

УДК 351.713

А. М. Кашиур,
аспірант кафедри політичної аналітики і прогнозування,
Національна академія державного управління при Президентові України

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

THE ORGANIZATIONAL AND LEGAL PRINCIPLES OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

У статті проаналізовано основні принципи, на яких ґрунтуються сучасні податкові системи розвинутих країн світу, та визначено організаційно-правові принципи побудови податкової системи України в контексті ухвалення нового Податкового кодексу.

The article concerns the analysis of the basic principles upon which the modern tax systems of developed countries are based. The organizational and legal principles of the tax system of Ukraine are defined in the context of the adoption of new tax code.

Ключові слова: податки, податкова система, державна податкова політика, організаційно-правові принципи, Податковий кодекс.

Key words: taxes, tax system, state tax policy, organizational and legal principles, Tax code.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Однією з найважливіших цілей державної податкової політики є створення в країні ефективної податкової системи. Адже саме від якості останньої, як практичного прояву державної політики в сфері оподаткування, залежить гармонізація потреб і можливостей держави і громадян-платників податків, створення оптимального балансу між публічними і приватними інтересами в сфері податкових відносин.

Побудова оптимальної податкової системи потребує вирішення широкого кола проблем, причому як суто практичного, державно-управлінського характеру, так і науково-теоретичного. Однією із актуальних наукових проблем є формування принципів податкової системи, на яких вона ґрунтується та які виступають системоутворюючими чинниками при її побудові.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями теорії та практики реформування державної податкової системи в Україні займаються відомі

українські економісти, а саме: М.Я. Азаров, М.Д. Білик, В.Г. Бодров, В. Борецько, О.М. Бородин, О.Д. Васирик, Т.С. Воїнов, В.П. Вишневський, П. Гега, А.І. Даниленко, Л.В. Дікань, І.А. Золотко, Ю. Козак, Н.П. Кучерявенко, А. Ластовецький, І.А. Луніна, В.І. Міщенко, І.В. Розпутенко, Т. Савченко, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В. Федосова, В. Федоров, С.І. Юрій та інші.

Разом з тим, незважаючи на вагомий науково-практичний здобуток у даній сфері, цілий комплекс питань, передусім пов'язаних з необхідністю вирішення численних протиріч у податковій системі України та впливом інститутів громадянського суспільства на формування державної податкової політики, залишається малодослідженим.

НЕВИРІШЕНІ РАНІШЕ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Прийняття нового Податкового кодексу в цілому сприяє наближенню українського податкового законодавства до світових стандартів, зокрема у сфері правових взаємовідносин держави та платників податків. Ра-

зом з тим, проблема визначення та імплементація основних наукових принципів оптимальності податкової системи у вітчизняну практику в значній мірі залишається відкритою та потребує подальшого корегування.

МЕТА І ЦІЛІ СТАТТІ

Мета статті полягає у визначенні основних організаційно-правових принципів побудови податкової системи України. Для досягнення зазначеної мети було поставлено наступні цілі: 1) проаналізувати ключові наукові тлумачення дефініції "податкова система"; 2) визначити принципи, на яких ґрунтуються більшість сучасних податкових систем розвинутих країн світу; 3) проаналізувати організаційно-правові принципи побудови податкової системи України в контексті ухвалення нового Податкового кодексу.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Перед тим, як перейти до безпосереднього визначення основних організаційно-правових принципів побудови податкової системи України, необхідно приділити увагу проблемі наукового тлумачення дефініції "податкова система" з метою виключення неточностей в інтерпретації даного поняття. На думку деяких науковців, податкова система визначається як сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи [1, с. 9]. Проте, на нашу думку, таке розуміння податкової системи є доволі спрощеним, адже жодним чином не відображає організаційні, методологічні та інституційні аспекти її побудови. Більш розширено, актуалізуючи науково-методологічний чинник формування системи оподаткування, тлумачить це поняття низка російських та вітчизняних науковців. Так, російська дослідниця В. Пушкарьова розглядає податкову систему як сукупність податків, що справляються в державі, форми і методи побудови їх, методи обрахунку податків і податковий контроль [2, с. 151]. Як "систему відрахувань, обов'язкових платежів, методологію їх розрахунку згідно з чинним податковим законодавством держави, конкретними методами розрахунку податкових платежів, а також податкових пільг" визначає дане поняття Я.В. Литвиненко [3, с. 129]. На організаційно-правових, у широкому розумінні інституційних ознаках податкової системи, акцентують увагу вітчизняні економісти О.В. Олійник, І.В. Філон. Вони визначають її як сукупність податків і зборів до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. У більш широкому розумінні, на думку науковців, податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування [4, с. 25].

У цілому в економічній та державно-управлінській літературі податкову систему розуміють у двох значеннях: вузькому — як сукупність лише податків, що є особливою формою мобілізації доходів до бюджетної системи, і широкому — як сукупність не лише податків і платежів, необхідних для виконання функцій держави, а й організаційно-правових норм, що регулюють розміри, форми, методи, терміни їх стягнення, а також

організаційні структури. На нашу думку, розуміння податкової системи у широкому сенсі найбільш повно характеризує її організаційно-правову сутність, яку можна вважати практичним вираженням податкової політики як управлінської діяльності держави у сфері оподаткування.

В основі принципів більшості сучасних податкових систем світу лежать критерії ефективності оподаткування, вироблених теорією податків за багатовікову історію свого розвитку. Вперше принципи оподаткування були визначені засновником теорії виробництва та розподілу — класиком політичної економії — А. Смітом (1723—1790). У сучасній науці широке розповсюдження отримала система принципів оподаткування, розроблена німецьким економістом 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; несуперечливості; прозорості; практичності; постійності; вседоступності) [5, с. 34]. Керуючись подібними критеріями ефективності оподаткування, сучасна фінансова наука та наука з державного управління прагнуть їх пристосувати до завдань створення оптимальної податкової системи (безумовно, з урахуванням специфіки розвитку кожної держави та її економік).

На думку більшості дослідників, побудову і функціонування податкової системи необхідно розглядати під кутом зору відповідності її таким основним науковим принципам оптимальності податкової системи, як принцип вигоди та адміністративної зручності, принцип платоспроможності, принцип визначальності бази. Так, згідно з принципом вигоди та адміністративної зручності, втрати внаслідок сплати податків мають бути порівнянні з тими вигодами, які платники отримують за рахунок фінансованих із податкових надходжень потреб і суспільних благ. Зміст адміністративної зручності полягає у тому, що податкова система має бути максимально зручною для платників податків і держави з точки зору організації податкової роботи. Принцип платоспроможності стверджує, що податковий тягар (величина податкових зобов'язань) має бути чітко визначений відповідно до платоспроможності платника податків (розміру доходів, обсягів споживання, майнового стану). Принцип визначальності бази означає, що податкова система в країні повинна формуватися згідно з певною соціально-економічною доктриною. Практичним проявом соціально-економічної доктрини держави виступає прогнозована величина видатків бюджетів. Дана прогнозована величина виступає визначальною базою для встановлення норми оподаткування в державі [6, с. 56]. Реалізація вищезазначених принципів побудови оптимальної податкової системи відбувається у два етапи: по-перше, шляхом закріплення їх у національній правовій базі у формі засад та норм податкового законодавства, а по-друге, через дотримання органами державної влади, зокрема податковими органами та платниками податків

відповідних правових норм на практиці — процесі стягнення податків.

Вітчизняна правова база у сфері оподаткування на сьогоднішній день складається з Конституції України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, ратифікованих Верховною Радою України, якими регулюються питання оподаткування, а також інших нормативно-правових актів та рішень органів місцевого самоврядування у досліджуваній сфері. Проте базовою основою національного податкового законодавства виступають положення Податкового кодексу України — правового документа, що характеризує податкову систему країни. З ухваленням нового Податкового кодексу в Україні відбулася довгоочікувана кодифікація податкового права, яке регламентує економіко-правові відносини, що виникають у сфері оподаткування, визначає загальні засади встановлення податків і зборів, елементи оподаткування, прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів, процедури адміністрування та сплати податків. Внаслідок його ухвалення було скасовано велику кількість нормативно-правових актів, серед яких 20 законів та понад 4 тисячі підзаконних актів, які протягом майже 20 років регулювали податкові відносини та слугували об'єктом постійної критики та вдосконалення [7, с. 8]. Проте законодавчі зміни не повинні обмежуватися виключно кодифікацією діючих норм. Податкова політика нині потребує не лише коригування переліку податків та їх ставок, а й реформування ідеології, пріоритетів діяльності та механізмів реалізації поставлених цілей, виражених за допомогою ключових принципів [8].

В основі сучасного податкового законодавства України лежать принципи, викладені в ст. 4 Податкового кодексу України, більшість з яких є новими або істотно модернізованими. Серед них слід відзначити:

- загальність оподаткування (п. 4.1.1). Згідно з цим принципом кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законодавством податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями законодавства (Податкового кодексу). Варто відзначити, що раніше, до ухвалення Податкового кодексу, в українському законодавстві його не було;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (п. 4.1.2);

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства (п. 4.1.3). Треба відзначити, що виокремлення даного принципу, як одного із ключових положень податкового законодавства, має піти на користь податковій системі, враховуючи високий рівень ухилень при сплаті податків та зборів у нашій країні. З іншого боку, забігаючи наперед, можна спостерігати зростання повноважень податкових органів та адміністративного тиску на платників податків, що відбивається у низці положень сучасного податкового законодавства України;

- презумпція правомірності рішень платника податку (п. 4.1.4). Закріплення у податковому законодавстві

даного принципу, який є також одним із важливих антикорупційних запобіжників, має позитивно відбитися на довірі населення до функціональності податкової системи в частині забезпечення захисту прав платників податків при взаємодії із податковими органами. Цей принцип починає працювати в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

- соціальна справедливість (п. 4.1.6). Цей принцип декларувався протягом всього існування податкової системи України та відповідного законодавства. Показово, що з ухвалою Податкового кодексу формулювання цього критерію оподаткування було змінено. Він відтепер звучить як "установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків", на відміну від розширеного тлумачення цього принципу в старій редакції в Законі України "Про систему оподаткування". Нагадаємо, що в останньому принципі соціальної справедливості визначався як "забезпечення соціальної підтримки мало-забезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи". Домінування у вітчизняній податковій системі пропорційного підходу до оподаткування доходів фізичних осіб та відсутність дійсно економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян робили старе і, підкреслимо, нове формулювання даного принципу суто декларативним — таким, що не відповідає реаліям реалізації податкової політики у соціальній практиці. Водночас заміна на більш нейтральне визначення цього принципу, на наш погляд, є невдалим рішенням, оскільки воно дає зрозуміти, що держава, хоча і декларує забезпечення соціальної справедливості, проте не гарантує.

Серед позитивних рис сучасного податкового законодавства також згадаємо включення до нього низки класичних принципів, нових для вітчизняної правової бази, що відповідають за змістом вищенаведеним науковим принципам оптимальності податкової системи. Так, нейтральність оподаткування (п. 4.1.8), яке визначається як "установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків", посуті відбиває зміст принципу платоспроможності. Принцип фіскальної достатності (п. 4.1.5), який тлумачиться як "встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями" за основною ідеєю співвідноситься з принципом визначальності бази. Також можна констатувати, що принципу вигоди та адміністративної зручності відповідають своєю спрямованістю одразу два принципи, представлені у ст. 4 чинного Податкового Кодексу: економічність оподаткування (п. 4.1.7) та рівномірність та зручність сплати податків (п. 4.1.10).

Останніх два принципи вітчизняної податкової системи — стабільність (п. 4.1.9) та єдиний підхід до встановлення податків та зборів (п. 4.1.11) (вони існують у законодавстві з 1991 року) — можна охарактеризувати як засади стабільності та прогнозованості законодавчої бази. Однак проблема полягає у тому, що ці принципи, особливо перший, ніколи не спрацювали протягом всього існування податкової системи України. Багато в чому такий стан речей можна було пояснити тривалим зволіканням з кодифікацією податкового права, у результаті чого постійною практикою стало внесення численних змін у закони та розмножування підзаконних актів. Наприклад, в один тільки Закон "Про систему оподаткування" з понад 20 законів, що регламентували податкові відносини, майже кожен рік вносилося по тричотири зміни.

У цілому у новому податковому законодавстві зроблені істотні кроки у бік зростання регулюючого потенціалу податкової системи з точки зору державного управління шляхом впровадження податкових інструментів, спрямованих на стимулювання інвестиційно-інноваційної активності та оптимізацію податкового навантаження на реальний сектор економіки. Водночас не всі з цих норм можна вважати вдало прописаними у Кодексі. Так, доволі суперечливо виглядає положення, що регулює питання, пов'язані з податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 264). З одного боку, власники житла — квартир, житлова площа яких перевищує 240 кв. метрів, та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 кв. метрів, — мають платити більше, ніж власники житла, що не перевищує вказану площу. З іншого боку, сама ставка податку для власників елітної нерухомості, яка становить усього 2,7 відсотка розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв. метр, є доволі мізерною як для широко розрекламованого "податку на багатство". Не виграють від цього і місцеві бюджети, стан яких мав покращити даний податок. Для більшості невеликих територіальних громад, диференційований підхід до оподаткування житла за вказаними критеріями є майже безпорадним, оскільки в селах кількість будинків із великою площею є незначною.

Є об'єктом критики, як недостатні з точки зору запровадження елементів прогресивного оподаткування, й інші норми новітнього податкового законодавства. Наприклад, це стосується положення щодо поглиблення прогресії податку на доходи фізичних осіб (п. 167.1), яке, на думку деяких вчених [9], потребує змін у напрямі запровадження більш високої ставки на доходи, які в декілька раз перевищують середній показник заробітної плати.

ВИСНОВКИ

Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що в основі сучасної податкової системи України лежать принципи податкового законодавства, викладені в ст. 4 Податкового кодексу України, які визначають основні напрями податкової політики на правовому рівні. Аналіз змісту наведених у Податковому кодексі принципів дозволяє позитивно оцінити проведену роботу законодавців у таких напрямках: забезпечення відповідності останніх основним науковим засадам оптимальності по-

даткової системи; наближенню засад вітчизняного податкового законодавства до світових стандартів у сфері правових взаємовідносин держави та платників податків; практичного втілення заявлених принципів шляхом запровадження правових норм, що реалізують визначені ними цілі податкової політики. З іншого боку, предметний аналіз відповідності організаційно-правових принципів правовим нормам чинного законодавства дають підставу стверджувати про незбалансованість вітчизняної податкової системи на базовому рівні — у правовій реалізації її основних засад. Відчутну перевагу у законодавстві віддано нормам, які забезпечують реалізацію принципу невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. При чому їх зміст у ряді випадків суперечить принципу рівномірності та зручності сплати податків, створює істотні перепони в реалізації принципу презумпції правомірності рішень платника податку. Як недостатню варто оцінити реалізацію принципу соціальної справедливості, принципу стабільності та нейтральності, що продовжують фігурувати як суто декларативні засади податкової системи тощо.

Що стосується перспектив подальших розвідок у даному напрямі, то вони передусім полягають у дослідженні проблемних питань взаємодії контролюючих органів та громадян-платників податків.

Література:

1. Довгалюк В.І. Податкова система: навчальний посібник / В.І. Довгалюк, Ю.Ю. Єрмоленко. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 360 с.
2. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 191 с.
3. Литвиненко Я.В. Податкова політика: навч. посіб. / Я.В. Литвиненко. — К.: МАУП, 2003. — 224 с.
4. Олійник О.В. Податкова система: навчальний посібник / О.В. Олійник, І.В. Філон. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 456 с.
5. Налоги в условиях экономической интеграции / В.С. Бард, Л.П. Павлова, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреева и др. — М.: КНОРУС, 2004. — 288 с.
6. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики: дис. д-ра екон. наук: 08.04.01 / А.І. Крисоватий / Терноп. держ. екон. ун-т. — Т., 2006. — 437 с.
7. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. — № 3. — С. 6 — 10.
8. Вахновська Н.А. Сучасні принципи податкової політики держави [Електронний ресурс] / Н.А. Вахновська // Економічний форум. — 2011. — №4. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2011_4/41.pdf (23.04.2012). — Назва з екрана.
9. Молдован О. Щодо ефективності реалізації завдань податкової реформи. Аналітична записка [Електронний ресурс] / О. Молдован // Інтернет-сайт Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/649/> (23.04.2012). — Назва з екрана. *Стаття надійшла до редакції 12.01.2013 р.*