ступу : http://www.newkaliningrad.ru/ news/community/ 1403984-sotsopros-predprinimateli-oblasti-tratyat-na-vzyatki-5-oborota-.html.

8. Середній хабар в Україні зріс у півтора рази [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http:// tsn.ua/ukrayina/serednii-habar-v-ukrayini-zris-u-pivtora-razi.html.

9. Попов Н. Коррупция в России неистребима, как холода и бездорожье [Электронный ресурс] / Н. Попов. — Режим доступа : http://www.indem.ru/PUBLICATII/Popov/IDat9Vzyat.htm.

10. Корупція в повсякденному житті суб'єктів підприємництва та роль громадських організацій у процесі її подолання [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.academia.org.ua.

11. Уколов В. Ф. Взаимодействие власти, бизнеса и общества : учебник / В. Ф. Уколов. — М. : ЗАО «Издательство Экономика», 2009. — 622 с.

12. Конституція України : Закон України № 254к/96-ВВР від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30. — Ст. 141.

13. Цивільний кодекс України : Закон України № 435 від 16.01.2003 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 40—44. — Ст. 356.

14. Мамутов В. К. Цивильный кодекс нуждается в некоторой корректировке [Электронный ресурс] / В. К. Мамутов. — Режим доступа : http://www.iepd.dn.ua/Stat_23.htm.

15. Ми шукаємо причини корупції, аби вчасно й ефективно їй протидіяти [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.rivne.mns.gov.ua/content/misukaemoprichinikorupsii.html.

16. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України № 877 від 05.04.2007 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2007. — № 29. — Ст. 389.

17. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України № 2939 від 26.01.1993 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 13. — Ст. 110.

18. Про затвердження порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : Постанова Кабінету Міністрів України № 21 від 19.01.2011 р. // Офіційний вісник України. — 2011. — № 4. — Том 2. — Ст. 205.

19. Суханов Е. А. Гражданское право : в 4 т. Том 1 : Общая часть : учебник [Электронный ресурс] / под ред. Е. А. Суханова. — 3-е изд. перераб. и доп. — М. : Волтерс Клувер, 2008. — Режим доступа : http://www.alleng.ru/d/jur/jur407.htm.

Стаття надійшла до редакції 21.03.2012 р.

УДК 336.226(477)

О. В. Титова,
канд. юрид. наук,
старший науковий співробітник,
Інститут економіко-правових
досліджень НАН України,
м. Донецк

ЩОДО ЗАГАЛЬНИХ ЗАСАД ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Розглянуто загальні засади оподаткування в Україні з точки зору відповідності ним конкретних приписів діючого законодавства про оподаткування. Сформульовано пропозиції щодо приведення у відповідність окремих положень податкового законодавства до загальних принципів, які містить Податковий кодекс України, обґрунтовано окремі уточнення та доповнення принципів оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, податки, збори, основні засади оподаткування, принципи оподаткування, податок на додану вартість, реєстрація платників податку.

Історичний досвід, набутий Україною за роки незалежності, переконливо свідчить, що ефективне правове регулювання податкової системи України є не тільки важливою передумовою суспільного розвитку, але й нагальною потребою економічного зростання. Необхідність і важливість правового регулювання податкової системи доведена провідними

© О. В. Титова, 2012

науковцями світу та підтверджена історичним розвитком більшості держав [1].

Розгляду окремих аспектів загальних засад оподаткування присвячено праці таких дослідників, як В. П. Вишневський [2], Н. М. Дятленко [3], А. В. Нонко [4], О. Г. Свєчнікова [5], Н. І. Тургенєв [6], Т. Я. Цимбал [1], І. І. Янжул [7] та ін.

Однак масштабні зміни законодавства у цій сфері викликають необхідність проведення додаткових наукових досліджень питання загальних засад оподаткування в Україні. *Метою дослідження є теоретичне обґрунтування необхідності вдосконалення законодавчого унормування загальних засад оподаткування в Україні та формулювання пропозицій щодо удосконалення положень діючого законодавства у цій сфері.*

Сучасні норми податкового законодавства «страждають» нечіткістю, нестабільністю і навіть суперечливістю. Це відбивається на розумінні громадянами податкового законодавства, на виконанні ними своїх конституційних обов'язків, на відповідальності, що застосовується за порушення податкового законодавства, і на поповненні доходної частини бюджету. Сьогодні очевидною є потреба звернення до теоретичних основ податків, доцільного використання зарубіжної практики оподаткування та її застосування до специфічних українських правових і соціально-економічних умов [5].

Слід погодитися, що реформування податкової системи потребує, перш за все, чіткого усвідомлення філософії оподаткування, його загальних засад і відповідності ним конкретних приписів діючого законодавства про оподаткування.

Дослідження загальних засад оподаткування у вітчизняному правознавстві має досить давню історію. Так, ще на початку XIX століття Н. Тургенєв виокремлював такі головні правила стягнення податків, як: рівний розподіл податків, визначеність податків, збір податків у зручний час, дешеве стягнення податків [6].

А. А. Ісаєв, розвиваючи вчення А. Сміта, який сформулював принципи управління оподаткуванням, визначив загальні умови реалізації таких принципів на практиці. До них він відносив:

1. Визначеність податку. І сьогодні є актуальною теза автора, що вимога точного визначення податку також означає, що мова закону, який встановлює податки, і розпоряджень, що роз'яснюють застосування закону, повинна бути точною, зрозумілою і не викликати непорозумінь.

2. Зручність стягнення податків. Цей принцип оподаткування стосується, поперед усе, місця та часу податкових платежів. А. А. Ісаєв формулює ще одну умову зручності оподаткування, яка не втратила своєї злободенності до наших часів: «... контроль над платником не повинен містити заходи, корисність яких є сумнівною і які призводять тільки до обтяження громадян».

3. Дешевизна стягнення податків. Цей принцип стосується організації роботи фінансового апарату держави і націлений на підвищення його ефективності [8, с. 35–36].

І. І. Янжул у своїй праці не аналізує окремо загальні принципи та засади оподаткування, однак при наданні визначення податків, як однобічних економічних пожертвувань громадян або підданих, які держава або інші суспільні групи в силу того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і витрат, що викликаються ними, він виокремлює такі їх характеристики, як сплату легальним шляхом (встановлення податків законом) і законний спосіб (порядок стягнення повинен бути встановлений законом) [7, с. 240–241].

На протязі останніх століть склад принципів оподаткування постійно змінювався, їх кількість доповнювалася, зміст модифікувався і шліфувалося формулювання. На теперішній час, якщо продавати тільки найбільш відомі ідеї, то загальна кількість принципів складе вже кілька десятків [2].

У вітчизняному законодавстві перелік принципів побудови і призначення системи оподаткування містився у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» [9]. В якості таких принципів відзначалися: стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва; обов'язковість — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, і встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства; рівнозначність і пропорційність — справляння податків з юридичних осіб; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічна

обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність.

У Податковому кодексі України [10] основним засадам податкового законодавства присвячена ст. 4, де міститься принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство, а саме:

загальність оподаткування — кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки і збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

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

невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

презумпція правомірності рішень платника податку 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 і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органа;

фіскальна достатність — встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

соціальна справедливість — установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

економічність оподаткування — установлення податків і зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

нейтральність оподаткування — установлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

стабільність — зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніш, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

рівномірність і зручність сплати — установлення строків сплати податків і зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету і зручності їх сплати платниками;

єдиний підхід до встановлення податків і зборів — визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Можна зазначити, що зберігаючи традиційні, характерні ще для витоків розвитку податкового права підходи до визначення загальних засад оподаткування доповнилися такими, що безпосередньо відповідають економічним і соціальним вимогам сьогодення (фіскальна достатність, презумпція правомірності рішень платника податку, нейтральність оподаткування). Але, як показує практичний досвід, саме їх застосування викликає сьогодні найбільш вагомі проблеми. Наприклад, порушення принципу нейтральності оподаткування можна побачити на прикладі унормування окремих аспектів стягнення податку на додану вартість.

Положеннями п. 182.1 ст. 182 Податкового кодексу України встановлено порядок реєстрації платників податку на додану вартість, який кардинально відрізняється від положень діючого до введення Податкового кодексу Закону України «Про податок на додану вартість», [11] де зазначалося, що особа, яка не підлягає обов'язковій реєстрації в якості платника ПДВ, може зареєструватися платником цього податку добровільно, якщо така особа здійснює або планує здійснювати господарську діяльність. На сьогодні, згідно із вищезазначеними положеннями Податкового кодексу, якщо особа, яка провадить оподатковувані операції і відповідно до пункту 181.1 ст. 181 цього Кодексу не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій є меншими від 300 000 *грн* (без урахування податку на додану вартість) і обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становлять не менше 50 відсотків загального обсягу постачання, вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник податку, така реєстрація здійснюється за її заявою. Зміну підходу щодо добровільної реєстрації платників податків ПДВ обумовлюють зменшення ризиків використання схем з повернення ПДВ, використання, так званих, «податкових ям» і фірм — «однодневок». Однак, з іншого боку, такий підхід безпосередньо порушує принцип нейтральності оподаткування,

оскільки встановлення можливості реєстрації платником ПДВ в порядку, передбаченому чинним законодавством, безпосередньо впливає на зменшення конкурентоздатності платника податків, які тільки зареєструвалися, і негативно впливає на діяльність суб'єктів малого та середнього бізнесу, в яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню ПДВ, сукупно не перевищує 300 000 *грн.* На практиці такі суб'єкти часто вимушені використовувати різні ризиковані та нелегальні схеми, щоб стати платниками ПДВ. Наприклад, здійснювати одноразове постачання фіктивній фірмі, організовувати ланцюг постачальників, в якому товар передається від одного підприємства до іншого лише з метою досягнення встановлених для реєстрації платником ПДВ показників, або користуватися послугами представників податкових органів, які пропонують за певну грошову суму здійснити реєстрацію підприємства як платника ПДВ. Ще одним із виходів є купівля підприємства, яке вже є зареєстрованим як платник ПДВ, однак це, знов таки, ставить платника податку в гірше, з точки зору конкурентоздатності, становище, оскільки вимагає додаткових витрат.

Згідно з п. 183.8. ст. 183 Податкового кодексу орган державної податкової служби відмовляє в реєстрації особи як платника податку, якщо за результатами розгляду реєстраційної заяви та/або поданих документів встановлено, що особа не здійснює постачання товарів/послуг або не відповідає вимогам, визначеним цим Кодексом. Однак у зв'язку із відсутністю чіткої вказівки на перелік документів, на підставі яких встановлюється відповідність вимогам, встановлених для реєстрації платника ПДВ, на практиці у суб'єктів господарювання вимагають усе нові документи, затягуючи час прийняття рішення і створюючи труднощі у здійсненні господарської діяльності.

Утруднює становище представників малого та середнього бізнесу і невідповідність проголошеним засадам оподаткування підходів до анулювання реєстрації платника ПДВ. Рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ досить часто оскаржують до суду і мають наслідком визнання анулювання незаконним. Однак у діючому законодавстві фактично відсутній механізм відновлення порушених прав платника податків (наприклад, неможливості отримання податкового кредиту) та реєстрації платника ПДВ. З останнім проблема складається з того, що рішення суду не виконуються, посилаючись на особливості програмного забезпечення, які не дозволяють після анулювання реєстрації включити до реєстру платника податку під тим же номером. Таким чином, суб'єкт господарювання повинен або отримувати нове свідоцтво, або його звіти не приймаються.

Вищезазначені приклади показують, що не завжди існує відповідність між проголошеними Податковим кодексом загальними засадами оподаткування та конкретними положеннями податкового законодавства. Приведення у відповідність положень податкового законодавства до загальних принципі, які містить Податковий кодекс, повинно стати одним з основних напрямів подальшого вдосконалення правового забезпечення відносин у цій сфері.

Також слід звернути увагу на доцільність уточнення формулювання й доповнення безпосередньо принципів, які містяться в Податковому кодексі. Так, визначаючи принцип рівності усіх платників перед законом і наголошуючи на недопущенні будь-яких проявів податкової дискримінації, слід вказати на необхідність забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно не тільки від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу, але також і незалежно від характеру (змісту) підприємницької діяльності платників податків.

Пункт 4.1 ст. 4 Податкового кодексу доцільно також доповнити принципом оптимального поєднання фіскальної і стимулюючої функцій оподаткування.

Викликає певні зауваження й використання законодавцем принципу єдиного підходу до встановлення податків і зборів, під яким розуміється визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку. Як показує практичний досвід (включаючи й наведені вище проблемні аспекти правового забезпечення оподаткування ПДВ), саме визначення усіх обов'язкових елементів податку не є достатнім для забезпечення ефективності оподаткування та захисту прав і інтересів суб'єктів господарювання як учасників податкових відносин. Чіткого визначення обов'язково потребують не тільки елементи податку, але в цілому підстави, порядок виникнення, виконання і припинення податкового зобов'язання. Тому принцип єдиного підходу доцільно доповнити принципом визначеності оподаткування, який і передбачає досягнення чіткої нормативної регламентації

усього комплексу питань, пов'язаних зі стягненням відповідного податку.

Висновок. Таким чином, важливими напрямами подальшого розвитку унормування загальних основ оподаткування в Україні є як узгодження конкретних положень діючого податкового законодавства зі встановленими принципами оподаткування, так і уточнення й доповнення таких принципів з метою оптимізації загальних засад оподаткування в Україні, оптимізації правового регулювання податкових відносин у цілому, чому сприятимуть, у тому числі, наведені в роботі пропозиції.

Список використаної літератури

1. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Т. Я. Цимбал ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. — Ірпінь, 2008. — 18 с.

2. Налогообложение : теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневского. — Донецк : ДонНТУ, ИЭПИ НАН Украины, 2006. — 504 с.

3. Дятленко Н. М. Господарсько-правові засоби попередження ухилень від сплати податків : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 «Господарське право, господарсько-процесуальне право» / Н. М. Дятленко ; НАН України, Ін-т екон.-прав. дослідж. — Донецьк, 2002. — 20 с.

4. Нонко А. В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / А. В. Нонко ; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. — К., 2005. — 16 с.

5. Свєчнікова О. Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб — підприємців : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / О. Г. Свєчнікова ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. — К., 2001. — 18 с.

6. Тургенев Н. Опыт теории налогов / Н. Тургенев. — СПб. : Типография Н. Грача, 1818. — 568 с.

7. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. — М. : Статут, 2002. — 555 с.

8. Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М. : Статут, 2004. — 618 с.

9. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1991. — № 39. — Ст. 510 (втратив чинність).

10. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. // Офіційний вісник України. — 2010. — № 92. — Ст. 3248.

11. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97-ВР від 03.04.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156 (втратив чинність).

Стаття надійшла до редакції 19.07.2012 р.