

раженню політичної волі громадян та прийняття участі у виборах і інших політичних заходах, з дотриманням принципів цивільного законодавства, прав та законних інтересів інших осіб, а також суспільства в цілому.

Список літератури: 1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-IV // Голос України №45-46 від 12.03.2003; №47-48 від 13.03.2003 р. 2. Кашковский А.П. Правоспособность организации в сфере выбора видов деятельности // Юрист. №10. 2001. 3. Грешников И.П. Субъекты гражданского права: юридическое лицо в праве и законодательстве. СПб., 2002. 4. Тонусян Г., Викулин А. Исключительная правоспособность банка // Хозяйство и право. 1999. №5. 5. Иоффе О.С. Развитие цивилистической мысли в СССР (часть I). Ленинград, 1975. 6. Богуславский М. М. Международное частное право: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. М., 1997. 7. Соловьев А.Н. Право собственности профессиональных союзов Украины. Монография. Х., 2003. 8. Право власності в Україні : Навч. посібник / О.В. Дзера, Н.С. Кузнцова, О.А. Підпригора та ін.; За заг. ред. О.В. Дзери, Н.С. Кузнецової. К., 2000. 9. Масляев А.И. Право собственности профсоюзов в СССР. М., 1975. 10. Про політичні партії в Україні: Закон України від 15.04.2001р. №2365-III // ВВР України. 2001. №23. Ст.118. 11. Закон ФРН «О политических партиях» // www.rada.gov.ua/library/catalog/law. Станом на 15.11.2003 р. 12. Устав Коммунистической партии Украины. Утв. I съездом КПУ 19.06.1993г. с изм. и доп. на 12.05.1995г. К., 1996. 13. Земельный кодекс Украины від 25.10.2001 №2768-III // ВВР України. 2002. № 3-4. Ст.27. 14. Про об'єднання громадян: Закон України від 16.06.1992р. №2460-XII (зі змінами) // Відомості Верховної Ради України. 1992. №34. Ст.504. 15. Замніус В., Ковриженко Д., Котляр Д., Асланян Г. Аналіз Закону України «Про політичні партії в Україні» // Парламент. 2001. №5. 16. Суханов Е. А. Лекции о праве собственности. М., 1991. 17. Про ліцензування визначених видів господарської діяльності: Закон України від 01.06.2000 р. №1775-III // ВВР України. 2000. №36. Ст.299. 18. Совгиря О. Фінансування політичних партій: правовий аспект // Право України. №5. 2003.

Надійшла до редколегії 12.03.04

Т.Є. Кагановська

СУТНІСТЬ, ПРАВОВИЙ РЕЖИМ І РІВЕНЬ ІНФОРМОВАНІСТІ ПРО ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Формування засад громадянського суспільства та розбудови правової держави в Україні потребують суттєвого удосконалення економічних механізмів, що забезпечують також і шляхи та якість фінансових засобів становлення державного бюджету.

Актуальність означеної проблематики обумовлена необхідністю соціально-правового аналізу сутності, призначення та рівня корисності деяких прийомів та засобів оподаткування в Україні на сучасному етапі. Так, окремим аспектом концепції оподаткування в Україні є процес втілення, зміни, адаптації та впливу податку на додану вартість на якість податкових правовідносин.

Це питання вже досить тривалий час (6-7 років) перебуває у центрі наукових зацікавлень вчених-юристів та економістів. Зокрема, воно досліджувалися відомими українськими вченими Є.О. Алісовим, Л.К. Вороноюю,

М.П. Кучерявенко, Ю.М. Тодикою, С.Т. Кадькаленко, Г.А.Нечаєм, П.С. Пацюрківським, А.А. Чухно, П.Т. Гега, Л.М. Доля та іншими.

Втім, переважна більшість досліджень була спрямована на визначення позитивних аспектів цього інструменту податкової системи та питань структури, нормативно-правових механізм втілення у податкову систему України [1, с. 67; 4, с.80-97]. Тривалий час однаке залишаються за межами досліджень негативні аспекти означеної проблематики, що закономірно вимагає розкриття їх природи та шляхів подолання.

Однак новизна підходу до сутності нормативно-правового «поля» податку на додану вартість цим не вичерпується. Новітнім вбачається підхід, яким підкреслюється негативність державницької політики щодо збереження тисячолітнього досвіду примусового стягнення податей з продавців, при добровільності платежу, який платять покупці.

Податок на додану вартість у багатомілітарній історії податкового права – порівняно новий вид непрямого податку. Вперше він був введений у Франції в 1954 р., потім набув значного поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягується майже у 80 країнах, серед яких практично всі розвинуті промислові країни. Єдина держава, де такого податку немає, – США. Але й тут протягом останнього десятиріччя ведуться інтенсивні дискусії щодо заміни податку з обороту федеральним податком на додану вартість. У кінці 80-х – на початку 90-х рр. ПДВ був введений у країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також у деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні, Росії ПДВ введено в 1992 р. [2, с.44].

Загальною тенденцією для всіх країн, що ввели ПДВ, стало швидке перетворення цього податку на один з основних у податковій системі. У Франції на частку ПДВ припадає 45 % усіх податкових надходжень до бюджету. У Великобританії і Німеччині – 50 %. Приблизна частка податку на додану вартість від загального обсягу податкових платежів у бюджет держави в інших країнах – членах Європейського Союзу складає 40-45%. В Україні податок на додану вартість становить близько 22 % консолідованого бюджету.

Введення ПДВ стало одним з основних напрямків глобальної податкової реформи 80-90-х рр. [3, с.68]. Таке широке розповсюдження ПДВ та його визнання в багатьох країнах пояснюється цілою низкою причин.

Суть податку на додану вартість полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх. Додана вартість створюється у процесі всього циклу виробництва та обігу товарів, починаючи із стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві. Відповідно, податок сплачується на кожній стадії виробництва та обігу. ПДВ має широку податкову базу, практично охоплює всі види товарів і послуг. Продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг. Але й сам він сплачує ПДВ за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума

сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари і послуги, та сумами податку, сплаченими постачальникам при придбанні тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподатковуваних товарів (робіт, послуг). Платник ПДВ має право на вирахування податку, сплаченого ним постачальникам [4, с.81-82].

На цьому, власне, і базується механізм дії податку на додану вартість.

На практиці бувають відхилення від єдиної схеми, оскільки окремі країни застосовують різні методи обчислення податку, визначення податкової бази, ставок, пільг тощо. Однак у цілому зазначений варіант ПДВ став універсальним, оскільки саме він був прийнятий більшістю країн.

Українське законодавство про ПДВ характеризується надто великою рухливістю та мінливістю. З часу прийняття першого Закону України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. видано ще чотири законодавчі акти, якими вносили зміни та доповнення до Закону. Пізніше став діяти Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. «Про податок на додану вартість», до якого 13 разів вносилися зміни та доповнення.

Сьогодні податок на додану вартість в Україні регулюється Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. [5]. Згідно з цим Законом всі підприємства незалежно від форми власності сплачують податок на додану вартість у загальновстановленому порядку.

У ринкових відносинах беруть участь тільки два види суб'єктів: покупці з грошима і продавці з товарами. Всі люди – покупці, але не всі – продавці. Кожен продавець прагне отримати гроші за свій товар, щоб стати покупцем, але не кожен покупець може або хоче бути продавцем. Більшість суб'єктів ринку бувають покупцями і продавцями в одній особі, але платить кожен тільки як покупець. Держава на ринку теж покупець і продавець, але тільки держава збирає податки як плату за державні послуги власним громадянам.

Ринкові ціни реалізації товарів регулюються попитом покупців і позиціями продавців та завжди складаються лише з оплати праці та податків. Матеріальні та прирівняні до них витрати в складі цін є попередніми платежами праці та податків. Прибуток не є окремою складовою ціни, а є економією покупця-роботодавця на оплаті найманої праці. Абсолютно всі податки входять до складу ринкових цін. Навіть штрафи і пені, так чи інакше, відбиваються на рівні цін реалізації товарів.

Наявність грошей тільки у покупців і присутність всіх податків в складі цін реалізації товарів доводять те, що в ринкових умовах реальним суб'єктом оподаткування фактично є і може бути тільки покупець, а універсальним об'єктом оподаткування – оборот придбання товарів.

Всі люди – покупці і як громадяни всі отримують державні послуги, тому всі є суб'єктами оподаткування.

Головне протиріччя нашої системи оподаткування в тому, що наша «посткріпацька» держава ревно зберігає тисячолітній досвід примусового стягнення податей з продавців, а за все добровільно платять покупці. Про-

давці не платять! Заміна натуральних поборів на грошові податі лише замаскувала кріпацькі відносини. Однак, податі і в грошовому виразі лишається податтю, яка пригнічує людину, принижує людську гідність продавців робочої сили, перш за всіх інших продавців.

Сплата податків мусить стати свідомою патріотичною платою за послуги держави своїм громадянам. Інакше ст. 3 Конституції України так і залишиться приємним гаслом. Поки що наша держава здирає подвійні податі з продавців, але зовсім не оподатковує, точніше, не контролює придбання тих покупців, які можуть, але не бажають бути продавцями.

Співвідношення між оплатою праці та податків в складі цін різних товарів коливається від сплати тільки податків до оплати тільки праці. Тільки з оплати державних послуг, тобто з податків, складаються найперші ціни на природну сировину. Всі інші товари є продуктом праці людей, мають конкретного продавця – товаровиробника. Держава зобов'язана законами встановлювати частку податків в цінах реалізації товарів як ставку оподаткування оборотів придбання. Ставка може бути єдиною для всіх товарів, які є продуктами праці, може бути різною для різних товарів, а може бути і нульовою для конкретних товарів.

Ставка оподаткування пов'язана з об'єктом оподаткування. Неможливо встановлювати, наприклад, менші чи нульові ставки для певних груп покупців. Надання права платити менше від інших, або не платити зовсім, тобто надання пільг окремим покупцям у ринкових відносинах виглядає абсурдно. Безоплатним буває тільки сир у мишоловці ... Пільги, як право не платити, у відносинах соціального захисту своїх громадян виглядають аморально. Погано виглядає надання пільг, коли державі треба проявити до певних громадян пошану, когось нагородити тощо. Навпаки, не надання права не платити, а наданням можливості заплатити держава мусить організовувати соціальний захист своїх громадян.

Оподатковуючи обороти придбання товарів, які є продуктами праці, держава оподатковує саме оплату праці. До оплати праці слід відносити виплачену зарплату, пенсійні та страхові внески, а також економію покупця-роботодавця на оплаті праці. Ця економія під назвою «прибуток» [6] стала головною метою підприємництва. Кожен продавець-товаровиробник прагне отримати перевищення обсягу продажу над його обсягом придбання в ролі покупця-роботодавця. Не тільки прагне, але й об'єктивно змушений досягати прибутку, інакше загине.

З усіх складових оплати праці оподаткуванню підлягає виплачена зарплата і економія на зарплаті в складі прибутку. Нашими законами зарплата оподатковується як доход продавця робочої сили.

Тут відверто кріпосницький підхід. Суб'єктом оподаткування названо продавця, а фактично нараховує, сплачує і відповідає за податок покупець-роботодавець. Економія на зарплаті оподатковується в складі податку на прибуток підприємства. В тому числі оподатковується економія на пенсійних і страхових внесках. Ставка податку на прибуток в двічі більша ставки податку на зарплату. Таким чином у бюджет потрапляють значні кошти пенсійного і страхових фондів.

Далі наші законодавці запозичили західний досвід вилучення у продавців податків, сплачених покупцями, через оподаткування перевищення обсягу продажу над обсягом придбання. При цьому до придбання не включається придбання робочою силою, тобто оплата праці. Це перевищення назвали «доданою вартістю».

В складі доданої вартості може бути зарплата, пенсійні та страхові внески і прибуток. Але ж зарплата і прибуток вже оподатковувались окремо. Чому їх ще разом слід оподатковувати? Питання риторичне.

Податок на додану вартість доцільний і розумний для таких підприємців і підприємств, де оплата праці не здійснюється за звичайною схемою. Підприємець-одинак, або підприємство-сім'я не наймає працівників, а весь свій дохід використовує на свій розсуд як захоче. Для таких підприємців і підприємств ПДВ – найрозумніший податок, але такі суб'єкти оподаткування не мусять декларувати свій прибуток і сплачувати податки на зарплату і на прибуток. Або, або. Або податок на зарплату та податок на прибуток, або ПДВ.

Гірше інше. Гірше те, що при оподаткуванні оплати праці належні пенсійні та страхові внески перекачуються до держбюджету.

Чому прибуток, створений найманою працею, став власністю покупця-роботодавця і продавець-товаровиробника в одній особі? Коли йдеться про оплату праці, то всі згодні, що слід не тільки виплатити зарплату, а ще й сплатити пенсійні та страхові внески. А коли йдеться про економію на оплаті праці, тобто про прибуток, то чомусь випадають з поля уваги ті, що ще або вже не можуть працювати. Про пенсійні та страхові внески в складі прибутку ніхто не згадує.

Узагальнюючи окреслені проблеми, корисно сформулювати такі шляхи удосконалення означених механізмів:

1. Замість Закону України «Про оподаткування доходів фізичних осіб» доцільно розробити і ввести в дію Закон «Про оподаткування оплати праці». Суб'єктом оподаткування фактично є і може бути тільки покупець-роботодавець. Не повинно бути ніяких неоподатковуваних мінімумів, диференційних ставок і соціальних пільг. Більш корисною і соціально справедливою буде єдина ставка податку на фактично виплачену зарплату.

2. В Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» необхідно ввести принципові зміни, а краще переробити його, виходячи з того, що прибуток є нормальною економією на оплаті праці. В тому числі на пенсійних і страхових внесках, які спочатку слід вилучити з прибутку і сплатити, а залишок оподаткувати по ставці податку на зарплату. Ставки пенсійних і страхових внесків застосовувати у зворотному порядку – вилучати з прибутку, на відміну від нарахування на зарплату. Аналогічно повинна і використовуватися ставка податку на зарплату, тобто вилучатися з прибутку без пенсійних і страхових внесків.

3. Потребує змін і Закон України «Про податок на додану вартість». Мета – обмежити його дію. ПДВ повинні сплачувати ті, хто не платить податки на зарплату і з прибутку. Оподаткуванню ПДВ підлягає тільки перевищення обсягу продажу над обсягом придбання. ПДВ – власність

держави і не може бути від'ємним. Сплачений ПДВ є невід'ємною часткою ціни реалізації товару і поверненню не підлягає. ПДВ в складі ціни, в тому числі. Тут над ціною ніякої економічної категорії не існує.

4. Платники ПДВ теж мусять сплачувати пенсійні і страхові внески, але для нарахування цих внесків у них не має бази – зарплати. Тому слід визначити поняття «додана вартість» як суму зарплати, пенсійних і страхових внесків та прибутку. Тоді з перевищення обсягу продажу над обсягом придбання спочатку вилучаються пенсійні та страхові внески, а залишок оподатковується ПДВ

5. Будь-які інші податки мають бути часткою ціни реалізації певного товару і спрямовані на покупця такого товару.

Список літератури: 1. Фінансове право: підручник / Алісов С.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін.; Керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. Х., 1998. 2. Потапов В.И. Объекты налогообложения в некоторых зарубежных странах //Налоговый вестник. 1995. № 8. 3. Козырин А.Л. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. 4. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права. Навчальний посібник. К., 2003. 5. Про податок на додану вартість. Закон України //Відомості Верховної Ради України, №168 від 03.04. 1997. Редакція закону № 0168097 від 28. 11. 2003 чинна з 05.02. 2004. 6. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України //Відомості Верховної Ради України, № 334 від 28.12. 1994. Редакція закону № 0334094 від 27.11. 2003 чинна з 01.01. 2004./1344-15/.

Надійшла до редколегії 08.04.04

О.Г. Бортнік

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПУ ДИСПОЗИТИВНОСТІ В ЦИВІЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ ЗАКОРДОННИХ КРАЇН ТА УКРАЇНИ (ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ)

Наднаціональна система джерел права є історично обумовленим суспільним явищем, наслідком виходу національних систем за межі власне національної системи джерел права. Однією з таких регіональних систем джерел права є право Європейського Союзу (ЄС). Укладення Угоди про партнерство та співробітництво між ЄС та Україною та перспективні плани про надання Україні статусу асоційованого члена ЄС обумовлює звернення уваги на право ЄС. Відмінність нашої правової системи від правової системи ЄС зумовлює проведення досліджень у галузі методів порівняльного права та судової практики. І тільки при дослідженні шляху виникнення та дії конкретної норми права у різних правових системах та у різні часи можна аргументовано відповісти на запитання про її корисність для суспільства.

До джерел права ЄС традиційно відносяться загальні принципи права: пропорційність, недискримінація, захист законних сподівань, захист оспорюваних прав людини та забезпечення процедурних прав – це право на справедливий процес та право викласти під час провадження процесу свою думку. [1, с. 44]. Останній принцип знаходиться у стані становлення в національній українській системі права, та його розуміння та нормативне закріплення у процесуальному законодавстві є досить актуальним питанням, оскільки судовий захист матеріальних суб'єктивних прав не досягне своєї мети без неухильного дотримання прав процесуальних. Забезпечення про-