

Актуальні аспекти гармонізації принципів податкового права України з міжнародними стандартами податкової системи

Actual aspects of harmonization of the principles of the Ukrainian tax law with the international standarts of the fiscal sistem

УДК 336.22

orcid.org-0000-0003-4216-3089

Доцент кафедри адміністративного

і господарського права та

правоохоронної діяльності

Херсонського державного університету

кандидат юридичних наук,

доцент Волкович О.Ю.

Ключові слова. Європейська інтеграція, принципи, податкові принципи, норми оподаткування, гармонізація, інтеграція.

Вступ. Надзвичайно гостро постали питання перед Україною під час запровадження адміністративної реформи, оскільки виникла низка проблем у напрямку гармонізації норм європейського права щодо податкової політики держави. Це спричинило реалізації великої кількості дій: намагання об'єднати два напрямки діяльності митних та податкових механізмів через створення Міністерства доходів та зборів України.

Метою статті є дослідження актуальних аспектів гармонізації принципів податкового права України з міжнародними стандартами податкової системи.

Результати дослідження. Максимальні процеси гармонізації принципів національного податкового законодавства з міжнародними стандартами норм-принципів податкової системи в цілому.

Правовими аспектами регулювання виступають суспільні відносини, що виникають на міжнародному рівні порядок обміну інформацією про сплату всіх видів податків між компетентними органами держав-учасниць регламентовано Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податковій сфері 1988 року (Страсбург) [15]. Ця Конвенція є дійсно глобальним

інструментом налагодження дієвого автономного обміну податковою інформацією між країнами учасниками світу з метою міжнародної боротьби із правопорушеннями у податковій сфері. Дійсно вирішальним кроком стали послідовні тенденції зближення законодавства Європейського Союзу (далі – ЄС) із нормами вітчизняного податкового права, але світова економічна криза 2008 року значно загострила проблему наповнення бюджетів держав і понукала держави до запровадження і удосконалення механізмів боротьби з ухиленням від сплати податків. Одним із дієвих заходів стало підписання угоди про обмін податковою інформацією та взаємну адміністративну допомогу з офшорними юрисдикціями, проте така робота виявилася досить громіздкою і більш ефективним засобом у цьому напрямку стало використання саме багатостороннього договору. Окремі положення цієї Конвенції було доопрацьовано і доповнено спеціальним Протоколом на Лондонському саміті G20 у 2010 році. Зокрема, Україна стала учасником Конвенції ще у 2004 році.

Актуальність питання щодо теоретико-правового дослідження щодо однозначного розуміння трактування «принципів податкового права» доцільно сформулювати чітко трактування сутності даного понятійного апарату та узгодження з нормами-принципами європейського податкового права.

Проблема розвитку європейського податкового права є об'єктом дослідження різних напрямків, але ми більш детально зупинимось на працях: А.Сміта, А. Вагнера, С. Алексеева, Л. Воронової, Д.Гетманцева, О. Йоффе, А. Козловського, Н. Кучерявенка, Е. Матузова, А. Сміта, Ю. Тихомирова та ін.

Загальні принципи гармонізації міжнародного податкового права ЄС визначають розвиток національного права і, зокрема, податкового законодавства держав – членів ЄС. Принципи (від лат. *principium* - начало, основа) в юридичній літературі визначають як «основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значимістю, вищою імперативністю і відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішнього і міжнародного права...» [11, с. 110]. Вперше принципи оподаткування були визначені філософом-економістом А. Смітом, зокрема: справедливості (загальність і рівність оподаткування залежно від доходу,

отриманого під захистом держави); визначеності (терміни сплати, способу і суми платежу мабуть точно і заздалегідь визначені й відомі платникові; зручності (час і спосіб сплати податків мають бути якнайзручнішими для платника); економії (мінімізація витрат на стягнення податків і раціоналізація системи оподаткування) [16, с.341]. Так, заслуга А. Сміта полягає у більш точному їх формулюванні і обґрунтуванні. Він розглядав ці принципи з позиції захисту інтересів громадян держави. Його опонентом виступив в німецький фінансист А. Вагнер, що обґрунтував принцип еластичності оподаткування (рухливості). Також він затвердив необхідність обкладання податком не тільки доходу, але і капіталу.

Послідковник А. Вагнера – вчений Ф. Ноймарк виокремив чотири групи принципів: 1) фіскально-бюджетні (достатності податкових надходжень; здатність податкових надходжень до збільшення); 2) етичні (всезагальності; співмірності; пропорційності; перерозподілу доходу та майна за допомогою податків); 3) політико-економічні (активної податкової гнучності; пасивної податкової гнучності; забезпечення зростання економіки; податкової нейтральності; 4) організаційно-правові (наочності; безсуперечності; прозорості; практичності; постійності; вседоступності).

В наукових дискусіях і практиці оперують такими поняттями, як горизонтальна й вертикальна справедливість у оподаткуванні. Але вони стосуються також переважно оцінки доходів, а не реальної платоспроможності у фінансовому розумінні. Зокрема, горизонтальна справедливість означає утримання рівновеликих податків із індивідів, котрі мають однаковий дохід. Принцип горизонтальної справедливості, або платоспроможності, передбачає, що до однакових доходів має застосовуватися відповідна податкова ставка. Вертикальна справедливість означає утримання податків із індивідів відповідно до їхніх доходів. Принцип вертикальної справедливості, або вигід, зводиться до такого: хто отримує від держави більше благ, той повинен платити більше податків. Принципи горизонтальної й вертикальної справедливості можуть застосовуватися одночасно, але найчастіше перевага надається принципу платоспроможності, орієнтованому на оцінку рівня доходів, які залишаються в

розпорядженні суб'єктів після сплати податків. Утім, як показує світова практика, навіть одночасне застосування зазначених принципів не дає змоги розв'язати проблему, в якій мірі неоднаковий економічний стан платників податків має зумовлювати нерівність їх податкової позиції таким чином повинні застосовуватися податкові ставки в таких умовах. Це змушує замислитися над тим, як можна досягти соціальної справедливості в оподаткуванні на підставі оцінки доходів і платоспроможності.

Тісний зв'язок між порядком сплати податків та платежоспроможністю суб'єктів податкових правовідносин (але також розумні оцінки їхніх доходів) був установлений представником школи політичної економії Дж. С. Міллем. Цей зв'язок вчений дослідив на основі теорії пожертви. Трактуючи податок як певну жертву, Дж. Мілль розглядав її тягар залежно від величини того, що залишається в платників, а не того, що сплачується. Тому навіть за низької ставки податковий тягар може бути занадто важким, якщо кошти, які залишилися в платників, не можуть задовольнити їхні першочергові потреби [17, с.156-182].

Здебільшого обмін податковою інформацією здійснюється на основі принципу взаємності, а юридичною підставою для такого обміну виступають багатосторонні та двосторонні угоди. Тому узагальнити їх можна так: 1) двосторонні договори: а) договори про уникнення подвійного оподаткування (Double Tax Treaty); б) договори про обмін податковою інформацією (Tax information exchange agreement - ТІЕА). 2. Багатосторонні договори з питань обміну податковою інформацією.

Угоди про уникнення подвійного оподаткування, які прийняті на основі Модельної конвенції ОЄРС стосовно податків на доходи і капітал від 1977 року здебільшого дублюють положення статті 26 Конвенції. Відповідно до цієї статті компетентні органи договірних сторін здійснюють обмін інформацією, яка може бути корисною для реалізації положень Конвенції або для забезпечення виконання внутрішнього законодавства договірних сторін, яке стосується податків будь-якого виду.

Договори про обмін податковою інформацією почали укладати особливо активно останнім часом, зокрема для імплементації механізму country-by-country reporting, який передбачений кроком 13 BEPS. Так, згідно з даними ОЕСР станом на травень 2017 року було підписано 811 таких угод між тридцятью країнами [18].

Так, зокрема доцільно згадати про основні положення Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), враховуючи позитивний досвід у сфері автоматичного обміну інформацією, 15 липня 2014 року Радою ОЕСР було затверджено Єдиний Стандарт Звітності, який передбачає періодичний (раз на рік) обмін податковою інформацією між державами, що долучилися до його впровадження. Стандарт встановлює інформацію про фінансові рахунки підлягає обміну; фінансові установи, що зобов'язані подавати інформацію; види рахунків та платників податків, на які поширюється дія Стандарту; процедури перевірки фінансових установ.

Відповідно до норм Податкового кодексу України (далі – ПК України), відповідно до ст. 4 закріплено перелік принципів податкового законодавства, зокрема:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки, збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу (п.п.4.1.2. п.4.1. ст. 4 ПК України). Зазначений принцип вкладається в основу конституційного ладу (ст.67 Конституції України) [6];

- 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 в разі порушення податкового законодавства;

- презумпція правомірності рішень платника податку у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, 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;

- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону;

- фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

- нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

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

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

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

Достатньо вдалими є підхід щодо сприятливих умов для залучення іноземного інвестування в Україну шляхом введення Закону № 5205 починаючи з 01.01.2013 р. запроваджено податкові преференції з оподаткування податком на прибуток у вигляді застосування знижених ставок

для оподаткування прибутку, отриманого від реалізації інвестиційних проектів суб'єктами господарювання, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки.

Так, починаючи з 01.01.2013 р. прибуток таких підприємств оподатковується у такому порядку:

- з 01.01.2013 р. по 31.12.2017 р. — 0%;
- з 01.01.2018 р. по 31.12.2022 р. — 8%;
- з 01.01.2023 р. — 16%.

Інвестиційним проектом у пріоритетній галузі економіки вважається інвестиційний проект, передбачений для реалізації на новоствореному або діючому підприємстві, на якому буде проведено реконструкцію або модернізацію (за обов'язкової умови виділення окремого структурного підрозділу, де реалізовуватиметься інвестиційний проект) та який водночас відповідає таким критеріям: загальна кошторисна вартість перевищує суму, еквівалентну:

- 3 млн. євро — для суб'єктів великого підприємництва;
- 1 млн. євро — для суб'єктів середнього підприємництва;
- 500 тис. євро — для суб'єктів малого підприємництва.

Зокрема, у XX сторіччі принципи загальності, рівності та платоспроможності як ознаки справедливості оподаткування сприймалися як природні і закріплювалися в законодавстві більшості країн, проте жодна держава не могла похвалитися тим, що в ній запроваджене справедливе оподаткування. На думку А.В. Бризгаліна «...справедливість оподаткування є загальновизнаним принципом, проте не можна знайти державу, у якій він не був би затушований. І в країнах пострадянського простору, і в країнах благополучної Європи, і в Америці громадяни не задоволені власною податковою системою, при цьому основним її недоліком визначають саме несправедливість» [14, с. 109].

Кучерявенко М.П. визначає наступні принципи побудови податкової системи України: принцип рівного податкового тиску, принцип стабільності, принцип рівності та рівноваги, принцип цілісності, принцип єдиної цілі,

принцип обмеження податкового тиску, принцип раціонального поєднання прямих та непрямих податків, принцип поділу податків за рівнем компетенції органів [12, с. 140–142]. Зазначений підхід зазнає розвитку через визначення шляхів, якими реалізуються принципи податку. О.П. Орлюк зауважує із цього приводу, що принципи податку реалізуються через конкретний прояв, що характеризує специфіку механізму: однократність обкладання; встановлення центральним органом державної влади; універсалізація податку, що передбачає незалежність податкового тиску від форми власності; науковий підхід; принцип справедливості тощо [13, с. 389].

Так, зокрема підсумовуючи вищевикладене слід зазначити, що існує три види міжнародного обміну податковою інформацією: обмін за запитом, автоматичний обмін та спонтанний обмін. Тенденції останнього часу спрямовані на удосконалення механізму автоматичного обміну інформацією. Так, яскравими прикладами є Закон США про податкову звітність із закордонних рахунків та Єдиний стандарт звітності ОЕСР.

На даний час Україна є учасником Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 1998 року, що дає можливість контролюючим органам України отримувати за запитом інформацію від контролюючих органів понад ста країн світу. Крім того, Україна цього року здійснила низку кроків, що свідчить про бажання стати активним учасником міжнародного обміну інформацією в автоматичному режимі.

Систему принципів, що сформовані саме у Податковому кодексі України, не можна вважати остаточно завершеною та сталою конструкцією, оскільки вони є іманентним відображенням постійної динаміки ідеологій доктрини податкового права. Адже від того, якій ідеології оподаткування надається перевага (етатистичській [19, с.73, 74], людиноцентристській, егалітарній) надається перевага у застосуванні одних принципів пари ігноруванні інших.

Отже, метою податкової реформи має бути, з одного боку, створення оптимальної національної системи оподаткування, яка стимулювати ділову активність і виступає міцним ресурсним фактором держави та інструментом

позитивного впливу на економіку, а з іншого боку – уніфікація податкової системи, яка буде рівноцінною структурам податкових систем сучасних розвинутих країн.

Так, до оптимальних передумов щодо реалізації державної податкової політики, які одночасно визначають і напрямки податкової реформи в Україні слід віднести:

Потребу держави у фінансових ресурсах; обсяги реального внутрішнього валового доходу; дефіцит чи надлишок державного бюджету; рівень інфляції; рівень зайнятості населення; рівень інвестиційної, інноваційної та підприємницької активності; рівень добробуту населення та необхідність фінансування соціальних та економічних програм; політичну ситуацію в державі; внутрішню та зовнішню політику держави.

Список використаної літератури:

1. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами / Угоду ратифіковано Законом України. – № 237/94-ВР від 10.11.94
2. Коментар з питань імплементації угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським Співтовариством <http://me.kmu.gov.ua/file/link/47578/file/PCA-ukr.pdf> - 123с.
3. Ніколас Мусис. Усе про спільні політики Європейського Союзу / Пер. з англ. – К.: «К.І.С.», 2005. – XIV с., 466 с.
4. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава». Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки// Електронний ресурс. – доступно з <http://www.president.gov.ua/content/ker-map.html>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року // Голос України. – 2010.-№ 229-230 (4979-4980).
6. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. -№30. – Ст.141.
7. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г.М., Кармаліта М.В. Куц М.О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.

8. Бандурка О.М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
9. Уварова О.О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика: монографія / О. О. Уварова. – Харків: «Друкарня МАДРИД», 2012. – 196 с.
10. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: Норма, 2001. – 336 с.
11. Юридична енциклопедія: В 6-т. / Редколег. Ю.С. Шемшученко (відп.ред.) та ін. – К.: «Укр.енцикл.», 2003. – Т. 5: П-С. – 736 с
12. Кучерявенко М.П. Податкове право України. Академічний курс. – К. : Правова єдність, 2008. 701 с.
13. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс. К. : Юрінком Інтер, 2010. - 808 с.
14. Налоги и налоговое право : Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. - М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 298 с.
15. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податковій сфері (Страсбург) від 25.01.1988 р., ратифіковано Законом України № 677-VI (677-17) від 17.12.2008 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2009. –№ 15. – Ст.193.
16. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит. – М.: Соцекгиз,1935. – 605 с.
17. Милль Дж. Основы политической экономии: в 3-х т. / Дж.Милль; [пер.с англ.]. – М.: Прогресс, 1981. – Т.3. – 447 с.
18. Міжнародний обмін податковою інформацією // Юридична газета online/ Всеукраїнське щотижневє професійне юридичне видання. Видавець: ТОВ «Юридична газета». (грудень 2017 р.) – Режим доступу: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/insh/mizhнародniy-obmin-podatkovoyu-informacieyu.html>.
19. Гаврилюк Р.О. Загальнонауковий методологічний принцип відповідності та наука податкового права / Р.О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького

університету: збірник наук. праць. – Вип. 533. Правознавство. – Чернівці: Рута, 2010. – С.71-77.