

13. Алексеев С.С. Право. Опыт комплексного исследования : монография / С.С. Алексеев. – М., 1999. – 712 с.
14. Реуф В.М. Специально-юридические принципы права : дис. ... канд. юрид. наук / В.М. Реуф. – Самара, 2004. – 241 с.
15. Явич Л.С. Право развитого социалистического общества: сущность и принципы / Л.С. Явич. – М., 1978. – 224 с.
16. Левина Е.В. Финансово-правовые принципы банковской деятельности : дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2012.
17. Зажицкий В.И. Правовые принципы в законодательстве РФ / В.И. Зажицкий // Государство и право. – 1996. – № 11. – С. 92–98.
18. Пилипенко А.А. Принципы финансового права России : монография / А.А. Пилипенко. – М. : Юрлитинформ, 2013. – 144 с.
19. Воронова Л.К. Общие принципы финансового права и его институтов // Принципы финансового права : матер. Междунар. науч.-практ. конф. – X. : Право, 2012. – С. 48–50.
20. Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм / Ю.А. Крохина ; под ред. Н.И. Химичевой. – М. : Норма, 2001. – 352 с.
21. Пешкова Х.В. Законность как принцип бюджетного права // Правовая наука и реформа юридического образования : сб. науч. трудов. – Вып. 21. «Правовой нигилизм» и «чувство законности» в России: соотношение, значение и формы / под ред. Н.Ю. Старилова. – Воронеж : Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2007. – С. 172–179.
22. Резник Г.М. Внутреннее убеждение при оценке доказательств / Г.М. Резник. – М. : Юридическая литература, 1977. – 120 с.

ЧЕРНИШОВА М. Ю.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ЕКОНОМІЧНА ОБҐРУНТОВАНІСТЬ ПЛАТЕЖУ ЯК ПРИНЦИП ОПОДАТКУВАННЯ

У статті автор аналізує принцип економічності оподаткування, який є основним із тих, на яких ґрунтується податкове законодавство України. Визначається його зміст та визначення на прикладі декількох нормативно-правових актів. Досліджуються умови законного встановлення податків і зборів. Визначаються випадки, в яких принципу економічної обґрунтованості має приділятися особлива увага під час реалізації механізму оподаткування.

Ключові слова: економічна обґрунтованість, податки і збори, оподаткування, аналіз повноважень, функціонування податку.

В статье автор анализирует принцип экономичности налогообложения, который является основным из тех, на которых основывается налоговое законодательство Украины. Определяется его содержание и определение на примере нескольких нормативно-правовых актов. Исследуются условия законного установления налогов и сборов. Определяются случаи, в которых принципу экономической обоснованности должно уделяться особое внимание при реализации механизма налогообложения.

Ключевые слова: экономическая обоснованность, налоги и сборы, налогообложение, анализ полномочий, функционирование налога.



The article analyzes the principle of tax efficiency, which is the most important of those on which the tax legislation of Ukraine. Determine its meaning and definitions on the example of several legal acts. We investigate conditions for lawful establishment of taxes and fees. Identify cases in which the principle of economic feasibility should be given special attention in the implementation of the mechanism of taxation.

Key words: *economic justification, taxes and charges, taxation, analyzing powers, functioning tax.*

Вступ. Серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, виділено принцип економічності оподаткування [1]. Під ним розуміють установлення податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. На наш погляд, це не лише неточне формулювання, а й хибне. У такій редакції йдеться фактично про порівняння коштів, які надходять від сплати податку, та коштів, які необхідні для організації і контролю за додержанням платниками податкового законодавства.

Постановка завдання. Тобто фактично маються на увазі кошти на утримання контролюючих органів та органів стягнення. Навряд чи податки і збори призначені для того, щоб фінансувати утримання Міністерства доходів та зборів і всі їх регіональні підрозділи.

Результати дослідження. Більш виваженим постає визначення цього принципу в попередньому законі – Законі України «Про систему оподаткування». Так, згідно зі ст. 3 «Принципи побудови та призначення системи оподаткування» під таким принципом як економічна обґрунтованість малося на увазі встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки й фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами [2]. Дуже логічна конструкція. По-перше, в ній чітко визначається орієнтир, мета відносин оподаткування – збалансування витрат і доходів бюджету. Тобто призначенням податків і зборів є фінансування витрат держави й територіальних громад, а не фінансування процедур справляння податків і зборів. По-друге, податки мають встановлюватися не залежно від тимчасових потреб, а на підставі показників розвитку економіки, тобто чітко орієнтуватися на реалізацію прогностичного, стимулюючого призначення розвитку економіки. По-третє, незважаючи на стимулювання тих чи інших тенденцій, встановлення податків має спиратися на реальні фінансові можливості. Це виключає справляння податків наперед та встановлює суттєву перешкоду в надмірному податковому тиску. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що принцип, яким було встановлено економічні підстави відносин оподаткування, закріплено в чинному податковому законодавстві не дуже вдало. На наш погляд, повернення до редакції ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» є більш послідовним для формування збалансованої системи законодавчих норм, що регулюють відносини оподаткування.

П. 3 ст. 3 Податкового кодексу Російської Федерації також закріплює наголос, що податки і збори повинні мати економічну підставу. Деякі фахівці наголошують на тому, що йдеться про реалізацію не принципу економічної підстави податку, а принципу економічної обґрунтованості податку. При цьому наголошується, що економічна обґрунтованість встановлення податку має бути виражена в ефективності, збалансованості податків і витрат, коли суми, які стягуються державою за кожним окремим податком, мають перевищувати витрати на його збір, обслуговування й контроль [3]. Із такою позицією не погоджуються С.Г. Пепеляєв [4] та С.В. Савсеріс [5, с. 14-15]. Вони звертають увагу на те, що подібна позиція відповідає лише одній із функцій податків – забезпеченню держави грошовими коштами для функціонування її апарату. Водночас податки мають і стимулювати платників до певних дій або утримання від певних дій. У цьому випадку їх мета більш вагома – фіскальними засобами впливати на розвиток суспільних відносин.



На сьогодні законність введення податку пов'язується з точністю аналізу повноважень відповідного органу та з додержанням виділення певного набору елементів. Щодо першого йдеться про розмежування повноважень між Верховною Радою України й місцевими радами під час введення загальнодержавних та місцевих податків і зборів.

Другою умовою законного встановлення податку чи збору є припис ст. 7 Податкового кодексу України, в якій підкреслюється, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Ми вважаємо, що цих двох умов недостатньо для формування законної збалансованої конструкції як введення, так і функціонування податку. Третьою умовою введення податку має бути реалізація принципу економічної основи податку. Реалізація його обумовлювала б визнання податку законним лише за наявності відповідних економічних підстав, за наявності фактичних можливостей у зобов'язаної особи виконувати податковий обов'язок.

Показово, що і Верховний суд Російської Федерації звернув увагу на таку особливість: «Податки та збори повинні мати економічні підстави, а не обґрунтування. Податковим кодексом РФ не передбачено обов'язкове включення в тексти законодавчих актів про податки економічного обґрунтування» [6]. Дійсно, така позиція й оцінка законодавчого припису здається виваженою та обґрунтованою. Ми вище вже писали про те, що під економічними підставами податку треба мати на увазі не можливість за рахунок податкових надходжень утримувати певну гілку державного апарату, а фінансування потреб держави й територіальних громад.

Найбільш вагомо принцип економічного обґрунтування податку має враховуватися під час введення прямих податків. Напевно, щодо впровадження непрямих податків без нього теж важко обійтися, проте в цьому випадку він має застосовуватися опосередковано, через врахування статку платників, купівельної спроможності населення. Саме таким чином надлишок до ціни виробника в ціні реалізації, який утворюється за рахунок податку на додану вартість та акцизного податку, буде впливати на доцільність, своєчасність і можливість використання цього виду обов'язкових платежів.

Навряд чи однаково цей принцип може реалізовуватися у двох принципових різновидах прямих податків: прибуткових і майнових. Щодо перших важливо пам'ятати класичну спрощену конструкцію податку: податок – це частина того, що людина заробила або отримала. Достатньо згадати при цьому традицію в оподаткуванні, яка встановлювалася навіть не правовими, а релігійними нормами – десятину. Тобто за прибутковими податками економічно обґрунтованим буде утримання у платника певної частки доходу. Безумовно, розмір цієї частки має бути чітко й виважено обґрунтованим та не торкатися тих складових доходу, які мають бути спрямовані на особисте або виробниче споживання.

І.В. Демент'єв наголошує при цьому на обов'язковості урахування принципу та врахування фактичної здатності до сплати податку. Найбільш вдалим, на його думку, є застосування західноєвропейської моделі принципу нето: оподаткування виключно чистих доходів платника [7, с. 24]. Більше того, цей принцип обов'язково має доповнюватися засадами запобігання внутрішнього подвійного оподаткування. На наш погляд, законодавче закріплення цієї вимоги під час встановлення прибуткових податків є одним із засобів узгодження, рівноваги публічних і приватних інтересів. Таке обмеження є реальним важелем, завдяки якому можна протистояти свавіллю в ініціативі запровадження якомога більших податків. Тобто це один із найдієвіших засобів стримування владної сторони податкових правовідносин та податкового тиску. Закріплення верхньої межі оподаткування доходів якраз і може бути одним із напрямків у досягненні збалан-



сованості податкової системи. У цьому сенсі хотілося б послатися на судову практику Російської Федерації. Правова позиція Конституційного Суду Російської Федерації під час аналізу єдиного податку визначала, що він являє собою спеціальний податковий режим у сфері малого та середнього підприємництва [8; 9]. При цьому сплата більшості податків і зборів замінюється єдиним платежем. Це не може призводити до погіршення становища платника, оскільки при цьому застосовується такий принцип податкового законодавства як врахування фактичної спроможності платника до сплати податку. Таким чином, розрахунок податкової бази повинен бути співмірним до реального економічного результату, який досягнуто платником.

Не менш важливим, на наш погляд, є врахування економічної обґрунтованості податку під час його встановлення в майновому оподаткуванні. Якщо у прибуткових податках економічно обґрунтованим є утримання частки отриманих коштів платником, то за майнового оподаткування має йтися про визначення і встановлення певного розміру податку залежно від вартості майна, яке виділяє законодавець в якості об'єкта оподаткування. Безумовно, треба враховувати характер, розміри майна, однак принципово важливим є той спосіб, в який це майно використовується. В узагальненому вигляді має йтися про розмежування використання майна в особистих цілях чи з метою виробництва. Навряд чи використання земельної ділянки для власного відпочинку, особистого садівництва може обумовлювати знакову економічну обґрунтованість встановлення великого розміру податку. Водночас якщо земельна ділянка використовується для виробництва сільськогосподарської продукції або в інших цілях із метою отримання прибутків, то, безумовно, й податкові важелі мають бути більш значущими.

При цьому ми знову повертаємось до необхідності й важливості врахування внутрішнього подвійного оподаткування. У такій ситуації це буде здійснюватися більш складно. Навряд чи під податковий тиск мають однаково помітно підпадати і майно, яке використовується для виробництва, і доходи, які отримані від використання такого майна. З одного боку, ніякого внутрішнього подвійного оподаткування тут не виникає, оскільки об'єкти оподаткування різні (у прибутковому – прибуток платника, у майновому – земельна ділянка або будівля). Тобто порушення такої заборони під час оподаткування і доходів, і майна такого платника не виникає. З іншого боку, не враховувати можливості платника виділити певну суму коштів у рахунок загального податкового зобов'язання не можна. Більш складно й доцільно в цій ситуації знайти раціональну пропорцію розподілення загальної суми податкового зобов'язання між різними видами податків, які її складають.

Реалізація економічної обґрунтованості податку в майнових податках здійснюється через систему кадастрів. Податкове правозастосування знає низку випадків, коли розрахунок кадастрової вартості земельних ділянок або будівель призводив до того, що кадастрова вартість виявлялася значно вищою, ніж ринкова. Навряд чи, застосовуючи такі методики, можна було доводити додержання принципів справедливості та співмірності в оподаткуванні. Саме тому з'явилися можливості перегляду кадастрової вартості земельної ділянки під час визначення його ринкової вартості [7, с. 26]. При цьому здійснюватися це може як органами виконавчої влади, так і в судовому порядку за доведення платниками необґрунтованості відмови органів виконавчої влади від перегляду кадастрової вартості земельної ділянки.

Висновки. Узагальненою проблемою, яка стосується не окремо тих чи інших типів податків, а має певний наскрізний характер, є проблема податкових пільг. Тобто виникає ситуація, коли за наявності економічно обґрунтованої вимоги сплачувати податок та чи інша категорія платників звільняється від цього. На наш погляд, проблема економічної обґрунтованості набуває тут «надподаткового» характеру. Встановлення того чи іншого пільгового режиму означає недоотримання коштів бюджетами, тобто це вже не є виключно проблемою податкового регулювання, а безпосередньо впливає на проблему збалан-



сування доходної та видаткової частини бюджетів. Це вже предмет бюджетного права. Безумовно, і бюджетне, і податкове право є внутрішніми складовими частинами єдиної фінансово-правової галузі, і в сенсі цього – однотипні. Водночас економічне обґрунтування, встановлення податкової пільги має здійснюватися на межі та з урахуванням мети регулювання бюджетних і податкових відносин.

Низка авторів наполягають на тому, що податкова пільга – це звільнення платника від сплати податку з отриманої економічної вигоди [7, с. 23]. В.М. Заріпов при цьому підкреслює, що податкова пільга характеризує ситуацію, коли за наявності економічної підстави для оподаткування податок не стягується. Під час справляння податку на прибуток витрати, професійні вирахування, які сплачені у складі ціни постачальником, до податків не відносяться. Виходячи з цього, економічну підставу податку він визначає як додану вартість, прибуток, чистий дохід, природну ренту, вигоду від користування соціально забезпечених трудових ресурсів чи іншу економічну вигоду, отриману платником [10, с. 22].

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.
2. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
3. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Г.В. Бойцов, М.М. Долгова, Г.М. Бойцова. – М. : ГроссМедиа, 2006. – 526 с.
4. Пепеляев С.Г. Налог на недобавленную стоимость / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2011. – № 9. – С. 4–12.
5. Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права / С.В. Савсерис // Налоговые споры: опыт России и других стран. – М. : Статут, 2012. – С. 14–23.
6. Определение ВС РФ от 17 ноября 2004 г. по делу № 9-Г04-24 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.sudbiblioteka.ru/vs/text_big2/verhsud_big_30943.htm.
7. Дементьев И.В. Экономическое основание налога: доктринальное содержание и роль в налоговом правоприменении / И.В. Дементьев // Налоговед. – 2013. – № 6. – С. 21–27.
8. Определение КС РФ от 09.04.2001 г. № 82-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docrefs.xml=&oid=102054428>.
9. Определение КС РФ от 16.11.2006 г. № 475-О // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://lawrussia.ru/authority/body_11/page4.htm.
10. Зарипов В.М. Понятие и структура налоговой льготы / В.М. Зарипов // Налоговед. – 2012. – № 10. – С. 18–27.

