

ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ І ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Нестеренко А.С., Барін О.Р.

Національний університет «Одеська юридична академія»

У статті мова йде про визначення принципів організації і функціонування податкової системи України. Співставляючи думки сучасних вчених звертається увага, що такі категорії як «принципи оподаткування», «принципи податкової системи» та «принципи податкового права» деякі вчені не розмежовують. Слід враховувати той факт, що дані категорії не є синонімами, а співвідносяться між собою як ціле і його складові. І тим самим відображають різні сторони оподаткування, як з точки зору організації і функціонування податкової системи, так і регулювання податкових відносин спеціальним законодавством (нормативно-правовими актами).

Ключові слова: податкова система; система оподаткування; принципи оподаткування; податкове право; податкове законодавство.

Постановка проблеми. Проголошення Україною курсу на європейську інтеграцію потребує особливого підходу до реформування податкової системи, який повинен вивести її на рівень розвитку стабільних країн Європи. На жаль, сьогодні вітчизняна податкова система не повною мірою виконує функцію у сфері загальності оподаткування, рівності усіх платників та ін... Це насамперед залежить від невирішеності принципів, які покладені в основу оподаткування нашої держави. Так, вчені досліджують принципи оподаткування, принципи податкового права і податкового законодавства, при цьому багато хто з них ці поняття ототожнюють, вважаючи поняття «принципи оподаткування» синонімом поняття «принципи податкового права» або поняття «принципи податкового законодавства». Поняття «принцип», якщо звернутися до тлумачного словника російської мови, означає «основне, вихідне положення якої-небудь теорії, вчення, світогляду, теоретичної програми» [12, с. 595]. Що ж стосується схожих вищезазначених понять, то слід дослідити їх співвідношення та визначити які саме принципи лягли в основу організації та функціонування податкової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Так, першочергове значення для вирішення поставлених нами завдань, мають дослідження, безпосередньо спрямовані на визначення співвідношення таких понять, як «система оподаткування» та «податкова система». Існує ряд робіт, що стосуються цих категорій, насамперед, це роботи таких вчених як: Бекерська Д.А., Білінський Д.О., Воронова Л.К., Грачова О.Ю., Крохіна Ю.О., Кучеров І.І., Кучерявенко М.П., Латковська Т.А., Нечай А.А., Орлюк О.П., Пепеляев С.Г., Пришва Н.Ю. та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Які ж саме принципи організації та функціонування податкової системи? Яке ж співвідношення між принципами організації і функціонування податкової системи та принципами оподаткування, принципами податкового права або принципами податкового законодавства? У науковій та навчальній літературі як вітчизняної, так і зарубіжної були висловлені найрізноманітніші точки зору з даної проблеми, але комплексного дослідження щодо визначення

принципів організації та функціонування податкової системи досить не зроблено.

Мета статті. Тому у даному дослідженні ми ставимо за мету визначити принципи організації та функціонування податкової системи, що ефективно відобразиться на податково-правовому механізмі правового регулювання у відповідності до європейських стандартів.

Основний зміст. Докладно вивчивши наявні в науковій літературі погляди вчених з даної проблеми, Д.А. Смирнов приходять до висновку, що принципи податкової системи можна розглядати в декількох значеннях, зокрема це можуть бути: принципи податкового права, виражені в податковому законодавстві; принципи податкової правосвідомості (економічні або організаційні); принципи формування і реалізації будь-якої складової податкової системи (принципи функціонування податкових органів, принципи податкового контролю і т.д.). У широкому сенсі під принципами податкової системи автором розуміється вся їх сукупність, що відображає правові та інші принципи оподаткування [13, с. 159-160]. Автори підручника «Податкове право Росії» висловлюють думку, що «на сучасному етапі принципи оподаткування (принципи податкового права) – це, по суті, основні і керівні ідеї, провідні положення, що визначають засади податкового права. Адже загальні засади оподаткування знаходять своє вираження безпосередньо в нормах податкового права» [14, с. 78]. Таким чином можна зазначити, що автори не розмежовують такі поняття як «оподаткування» і «податкове право». Щодо розуміння принципів оподаткування в зарубіжних країнах, то Є.В. Кілінкарова зазначає, що «в країнах загального права публікації або навчальні курси під назвою «Принципи податкового права» присвячені аж ніяк не спеціальному вивченню основоположних принципів побудови податкової системи і організації оподаткування в цілому, а спрямовані на створення у читача загального уявлення про правове регулювання оподаткування у відповідній державі» [5, с. 82]. В даному прикладі ми бачимо, що також не розмежовують такі категорії як «принципи податкового права», «принципи оподаткування» і «принципи організації податкової системи». Але, в сучасній науці податкового права існують думки вчених щодо розмежування

даних категорій і формулюються принципи щодо кожної категорії окремо. Видатний сучасний вчений І.І. Кучеров зазначає, що «по суті, принципи – це основні керівні ідеї, які являються свого роду головними орієнтирами для всіх учасників податкових правовідносин, на них же ґрунтуються держава при побудові та реформуванні своїх податкових систем. Сукупність таких принципів становить ідейну основу оподаткування – податкову доктрину тієї чи іншої держави, яка в свою чергу формує його податкову політику. Остання ж знаходить своє вираження в формі нормативних правових актів про податки і збори, що видаються органами державної влади і місцевого самоврядування» [10, с. 77-78]. На думку вченого, організація і функціонування податкової системи підпорядковані принципам: єдності податкової системи; розмежування повноважень оподатковуваних суб'єктів; справедливості оподаткування; достатність оподаткування; рухливість (еластичність) оподаткування; стабільність податкової системи; зручність оподаткування [7, с. 74-75]. Таким чином, вчений також використовує принципи оподаткування для визначення принципів організації та функціонування податкової системи. У свою чергу А.В. Бризгалін, підрозділяючи принципи російської податкової системи на організаційні, економічні та юридичні, зазначає, що податкову систему Росії формують принципи: єдності податкової системи; рухливості (еластичності); стабільності; множинності податків; вичерпного переліку регіональних і місцевих податків [2, с. 33-35].

Існує думка вчених щодо сукупності принципів оподаткування. Так, поступово склад принципів оподаткування множився, а самі вони отримували все більш глибоке теоретичне опрацювання та обґрунтування. В даний час відповідний перелік включає принципи, що зачіпають найрізноманітніші аспекти оподаткування. Зокрема організація податкових систем сучасних держав зв'язується зарубіжними дослідниками з такими принципами, як обґрунтованість податків, пріоритет особистості в оподаткуванні, недискримінація платників податків, знеособленість податку, нейтральність податку по відношенню до економіки, виняток подвійного оподаткування, прозорість податкових процедур, неприпустимість свавілля з боку податкових адміністрацій та ін. [1, с. 17-23]. Так існує точка зору, згідно з якою система принципів оподаткування включає економічні та юридичні принципи оподаткування, а також організаційні принципи податкової системи [9, с. 66]. З точки зору даного висловлювання можна простежити взаємозв'язок між категоріями «оподаткування» і «податкова система», яка виглядає як ціле і частина цього цілого. І, як вдало відзначає автор, організаційні принципи – вони стосуються податкової системи, так як саме вона спрямована на здійснення організації загальної системи оподаткування. Так, на думку авторів підручника «Податкове право» під ред. І.І. Кучерова, розглядаючи принципи організації і функціонування податкової системи, необхідно виходити з того, що в їх основі покладені принципи оподаткування. Принципи оподаткування як економічної категорії повинні бути обумовлені потребами об'єктивного розвитку суспільства і спрямовані на створення умов для оптимального поєднання публічних і приватних інтересів при

формуванні централізованого фонду грошових коштів. Для реалізації сформульованих вченими принципів оподаткування вони повинні бути закріплені в нормах права, тобто принципи оподаткування трансформуються в принципи відповідної галузі (підгалузі) права: конституційного або податкового права. Не завжди принципи оподаткування, сформульовані вченими, набувають правову форму, і тоді вони зберігають природу наукових концепцій, практична значущість яких не підкріплюється можливістю застосування заходів державного примусу [11, с. 22-23]. Автори підручника «Податкове право. Загальна частина» вважають, що «в структурі принципів оподаткування можна виділити економічні принципи, організаційно-функціональні принципи (принципи організації і функціонування податкової системи), а також правові засади (принципи податкового права). Всі вони в сукупності сприяють справі створення максимально ефективної і одночасно справедливої, соціально-орієнтованої системи оподаткування» [10, с. 81]. Так під організаційно-функціональними принципами оподаткування розуміються положення, які визначають внутрішню побудову податкової системи та її функціонування. До числа таких зокрема відносяться принципи єдності і стабільності податкової системи, принцип розмежування компетенцій органів державної влади та місцевого самоврядування щодо встановлення та введення податків і зборів, принцип зручності оподаткування [10, с. 82]. М.П. Кучерявенко характеризує принципи оподаткування враховуючи, що мова йде про одну сторону системоутворюючої проблеми – принципів у податковому праві. Вчений вважає, що принципи побудови, функціонування податкової системи необхідно розглядати в системі матеріальних і процесуальних принципів, що застосовуються під узагальненим поняттям принципів оподаткування. Таким чином, автор звертає увагу, що часто в літературі одні й ті ж принципи, що регулюють різні механізми або відносини, кочують з однієї групи в іншу. Таким чином, виникає необхідність в розмежуванні: а) принципів податкового права; б) принципів побудови податкової системи; в) принципів права; г) принципів податкового закону [8, с. 39]. З даним виступом вченого не можна погодитися, так як дані категорії «податкове право», «податковий закон», «податкова система» – це різні сторони загальної системи оподаткування, тим самим і принципи, які ми розглядаємо в рамках складових системи оподаткування мають відмінності. Як вказує І.І. Кучеров, принципи оподаткування в багатьох країнах збігаються або, у всякому разі, містять в своїй основі подібну податкову ідеологію. В основних законах держав обачним закріплюються найважливіші принципи оподаткування найбільш загального характеру, які за своєю значимістю можуть бути поставлені в один ряд з іншими конституційними принципами. Спеціальні принципи оподаткування, які в більшій мірі відображають податкову специфіку і мають безпосереднє відношення до елементів оподаткування, закріплюються в актах податкового законодавства [6, с. 86-92]. Для науки податкового права США не характерно розгляд загальних питань теорії податкового права, що пояснює відсутність в теорії американського податкового права науково розробленої системи загальних принципів податково-

го права. Разом з тим це означає, що принципи податкового права, не сформульовані «в чистому» вигляді, не закріплені в джерелах податкового права [5, с. 84]. Основоположними принципами оподаткування, визнаються більшістю держав такі як принципи законності і рівності, які часто отримують закріплення на конституційному рівні. Також обачним до принципів податкового права відносять заборону зворотної сили податкових законів, які погіршують становище платника податків, проте, зарубіжні держави обирають різні підходи до вирішення питання про допустимість зворотної сили податкового законодавства [5, с. 86]. Таким чином, можна відзначити, що закордонне законодавство не розмежовує принципи оподаткування на складові принципи елементів системи оподаткування.

Як вважають автори підручника «Податкова система» щодо наукового підходу до побудови раціональної системи оподаткування, то він передбачає, по-перше, системність, по-друге, встановлення основобудовної бази цієї системи і, по-третє, формування правової бази. Так побудову і функціонування оптимальної податкової системи загалом необхідно, на думку авторів, розглядати під кутом зору відповідності таким науковим принципам, як: принцип вигоди і адміністративної зручності; принцип платоспроможності; принцип визначальності бази [3, с. 101-109]. Слід зазначити, що принципи побудови податкової системи розробляються виходячи із загальних принципів оподаткування, вироблених фіскальною теорією і практикою. М.В. Карасьова називає наступні форми функціонування податкової системи: стабільна – податкова система функціонує за одноразово встановленою законодавчою схемою і еволюційна – передбачає безперервний еволюційний розвиток податкової системи у відповідності зі зміною економічної ситуації на національному і зовнішньому ринках на основі безперервних погоджень з питань податкової політики між органами законодавчої і виконавчої влади, а також громадськими організаціями [4, с. 38]. На підставі викладеного слід зробити висновок про те, що в Росії повинен діяти принцип еволюційного розвитку податкової системи. А.В. Брызгалін виділяє три системи принципів оподаткування: економічні; юридичні принципи податкового права; організаційні [9, с. 66-67]. М.П. Кучерявенко розкриває сутність податкової системи в основних принципах: цілісність (передбачає викорис-

тання цільної системи взаємодоповнюючих податкових механізмів, які в рівній мірі охоплюють равну напругу тиском об'єктів оподаткування; єдина мета (формування бюджетів у розмірах, що забезпечують можливість задоволення основних державних потреб); межа податкового тиску (означає встановлення податкового тиску на платника, при якому збереглися б стимули для виробництва, діяльності останнього); раціональне поєднання прямих і непрямих податків (передбачає як поєднання механізму прямого і непрямомо оподаткування, впорядкування внутрішньої структури прямих і непрямих податків); поділ податків за рівнями компетенції органів державної влади (означає закріплення за конкретними органами повноважень в галузі управління, зміни або скасування податків) [8, с. 44-45].

Висновки. Таким чином, підсумовуючи все вищезазначене, можна відзначити, що принципи організації і функціонування податкової системи в цілому ґрунтуються на принципах оподаткування, які є основоположними для системи оподаткування. Так само можна помітити, що різні вчені по різному трактують принципи «оподаткування», «податкової системи», «податкового права» і т.д. При цьому часто не розмежовуючи ці поняття і принципи їх організації тим паче. На наш погляд, слід враховувати той факт, що дані категорії не є синонімами, а співвідносяться між собою як ціле і його складові. І тим самим відображають різні сторони оподаткування, як з точки зору організації і функціонування податкової системи, так і регулювання податкових відносин спеціальним законодавством (нормативно-правовими актами). З огляду на специфіку поняття «податкова система», а саме – «це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також контролюючих суб'єктів, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів», до принципів організації і функціонування податкової системи в Україні, на наш погляд, необхідно віднести принципи: єдності (або єдиної законодавчої та нормативно-правової бази); максимальної ефективності податкової системи; єдиноначальності та централізації управління податковою системою; раціональності та оптимальності податкової системи; системності; плановості; стабільності; гнучкості (або динамічності); цілісності; принципу розподілу податкових повноважень.

Список літератури:

1. Алле М. Общие принципы налоговой системы гуманистического и прогрессивного общества // За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / пер. с фр. Т.А. Карлова; под ред. И. А. Егорова. М., 2001. // За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / пер. с фр. Т.А. Карлова; под ред. И. А. Егорова. М., 2001. – С. 17-23.
2. Брызгалин А.В. Организационные принципы российской налоговой системы // Финансы. – 1998. – № 3. – С.33-35.
3. Иванов Ю.Б., Крисоватий А.И., Десятнюк О.М. Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
4. Карасева М.В. Совершенствование налоговой политики России с учетом канадского опыта / Все для бухгалтера. – 2001. – № 4. – С. 36-39.
5. Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – М.: Издательство Юрайт, 2015. – 354 с.
6. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.
7. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2006. – 728 с.
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
9. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика – Пресс, 1997. – 400 с.

10. Налоговое право. Общая часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 760 с.
11. Налоговое право. Особенная часть: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И.И. Кучерова. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 309 с.
12. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. 4-е изд., доп. М., 2004. – 1200 с.
13. Смирнов Д.А. Принципы современного российского налогового права: монография / под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Юрлитинформ, 2009. – 312 с.
14. Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник для СПО / А. А. Тедеев, В.А. Парыгина. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 499 с.

Нестеренко А.С., Барин А.Р.

Национальный университет «Одесская юридическая академия»

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Аннотация

В статье речь идет об определении принципов организации и функционирования налоговой системы Украины. Співвставляючи мнения современных ученых обращается внимание, что такие категории как «принципы налогообложения», «принципы налоговой системы» и «принципы налогового права» некоторые ученые не разграничивают. Следует учитывать тот факт, что данные категории не являются синонимами, а соотносятся между собой как целое и его составляющие. И тем самым отражают различные стороны налогообложения, как с точки зрения организации и функционирования налоговой системы, так и регулирования налоговых отношений специальным законодательством (нормативно-правовыми актами).

Ключевые слова: налоговая система; система налогообложения; принципы налогообложения; налоговое право; налоговое законодательство.

Nesterenko A.S., Barin A.R.

National University «Odessa Law Academy»

PRINCIPLES OF ORGANIZATION AND FUNCTIONING OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Summary

The article focuses on the definition of the principles of organization and functioning of the tax system of Ukraine. Spivvstavlyayuchy opinion of modern scientists highlights that categories such as «taxation principles», «principles of the tax system» and «the principles of tax law», some scholars do not differentiate. It should be noted that these categories are not synonymous, and relate to each other as a whole and its components. And thus reflect different aspects of taxation, both in terms of organization and functioning of the tax system and regulation of tax relations by special legislation (normative legal acts).

Keywords: tax system; taxation; principles of taxation; tax law; tax legislation.