

О. В. Острогляд, канд. юрид. наук, доцент

Прикарпатський юридичний інститут
Львівського державного університету внутрішніх справ,
кафедра господарського та екологічного права,
вул. Національної Гвардії, 3В, м. Івано-Франківськ, 76000, Україна

ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В СВІТЛІ ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

В статті автором проводиться аналіз норм чинного законодавства України та близького зарубіжжя, що закріплюють принципи оподаткування. Аналізуються положення Проектів Податкового кодексу України стосовно даного питання. Зазначається важливість принципів оподаткування в реформуванні всієї податкової системи України.

Ключові слова: податок, принцип, оподаткування, кодекс, податкова політика.

Проблемні аспекти реформування податкової системи України привертають увагу науковців та практиків ще з часів незалежності. Вже давно назріла потреба прийняття Податкового кодексу, що врегулював би відносини в сфері оподаткування, замінивши, таким чином, велику кількість нормативно-правових актів, які регулюють порядок стягнення податків і зборів сьогодні.

Хоча, необхідно підкреслити, і перші роки незалежності мають нормативні напрацювання в цьому напрямку. Зокрема, до таких актів відноситься Постанова Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 1997 року, яка зазначає, що основною метою реформування системи оподаткування є сприяння стабілізації матеріального виробництва, підвищення його ефективності і на цій основі задоволення державних та соціальних потреб. Система оподаткування повинна забезпечити оптимізацію структури розподілу і перерозподілу національного доходу. Реформуванню підлягають правові норми, що визначають форми, методи, механізми регулювання і встановлення величини та порядку справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів, внесків до державних цільових фондів, необхідних державі для виконання її функцій [7].

В основі реформування податкової системи України та здійснення податкової політики повинна лежати система науково-обґрунтованих принципів оподаткування чи принципів побудови податкової системи, що в даному випадку має одне і те ж значення. Виходячи з етимологічного значення слова принцип, як основне вихідне положення якої-небудь наукової системи теорії, можна визначити принципи оподаткування, базові положення, що лежать в основі податкової системи України, це універсальні категорії, дія яких виявляється у всіх інститутах податкового права. Значення принципів оподаткування — закласти основу правового закріплення окремого інституту чи галузі. Принципи оподаткування повинні, через реалізацію конституційних засад, пронизати всі інститути податкового права, забезпечивши тим самим законність та обґрунтованість стягнення податків та зборів.

Питання формування системи принципів оподаткування цікавило науковців віддавна, серед праць, присвячених даній проблематиці, варто відзначити роботи Башняк О. С. «Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України» [1], Вишневецького В. «Принципи оподаткування: обґрунтування

і емпірична перевірка» [2], Кобзарь-Фролова М. М, Філон І. Л. «К вопросу о принципах налоговой деликтологии» [3] та ін.

Проте, дані дослідження носили суто теоретичний характер, оскільки закріплення принципів оподаткування знайшло реалізацію на нормативному рівні лише в Законі України «Про систему оподаткування» 1991 року, що був прийнятий до Конституції України та в декларативній Постанові Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» 1997 року.

Тепер же, у зв'язку з наявністю двох Проектів Податкового кодексу України — Урядового, реєстраційний номер 7101–1 (далі по тексту Проект 1) та проекту, внесеного в порядку законодавчої ініціативи народним депутатом Катеринчуком, реєстраційний номер 7101 (далі по тексту Проект 2) питання принципів оподаткування в Україні актуалізується та потребує ґрунтовного наукового дослідження. Крім того, в зв'язку з міжнародною інтеграцією України дослідження також потребує приведення нормативного закріплення принципів оподаткування у відповідність до конституційних принципів і загальноєвропейських стандартів, що можна визначити як мету написання даної статті.

Як відзначає Башняк О. С., проблеми формування принципів оподаткування тривалий час не виходили за межі наукових видань, тобто навіть не було спроби вирішити їх у податковому законодавстві України. Реформи законодавства, в тому числі у сфері податків, які проводились раніше, навіть у постановочному аспекті не торкалися питання про принципи оподаткування. Такий підхід не сприяв єдності фінансової системи держави, впродовж тривалого часу не дозволяв здійснювати систематизацію фінансового законодавства, складовою частиною якого є податкове законодавство. Необхідність більш детального і всебічного визначення єдиних принципів засад формування фінансової системи та правових форм її дії, а також шляхи забезпечення єдності фінансової системи та об'єднання відповідних інститутів фінансового права і фінансового законодавства на цих засадах можуть бути встановлені тільки за допомогою всестороннього дослідження системи принципів оподаткування [1, с. 3].

Вишневецький В. вказує, що велика увага до поставленої проблеми зумовлена її особливим прикладним значенням. Можна припустити, що додержання науково обґрунтованих принципів оподаткування (якщо такі можна розробити) повинне сприяти правильному вибору та ефективному використанню податків. Очевидно, що в нашій державі в цьому відношенні щось не в порядку. Згідно з оцінками фахівців Світового банку, податкову систему України визнано однією з найгірших: за критерієм зручності сплати податків («who makes paying taxes easy — and who does not») фахівці Світового банку поставили Україну на передостаннє (174-ге) місце у світі. Якби податки і податкова система України ґрунтувалися на добре сконструйованих принципах, то такого стану справ, очевидно, можна було б уникнути [2, с. 55].

Аналізуючи чинне законодавство, що закріплює принципи оподаткування, слід загадати Закон України «Про систему оподаткування» від 1991 року, де в статті 3 «Принципи побудови та призначення системи оподаткування» зазначає, що принципами побудови системи оподаткування є: стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність [8], а також Постанову Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 1997 року якою передбачається, що у процесі розробки проектів нових законодавчих актів про оподаткування, в тому числі про внесення змін і до-

повнень до чинного законодавства, повинні враховуватися такі засади побудови системи оподаткування: стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність [7].

Яке видно з наведеного переліку принципів, незважаючи на те, що Постанова «Про Основні положення податкової політики в Україні» була прийнята після вступу в законну силу Конституції України, вона майже повністю відтворює перелік принципів, що передбачаються Законом України «Про систему оподаткування», який був прийнятий ще в 1991 році. Тому положення цих актів в визначенні принципів оподаткування в Україні можна використовувати лише в поєднанні з конституційними нормами та вимогами міжнародно-правових актів.

Проекти Податкового кодексу також містять окремі статті, що присвячені принципам оподаткування в Україні. Позитивним є те, що вони розроблені на основі Конституції України, хоча і не враховують всі її положення в повному обсязі, а також слід вказати на надто широкий їх перелік, що не відповідає призначенню принципів. Зокрема, Проект 1 визначає наступні принципи оподаткування: загальність; рівність, недопущення податкової дискримінації; невідворотність юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податків; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічна ефективність; економічність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків і зборів [9]. Проект 2 містить багато дублюючих положень в окремих частинах статті «Основні принципи податкового законодавства» (зокрема, ч.6 розкриває іншу сторону принципу «економічна обґрунтованість», вказану в ч. 4, ч. 9 і 10 розкривають принцип «доступності», ч. 11 присвячена принципу «законності», вказаному в ч. 1, ч. 15 дублює ч. 5 та ін.) і визначає наступні принципи оподаткування: загальності та рівності; заборона встановлення податків, що порушують економічний простір держави; законність; заборона податкової дискримінації; економічна обґрунтованість і соціальна справедливість; стабільність; компетенція; доступність [10].

Визначаючи принципи оподаткування в Україні, варто враховувати досвід зарубіжних країн, тих, де вже прийняті Податкові кодекси і які, як і України, є спадкоємцями радянської правової системи, зокрема Республіки Білорусь і Російської Федерації.

Податковий кодекс Республіки Білорусь в статті 2 «Основні принципи оподаткування в Республіці Білорусь» визначає наступні принципи оподаткування в цій державі: законність; загальність і рівність; недопущення встановлення податків, які наносять шкоду національній безпеці Республіки Білорусь, її територіальній цілісності, політичній і економічній стабільності [5].

Податковий кодекс Російської Федерації в статті 3 «Основні засади законодавства про податки і збори» визначає наступні принципи оподаткування в цій державі: законність; загальність і рівність; соціальна справедливість; економічна обґрунтованість; недопущення встановлення податків, що порушують економічний простір Російської Федерації; визначеність; всі неусувні суперечності актів податкового законодавства трактуються на користь платника податків [6].

На основі вищевикладеного можна запропонувати наступну редакцію статті «Принципи оподаткування в Україні»:

«Оподаткування в Україні ґрунтується на таких принципах:

законність — кожна особа зобов'язана сплачувати законно встановлені податки, платником яких вона визнається. Встановлення і скасування податків та інших обов'язкових платежів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до чинного законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України,

Верховною Радою Автономної Республіки Крим і місцевими радами. Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають;

рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до усіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

соціальна справедливість — установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян;

економічна обгрунтованість — встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами;

ефективність — установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

стабільність — податки і їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватись протягом бюджетного року;

доступність — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків та інших обов'язкових платежів. Установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення видатків та зручності їх сплати платниками;

стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

принцип заборони зворотної сили податкових законів — закон, що погіршує становище платника податків, не поширюється на відносини, які виникли до його вступу в законну силу.

Не допускається встановлення податків, зборів, пільг по їх сплаті, що наносять шкоду національній безпеці України, територіальній цілісності, економічній стабільності і, зокрема, прямо чи опосередковано обмежують вільне переміщення в межах території України товарів (робіт, послуг) чи фінансових засобів, або інакше обмежують чи створюють перешкоди не забороненій законодавством діяльності фізичних чи юридичних осіб.

Сплата платежів, що мають ознаки податку, збору, не може бути передумовою реалізації інших правовідносин, за винятками, які передбачають цей Кодекс і закони України».

Подальші дослідження в даній тематиці можуть стосуватися детального тлумачення кожного з перелічених принципів, включаючи написання коментарю Податкового кодексу України, а також розробки принципів оподаткування, що стосуються окремих інститутів податкового права.

Література

1. Башняк О. С. *Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Башняк Оксана Сергіївна / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. — Х., 2005. — 193 арк.*
2. Вишневський В. П. *Принципи оподаткування: обгрунтування і емпірична перевірка // Економіка України, 2008. — № 10. — С. 55–72.*
3. Кобзарь-Фролова М. Н. *К вопросу о принципах налоговой деликтологии / М. Н. Кобзарь-Фролова, И. Л. Филон // Экономика. Налоги. Право. 2009, № 5, — С. 67–72.*
4. *Конституція України / Відомості Верховної Ради України. — 1996. — 30. — С. 141.*
5. *Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 8, 2/933.*

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года, Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года // 31.07.1998 № 146-ФЗ. — Законодательство Российской Федерации. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа до документа: <http://www.dmg-zakon.ru/nalogkodesmenu?start=30>

7. Про Основні положення податкової політики в Україні / Постанова Верховної Ради України // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 5. — С. 40.

8. «Про систему оподаткування» Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 39. — Ст. 510.

9. Проект Податкового кодексу України № 7101–1 від 21.09.2010 // Верховна Рада України — [Електронний ресурс]. — Режим доступу до документа: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590

10. Проект Податкового кодексу України № 7101 від 7.09.2010 // Верховна Рада України — [Електронний ресурс]. — Режим доступу до документа: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38483

О. В. Острогляд, канд. юрид. наук, доцент

Прикарпатский юридический институт
Львовского государственного университета внутренних дел,
кафедра хозяйственного и экологического права,
ул. Национальной Гвардии, 3В, г. Ивано-Франковск, 76000, Украина

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ В СВЕТЕ ПРИНЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

РЕЗЮМЕ

Статья посвящена анализу действующего законодательства Украины, которое регулирует вопросы принципов налогообложения, с учетом существующих Проектов Налоговых кодексов, а также научных трудов ученых Украины и ближнего зарубежья. Автор указывает на значение данного проблемного вопроса, в частности, подчеркивая, что в основе реформирования налоговой системы Украины и осуществления налоговой политики должна лежать система научно обоснованных принципов налогообложения.

Ключевые слова: налог, принцип, налогообложение, кодекс, налоговая политика.