для держав; стимулювання; економічність; рівномірність охоплення [4, с. 40–41]. Таким чином, можна відзначити, що принцип ефективності в даному випадку виражений принципом економічності, що, на наш погляд, не зовсім одне і те ж саме. Принцип ефективності податкової системи означає, що правила справляння податку повинні бути такими, щоб податок діставав із кишені платника податків якомога менше зверх того, що надходить до казни. Інакше кажучи, це вимога застосування дешевих методів адміністрування в податковій системі. Якщо збір податків вимагає використання праці великого кола чиновників, коли значна частина зібраних податків витрачається на їх оплату, то податкова система буде неефективною.

А. Сміт відмітив й інші ознаки неефективної системи оподаткування. Принцип ефективності порушується, якщо правила оподаткування допускають можливість офіційним особам чинити перешкоди підприємницькій діяльності, яка дає роботу і засоби для існування безлічі людей. Неефективна податкова система, що передбачає накладення таких санкцій на податкові правопорушення, які розоряють платника податків і тим самим знищують основу майбутніх доходів. Принципам ефективності не відповідають деякі методи податкового контролю, що принижують гідність платника податків та порушують його цивільні права. Моральну шкоду від таких заходів можна порівняти із сумою, яку платник податків погодився б заплатити, аби захистити себе від неприємних процедур. Наприклад, досліджуючи першу історичну форму будинкового податку – «подымную подать», А. Сміт зауважує: «Щоб засвідчити, скільки вогнищ у будинку, збирачеві податків треба було оглядати кімнати в ньому. Це неприємне відвідування зробило податок нестерпним. Тому незабаром після революції він був скасований як «клеймо рабства» [10, с. 603].

Сучасні дослідники виділяють ряд нових аспектів принципу ефективності. Визнано, що супутні сплаті податків витрати платників не повинні бути великі. Однак такі витрати можуть навіть перевищувати адміністративні витрати, пов'язані зі збором податків, контролем за їх сплатою. Так, підприємства для виконання покладених на них законом функцій з утримання прибуткового податку із заробітної плати робітників і службовців змушені витрачатися на утримання відповідних працівників бухгалтерії. Нечітке, незрозуміле податкове законодавство змушує платників податків нести витрати на оплату консультантів, а при виникненні спорів із податковими органами – на оплату адвокатів. Зміни податкового законодавства, крім зазначених витрат, змушують платників нести витрати на адаптування їхніх облікових систем до умов, що змінилися. В результаті виникають нові спеціальності, складаються цілі галузі економіки для обслуговування платників податків: аудитори, консультанти, податкові адвокати та ін. [6, с. 95]. Поль Анрі Дітріх Гольбах

вважає, «що ускладнений збір є марним утиском; він збільшує тяжкість податку, не даючи ніяких переваг уряду; він лише дозволяє збагачуватися за рахунок народу людям, які ненависні народу, оскільки останній бачить у них причину своїх лих» [6, с. 96]. Такі витрати, що збільшують податковий гніт, рідко коли підраховуються в масштабах національної економіки. За даними англійських дослідників вони становлять приблизно від 2,5 до 4,4% зібраних сум податків [12, с. 8]. У ході вдосконалення податкового законодавства баланс витрат повинен змішуватися від витрат платника податку до адміністративних витрат. Природно, їх сукупний розмір не повинен збільшуватися. Сучасні зарубіжні і російські вчені пропонують такі визначення принципів оподаткування. Й. Ланг у «Проекті кодексу податкових законів для держав Східної Європи» [5] узагальнив класичні та сучасні принципи оподаткування в рамках наступних чотирьох основних вимог до оподаткування: справедливості (включно економічна ефективність); економічність (включно гнучкість); непомітність (включно зручність); практичність (включно дешевизна і наочність).

Що стосується законодавчого відображення принципу ефективності, то в раніше діючому законодавстві України в статті 3 «Принципи побудови і призначення системи оподаткування» Закону України «Про систему оподаткування» були сформульовані принципи побудови системи оподаткування, а саме: стимулювання науково-технічного прогресу; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковості; рівнозначності і пропорційності; рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; рівномірність сплати; компетенція; єдиний похід; доступність [1]. Серед даного переліку принципів найбільш вдало відображає суть принципу ефективності оподаткування принцип рівномірності сплати, який полягає в тому, що встановлення термінів сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) повинне відбуватися, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження грошей у бюджет для фінансування витрат. Але виходячи із суті даного принципу, пріоритет права на стягнення зобов'язань (сума і терміни сплати) залишається за державою, що не відображає первісну суть принципу ефективності, яка була сформульована засновниками теорії оподаткування. У чинному законодавстві, а саме у статті 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства України» у п. п. 1.5., міститься *принцип фіскальної достатності*, який визначає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями, та п. п. 1.7. *принцип економічності оподаткування*, який полягає в тому, що встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету повинен значно перевищувати витрати на їх адміністрування [9]. На даному прикладі ми бачимо, що принцип економічності оподаткування частково відображає суть раніше визначеного принципу ефективності оподаткування. У період розробки і прийняття Податкового кодексу (2000–2010 р. р.) був прийнятий Закон України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», на підставі якого в практику правозастосування податкового адміністрування був введений метод податкового компромісу. У п. п. 2.7. статті 5 «працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, мав право пропонувати такому платнику податків компромісне рішення спору, яке полягало у за-

доволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Підставою для прийняття рішення щодо податкового компромісу була наявність у податкового органу таких наявних фактів та доказів по суті скарги платника податків, які давали б підстави вважати, що запропонований податковий компроміс призведе до більш швидкого та/або більш повного погашення податкового зобов'язання у порівнянні з результатами, які можуть бути отримані під час передачі такого спору на вирішення суду». Даний приклад з норми закону вперше в українському законодавстві показує готовність держави йти назустріч платнику податків із метою ефективності та економічності застосування податкового адміністрування. Але як свідчила норма закону, «податковий компроміс не може бути запропонований платнику податків до того, як працівник податкового органу, уповноважений розглядати скаргу такого платника податків, не складе письмове обґрунтування доцільності податкового компромісу, який має бути розглянутий службовою особою податкового органу, який нарахував оскаржуване податкове зобов'язання, а також посадовою особою, якій безпосередньо підпорядковується такий працівник. У разі, коли платник податків погоджується на укладення податкового компромісу, зазначене рішення набирає чинності з моменту отримання письмової згоди керівника податкового органу вищого рівня, а сума податкового зобов'язання, яка визначена умовами податкового компромісу, вважається узгодженою, і таке рішення не може бути оскаржене в майбутньому. Порядок застосування цього підпункту визначається центральним податковим органом» [2]. Але слід зазначити, що дане нововведення не набуло належного активного застосування, так як це притягувало ряд конкретних посадових осіб до кримінальної відповідальності і відбивалося на небажанні приймати такого роду посадові рішення. Мабуть, дана норма була єдиною в українському законодавстві, яка підтримувала інтереси і права платників податків на їх користь.

Висновок. Підсумовуючи вищевикладене, можна помітити, що принцип ефективності (у тому значенні, в якому його було викладено засновниками теорії оподаткування) сьогодні, як правило, не використаний ні в теорії, ні в практиці. Деякі ідеї даного принципу ми можемо спостерігати в принципах економічності, справедливості, економічної обґрунтованості і т. д. Але також слід зауважити, що суть, яка виражена в даних принципах, не зовсім відповідає первинним ідеям принципу ефективності оподаткування, який висловлює пріоритет прав платника податків. Ефективність адміністрування передбачає, що процедура податкових стягнень повинна бути максимально простою для платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Податки повинні бути сконструйовані таким чином, щоб даючи дохід державі, не впливали негативно на економіку і суспільство. Оподаткування має бути зручним для платника податків, стягування податків має здійснюватися найбільш дешевим способом. Також слід зазначити питання ефективності норм податкового права, які багато в чому визначаються гнучкістю податкової політики держави. Це виражається в зміні вже

встановлених правових норм, якщо вони не відповідають соціально-економічним умовам їх застосування.

Література:

1. Закон України «О системе налогообложения» від 25 червня 1991 року № 1252-ХІІ (недійсний). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>.
2. Закон України № 2181 от 21.12.2000 г. «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» (недійсний). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>.
3. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А.И. Косолапов. – М.: издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2005. – 872 с.
4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. – В 6 т. – Т. III : учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
5. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы / Й. Ланг. – Бонн: Министерство финансов ФРГ. – 1993. – 464 с.
6. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. проф. С.Г. Пепеляева. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.
7. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: издательство «Юрайт», 2014. – 760 с.
8. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник / В.Г. Пансков. – М.: Финансы и статистика. – 2006. – 509 с.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.
10. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 631 с.
11. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М.: «Статус». – 2002. – 555 с.
12. Kirkbride J., Olowofoyeku A. Revenue Law. Principles and Practice. Tudor, 1998. – 401 p.

Барин О. Р. Принцип эффективности налогообложения в современной теории и практике налогообложения

Аннотация. В статье речь идет о базовом принципе системы налогообложения – принципе эффективности налогообложения. Налоговое упрощение (принцип эффективности) является принципом, согласно которому стремится развиваться любая налоговая система, так как это способствует уменьшению уклонения от налогов и, соответственно, повышает административную эффективность налогообложения.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая система, принципы налогообложения, принцип эффективности налогообложения, налоги.

Barin O. The efficiency principle of taxation in modern theory and practice of taxation

Summary. The article deals with basic principles of tax system – principle of tax efficiency. Tax simplification (principle of effectiveness) is a principle that aims to develop any tax system, as it helps to reduce tax evasion and, therefore, increases effectiveness of tax administration.

Key words: taxation, tax system, principles of taxation, principle of effectiveness of taxation, taxes.