



УДК 342.9

С. Пархоменко-Цироцианц,кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ: ПОНЯТТЯ І ПРАКТИЧНА РЕАЛІЗАЦІЯ

Сучасний етап реформування податкової системи вимагає досконалого її вивчення, виявлення позитивних тенденцій, а також тих тенденцій, що заважають позитивному процесові. Податкова система повинна відповідати декільком вимогам. По-перше, податкова система має забезпечувати фінансовими ресурсами потреби держави, по-друге, вона повинна не знижувати стимули платника податків до підприємницької діяльності, більше того, стимулювати останнього до постійного пошуку шляхів підвищення ефективності його діяльності. Отже, удосконалюючи податкову систему, необхідно досягти балансу в необхідності задоволення потреб держави в надходженнях, водночас створення стимулів для платників податків.

Існує декілька шляхів зміни податкової системи – революційний і еволюційний. Звичайно ж, природним є останній. Саме за допомогою еволюційного шляху відбуваються докорінні зміни в системі з максимальним урахуванням інтересів усіх зацікавлених суб'єктів. Зміни, що відбулися в країні протягом останніх років, суттєво вплинули на податкову систему. Хаотичне, непослідовне внесення змін у податкове законодавство, яке не забезпечене виваженою концепцією, чинить негативний вплив на податкові правовідносини і ставлення платників податків до свого конституційного обов'язку щодо сплати податку. З огляду на історичний досвід та аналіз фінансової системи в державі необхідно розробити фінансово-правову доктрину вдосконалення податкового законодавства з обов'язковим урахуванням вимог щодо соціального захисту населення, економічного

розвитку країни і входження України до Європейської співдружності.

Будь-яка система, в тому числі й податкова, будується на певних принципах, що є «фундаментом» для зведення самої системи. У літературі відзначається, що принципи права як основа нормативного регулювання є певним камертоном наступної нормотворчості. Вони гарантують безперервність, послідовність законодавчого процесу, забезпечують взаємозв'язок податкового права й податкового законодавства, адаптують нормотворчість до особливостей традиційної правосвідомості населення [1, с. 77].

Принципи податкової системи дають уявлення про податкову систему як таку. Вони є фундаментом податкової правотворчості, будь-яка норма податкового законодавства не може суперечити установленим принципам. З огляду на недосконалість законодавчої техніки, а також наявність колізій і прогалин у податковому законодавстві саме принципи стають тим універсальним інструментом, за допомогою якого в правозастосовній діяльності можуть усуватися наявні прогалини.

Дослідження принципів податкової системи свідчить про відсутність єдиного підходу до розуміння таких принципів і єдиної класифікації. Варто відзначити, що в царині податкового права виділяють такі групи: принципи оподаткування, принципи податкового права, принципи побудови податкової системи, принципи податку загалом і принципи окремих податків, принципи податкового адміністрування (зокрема принципи фінансової відповідальності, принципи податкового контролю





тощо), принципи податкового законодавства. Так, М.П. Кучерявенко відзначає, що необхідно розрізняти принципи податкового права, податкової системи, податку, податкового законодавства. Принципи податкового права – це основні механізми, що формують конструкцію; принципи податкової системи відображають співвідношення, взаємозв'язок її елементів; принципи податку реалізуються через конкретні прояви, що характеризують особливості цього специфічного механізму; принципи податкового законодавства є базисом під час формування останнього [2].

Автори по-різному формують систему принципів, на яких будується податкова система, податкове законодавство, оподаткування. Уперше систему таких принципів сформулював А. Сміт [3, с. 588–589], виділивши такі принципи: 1) податки мають бути спільномірні з доходами та рівно оподатковувати всі їх види; 2) час, способи й кількість податків мають бути відомі; 3) механізм справляння податків має бути зручним для платників; 4) кожний податок має справлятися з мінімальними витратами, а отримані суми мають відразу ж працювати. З того часу значно змінився перелік принципів, наповнення деяких, з'явилися нові, але ці чотири принципи є базовими на всі часи.

О.В. Щербанюк виділяє принципи оподаткування та ділить їх на загальні й особливі, а також на основні й похідні, пропонує як критерій такої класифікації використовувати ієрархію нормативних актів, у яких містяться принципи оподаткування. Отже, до загальних принципів оподаткування можуть бути зараховані положення, що безпосередньо сформульовані в Конституції України або впливають із її положень і є гарантіями реалізації прав, свобод, обов'язків людини та громадянина, або ті, які безпосередньо не впливають із тексту Конституції, але прийняті в розвиток конституційних ідей [4, с. 84–85].

Науковці указують на те, що принципи податкової системи можливо

умовно поділити на загальні принципи правової держави, що визначають податкову систему держави, і спеціальні принципи податкової системи [5, с. 51]. Конституція України містить загальні засади, що знаходять своє продовження в будь-якому галузевому законодавстві. Так, відзначається, що правові норми про податки невідільні від того, щоб їхня сутність, зміст і застосування оцінювалися крізь призму прав і свобод людини та громадянина [4, с. 88–89]. Отже, норми Конституції, що закріплюють основні конституційні права, свободи й обов'язки людини та громадянина, мають бути основою для побудови податкового законодавства.

Дійсно, принципи правової держави, що сформульовані в Конституції держави, є вихідними засадами для функціонування будь-якої системи в державі й мають бути втілені в галузевому законодавстві. Такі конституційні засади є орієнтиром для визнання норм законодавства, в тому числі й податкового, такими, що відповідають Конституції та не порушують гарантовані й захищені державою права і свободи.

Конституційний Суд України, оцінюючи ті чи інші норми податкового законодавства, саме за допомогою принципів права визначає їх законність чи, навпаки, визнає такими, що не відповідають Конституції України. Крім того, саме за допомогою принципів права стає можливим вирішення справи в разі існування колізії норм, прогалини тощо.

Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу (далі – ПК) України, на законодавчому рівні закріплюються основні засади податкового законодавства, які передбачені п. 4.1 ст. 4 ПК України як принципи податкового законодавства. У науковій літературі такі принципи розглядаються і як принципи податкового законодавства, і як принципи податкового права, і як принципи податкової системи, і як принципи оподаткування.

Щодо цього питання варто зазначити, що якщо мова йде про принципи податкового законодавства, беззаперечно,



такі принципи є підґрунтям для побудови податкової системи й головними засадами оподаткування. Не маючи на меті класифікацію, можемо зазначити, що головним убачається оцінювання таких принципів, їх ефективності й того, як сам законодавець дотримується задекларованих принципів. Даючи оцінку принципам податкового законодавства, наголосимо на тому, що зазначеним принципам властива ознака системності, яка виражається в такому: по-перше, кожен принцип, будучи елементом системи, є частиною всієї сукупності принципів; по-друге, кожен принцип є самостійним, але водночас він не автономний; нарешті, по-третє, порушення кожного із принципів неминуче призведе до порушення всієї системи принципів загалом.

Досліджуючи принципи податкового законодавства, не можна забувати про специфічний характер податкових правовідносин, що зумовлений тією обставиною, що однією зі сторін у таких правовідносинах завжди буде виступати держава. Щодо цього Ю.Л. Смірнікова зазначає, що специфіка принципів побудови податкової системи впливає з нерівності суб'єктів податкових правовідносин, оскільки, з одного боку, держава встановлює принципи за допомогою односторонньо-владного волевиявлення, а з іншого – такі принципи виступають як установлені сукупність вимог суспільства, що висувуються до держави [6, с. 163].

Фактично на цей час такі принципи сприймаються як декларація, не мають суттєвого значення для практичної юриспруденції. Відстоюючи позицію про самодостатність і значний вплив принципів у податковому праві, наведемо позицію фахівців, що вони (принципи) здатні як самостійно, так і в стійких поєднаннях з іншими нормами впорядковувати соціальні взаємодії, визначати й направляти поведінку суб'єктів податкового права, виступати як нормативна основа для вирішення податкових спорів. Сьогодні необхідно зосередити зусилля не на суто догма-

тичних дослідженнях правових принципів, пов'язаних із їх диференціацією та класифікацією, а на розробці методології їх практичного використання в правозастосовному (насамперед судовому) процесі [7, с. 74].

Оскільки, згідно зі ст. 92 Конституції України, право на встановлення податкової системи є виключним правом Верховної Ради України, депутати якої, у свою чергу, є представниками народу, складається така ситуація. Спочатку народні обранці, реалізуючи волю народу, встановлюють такі принципи, а потім, приймаючи той або інший закон із питань податків і зборів, керуються раніше встановленими принципами й ними ж обмежені у правотворчості. І без такого обмеження неможливо обійтися. Ще професор І.Х. Озеров на початку минулого століття вказував на той факт, що податкові системи зіткані із суперечностей, вони є результатом не логічної побудови, а боротьби інтересів при стримуючому впливі нейтральних груп [8, с. 261]. У процесі такої боротьби неможливо було б досягти компромісу саме без таких основних засад.

Уважаємо за необхідне зупинитися на деяких принципах, які викликають певні суперечності, разом із тим їх наявність і правильність застосування мають вирішальне значення.

Принцип рівності всіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Згідно із цим принципом, повинен забезпечуватися однаковий підхід до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Досить неоднозначною є реалізація цього принципу. Відповідно до п. 173.6 ст. 173 ПК України, дохід від операцій із продажу (обміну) об'єктів рухомого майна, що здійснюються фізичними особами-нерезидентами, оподатковується в порядку, встановленому для резидентів, за ставками, але за ставкою 18%, тоді як у резидентів ставка податку стано-



вить 5%. Аналогічною є норма п. 172.9 ст. 172 ПК України щодо оподаткування доходу від операцій із продажу (обміну) об'єктів нерухомості, що здійснюються фізичними особами-нерезидентами. Отже, різниця у ставках податку на доходи фізичних осіб щодо резидентів і нерезидентів існує. Також принцип рівності передбачає, що місце походження капіталу не має значення для встановлення правил оподаткування. Відповідно до п. 174.2.3 ст. 174 ПК України, ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18% для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, і для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента, тоді як ставки податку для спадкування резидентами від резидентів становить 0% і 5%. Таке положення потребує офіційного тлумачення з метою з'ясування змісту такого принципу та встановлення відповідності зазначених норм такому принципові.

Д.В. Вінницький розкриває принцип рівності так: 1) рівна й загальна участь усіх громадян і їхніх об'єднань у розподілі тягаря публічних видатків, неприпустимість індивідуальних пільг і преференцій; 2) установлення загальних і рівних гарантій захисту приватних суб'єктів у межах податкових процедур; 3) рівна й невідворотна відповідальність за податкові правопорушення [9, с. 189]. З урахуванням різних підходів до тлумачення такого принципу на законодавчому рівні має бути визначено, що саме розуміється під однаковим підходом до платників податків.

Наступний принцип, який вимагає ґрунтовного аналізу, є принцип соціальної справедливості, який, згідно зі ст. 4 ПК України, означає установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. До набуття чинності ПК України цей принцип означав забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених шарів населення шляхом упровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого

мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого та прогресивного оподаткування громадян, які одержують високі й надвисокі доходи.

Висловивши ідею про те, що піддані повинні брати участь у підтримці держави відповідно до своєї платіжної спроможності [3, с. 588], А. Сміт не конкретизував, як оцінювати таку спроможність. Під час дослідження справедливості в оподаткуванні вирішувалися такі питання, як загальність і рівність оподаткування, масштаб розподілу податків (рівномірне, пропорційне, прогресивне оподаткування), мінімум, який не оподатковується. На цей час загальність і рівність оподаткування є окремими принципами.

У різні історичні періоди принцип справедливості набував нового змісту. Одним із визначальних факторів, який впливає на розуміння справедливості, є полеміка щодо прогресивності чи пропорційності в оподаткуванні.

Принцип стабільності передбачає, що законодавство про податки і збори має залишатися незмінним протягом якомога більшого періоду. У ПК України передбачається, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть уноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. У цьому принципі поєднуються інтереси як платників податків, так і держави. На практиці зазначена законодавча вимога грубо порушується. Із моменту набуття чинності ПК України правила оподаткування, зокрема ставки податку, пільги, методи обліку тощо, зазнавали суттєвих змін наприкінці року й починали діяти з 01 січня наступного року.

Безперечно, податкова система повинна бути здатна вчасно реагувати на зміни в соціально-економічному житті суспільства, усі зміни, що відбуваються в економіці, повинні знаходити своє відображення в правилах оподаткування,



причому досить швидко. Але разом із тим ті вимоги, які законодавець висуває до побудови податкового законодавства, мають бути дотримані. Крім того, деякі із принципів потребують належного змістового наповнення задля їх правильного розуміння й однакового застосування.

Ключові слова: податкова система, принципи, оподаткування, податкове законодавство, рівність, соціальна справедливість.

У статті розглянуто поняття і сутність принципів податкової системи, звертається увага на особливості реалізації деяких принципів у податковому законодавстві.

В статье раскрыто понятие и сущность принципов налоговой системы, обращается внимание на особенности реализации некоторых принципов в налоговом законодательстве.

The article discusses the concept and essence of principles of the tax system; attention is given on the specifics of implementation of certain principles in tax legislation

Література

1. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практи-

ки / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993.

2. Кучерявенко М. Зміст і класифікація принципів у податковому праві / М. Кучерявенко // Право України. – 2002. – № 2. – С. 39.

3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М., 1962.

4. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О.В. Щербанюк. – Чернівці : Рута, 2000.

5. Музика-Стефанчук О.А. Принципи податкової системи держави / О.А. Музика-Стефанчук, А.О. Паляничко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Вип. 5. – Т. 2. – С. 51–54.

6. Смирникова Ю.Л. Принципы налоговой системы Российской Федерации: доктрина и законодательство / Ю.Л. Смирникова // Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. – Вип. 2. – Черновцы : Рута, 2003. – С. 160–165.

7. Бабін І.І. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання / І.І. Бабін, О.В. Дьомін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2011. – Вип. 604. – С. 74–80.

8. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров // Учение об обыкновенных доходах. – Вип. 1. – М., 1908.

9. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – 397 с.