

**Деякі міжнародні аспекти оподаткування та запровадження нового
податкового законодавства**

В Україні створено податкову систему, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Закони з питань оподаткування розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій

Так, згідно із статтею 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та європейськими співтовариствами і їх державами-членами наша держава має зобов'язання наблизити законодавство щодо непрямого оподаткування і оподаткування прибутку підприємств до норм і стандартів податкового права ЄС [1]. Так, ця норма прав не визначає план реалізації робіт щодо зближення законодавства, а також відповідні організаційні механізми. Таким чином, є ризик, що претенціозні цілі, викладені в статті 51, не будуть досягнуті та дієво реалізовані. Політична гострота охоплених інтересів та технічні складнощі можуть уповільнити процес зближення законодавства [2, с.105]. договір про ЕЄСп був дуже обережний щодо податкової гармонізації, оскільки він вимагав передусім введення та дотримання правил фіскального нейтралітету в торгівлі Спільноти, тобто однакового податкового ставлення до внутрішнього виробництва й імпорту з інших держав-учасниць [3, с.214].

Проблемам участі суб'єктів владних повноважень державно-управлінських та податкових правовідносинах тією чи іншою мірою присвятили свої праці провідні сучасні вітчизняні та радянські вчені-адміністративісти, теоретики, дослідники, такі як, наприклад: О.Д. Василик, В.П. Вишневський, О.О. Бандурка, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, І.П. Голосніченко, В.М. Опарін, В.М. Плішкін, В.К. Шкарупа та ін.

З прийняттям нового Податкового кодексу можливо буде «забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів» [4, с.10]. Проте значна кількість проблем потребує подальшого реформування всієї податкової системи, яка має ряд недоліків, зокрема: несправедливість та корумпованість органів державної влади і, зокрема, системи оподаткування, що посилюється великою кількістю контролюючих органів, функції яких дублюються, а їх дії щодо підприємців не узгоджуються; високий рівень ухилення від оподаткування; значна складність та суперечливість податкової системи; значна витрата часу й коштів господарюючих суб'єктів на ведення податкового обліку й сплату податків; нерівномірне податкове навантаження; непрозорість податкового регулювання; низька ефективність використання місцевих податків і зборів; відсутність податкових заохочень розвитку і ефективного використання інноваційного потенціалу; корупція на всіх рівнях державного управління.

Не дивлячись на це, сучасна система оподаткування з метою стимулювання інвестиційної активності у Податковому кодексі передбачає поетапне зниження податку на прибуток з 25% до 23% (з 01.04.2011 року) та до 16% (з 01.01.2014 року) [5]. Поетапне зменшення податку на прибуток для бізнесу сприятиме уповільненню зростання цін на товари та послуги, а також активізації інвестиційної діяльності. Для податку на додану вартість також впроваджено «пом'якшуюче» нововведення: з 01.01.2014 року ставка ПДВ зменшиться на 3% та складе 17% [5].

У провідних країнах світу з метою рівномірного розподілу податкових зобов'язань використовується прогресивне оподаткування, ефективність запровадження якого характеризується наступними факторами: зменшення кількості доходів, які приховуються у «тінь»; зменшення податків для населення з низьким рівнем доходів; підвищення доходів Зведеного бюджету України [6, с.50]. Услід за гармонізацією структур усіх непрямих податків, звісно, настала черга гармонізації їхніх ставок. Очевидно, щоб сворити

повністю справедливі умови для конкуренції в спільному ринку, потрібна спільна система податків на споживання, яка містила б не тільки однакові структури, але й подібні ставки або фактично однакові ставки там, де це можливо [3, с.216].

Ефективна податкова система повинна будуватись, а не тільки декларуватись на принципах, які сформулював ще А. Сміт: 1) рівність всіх суб'єктів оподаткування; 2) зрозумілість податків; 3) максимальна простота і низька затратність податкової системи; 4) зручність для платників тощо [7]. Незважаючи на декларацію цих ідей у нашому законодавстві (Закон України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР та Податковий кодекс України), основним принципом діючої до 2011 року податкової системи було перенесення тягаря адміністрування податків з держави на плечі громадян. Так, новий діючий Податковий кодекс закріплює:

1) загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу Цей принцип базується на приписі ст. 67 Конституції України [8]. Конституцією закріплено принциповий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формально юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій з переміщення товарів через митний кордон України) та законів з питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві важливі настанови. По-перше, загальність оподаткування базується саме на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке породжує зустрічні права та обов'язки учасників. По-друге, подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків та зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені та закріплені відповідно до чіткої процедурної форми;

2) 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. В Росії передбачено, що «податки та збори не можуть мати дискримінаційний характер та по-різному застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв. Не дозволяється встановлювати диференційовані ставки податків в залежності від форми власності або громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу» [10];

3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства – формуються загальні засади відповідальності за порушення податкового законодавства. Але враховуючи те, що за порушення податкового законодавства може наступати як кримінальна, адміністративна, так і фінансова відповідальність, йдеться про засади відповідальності фінансової, відповідальності, яка деталізується нормами розділу II цього Кодексу. Підставою такої відповідальності є податкове правопорушення, склад якого, види та санкції закріплено главою II цього Кодексу. При цьому важливо розмежовувати відповідальність зобов'язаних осіб (платників податків і податкових агентів) та посадових осіб контролюючих органів;

4) 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 та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його

надходженнями. Зрозумілий принцип, який має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів. Але треба обережно підходити до реалізації цього принципу та не доводити до хибного уявлення про те, що податкове регулювання повинно пов'язуватись (або навіть включати) із регулюванням видатків бюджету. Межа податкового регулювання завершується при виконанні обов'язку щодо сплати податку чи збору;

б) соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Принцип справедливості реалізується через реальне оподаткування й відображає демократизм державного ладу, цінності державного устрою. При цьому важливо, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляються податки серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на що витрачаються зібрані податки. Держава визначає необхідні податки, обумовлені реальними потребами суспільства. Зрозуміло, що подання про обґрунтованості податків перебувають на стику індивідуальних, групових, регіональних, державних інтересів. Стосовно цього принципу необхідно враховувати, що досить часто інтереси суспільства не співпадають з інтересами держави. Саме тому, коли йдеться про соціальну справедливість, йдеться про здійснення суспільної мети за рахунок діяльності відповідних державних інститутів. Тобто суспільне значення рівності всіх повинне реалізовуватись через ефективну дію державних органів щодо реалізації цього принципу;

7) економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Принцип, який узагальнює співвідношення руху коштів: які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння. Податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань та функцій держави і територіальних громад, але непоодинокі випадки, коли запроваджуються платежі, що забезпечують надходження коштів, яких не вистачає навіть на їх справляння. Йдеться перш за все про окремі місцеві податки та збори. Саме тому в Податковому кодексі України суттєво скорочено перелік таких місцевих податків та зборів, систему таких місцевих платежів зведено до мінімуму, залишились лише такі, що гарантують суттєве надходження коштів до дохідних частин місцевих бюджетів;

8) нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків – закріплення принципу нейтральності оподаткування спрямоване на уникнення впливу податків і зборів на конкурентоспроможність платника податків. Оподаткування є елементом державної економічної політики, а тому за рахунок встановлення податків і зборів здійснюється вплив на платників податків, які здійснюють господарську діяльність в окремих сегментах внутрішньодержавного ринку. Крім того, податки і збори впливають на конкурентоспроможність платників податків, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність;

9) 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;

10) рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного

надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку – значення принципу наявності всіх елементів податкового механізму в податковому законі важко переоцінити. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов'язок платника податків щодо сплати податку не встановлений. Податковим кодексом України вперше в чинному податковому законодавстві України закріплено вкрай необхідний припис щодо обов'язкової наявності ряду елементів, на підставі яких можна вважати той чи інший платіж сформованим у такій формі, що породжує податковий обов'язок платника.

Системний аналіз результатів дослідження принципів оподаткування в країнах СНД дозволяє виокремити сім принципів, які є характерними для більшості національних податкових систем країн з транзитивними економіками: обов'язковість; всезагальність; справедливість; визначеність; рівність; законність; презумпційність; недискримінаційність [11].

Встановлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюється відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами у межах їх повноважень, визначених Конституцією та законами України. Принцип встановлення податків винятково законами закріплений у Конституції України й містить у собі два аспекти: а) встановлення податків повинне здійснюватися компетентними органами державної влади; б) встановлення податків повинне здійснюватися тільки у встановленій формі – законами. В історії сучасного українського оподаткування даний принцип не раз проходив серйозні випробування. Поняття «законодавчо встановлений» містить у собі й вид правового акта, на підставі якого стягуються податки й збори. Конституція не допускає справляння податку й збору на підставі указу, постанови, розпорядження та ін. Більш того, треба чітко розмежовувати поняття закріплення, встановлення

та введення податків чи зборів. Якщо стосовно загальнодержавних податків та зборів реалізуються вони всі, то відносно місцевих податків та зборів і закріплення, і встановлення є компетенцією Верховної Ради України, тоді як вводяться вони рішеннями місцевих рад.

Отже, реформування податкової системи повинно здійснюватись поетапно з метою забезпечення передбачуваного та планомірного характеру податкового реформування, а також надання можливості суб'єктам господарювання та податківцям підготуватися до змін у законодавстві. Загалом же ефективне використання інституту податкової системи має стати важливим інструментом зміцнення всієї фінансової системи України. Податкове законодавство ще досі перебуває у стадії тлумачення, доопрацювання однозначного розуміння податкових норм, вдосконалення принципів. Зокрема, передбачається зменшення кількості загальнодержавних податків та зборів з 29 до 19, місцевих з 14 до 5, а також зниження ставок оподаткування ПДВ та податку на прибуток. Також із введенням Кодексу очікується спрощення адміністративних процедур та більш чітка регламентація відносин між платниками та фіскальними органами. Зокрема, суттєво зменшується кількість перевірок, особливо для сумлінних платників податків. Водночас низка прогресивних статей Податкового кодексу передбачає зменшення податкового навантаження на бізнес-середовище, відчутне стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності та вдосконалення адміністрування податків і зборів.

Література:

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/РСА-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. Борейко В. Напрями посилення регулюючої функції податків з громадян // Економіка України. – 2009. – №1. – С.50-54.
7. Налоги в условиях экономической интеграции/В.С. Бард, Л.П. Павлова, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреева и др.; Под ред. проф. В.С. Барда и проф. Л.П. Павловой. – М.: КНОРУС, 2004. – 288 с.
8. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. -№30. – Ст.141.
- 9.Вишневський В. Шляхи вдосконалення системи податкової амортизації /В.Вишневський, О.Вієцька // Економіка України.-2011.-№2.-С.49-59.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. №146-ФЗ. Часть вторая от 05.08.2000 г. №117-ФЗ // ГАРАНТ: Законодательство с комментариями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.garant.ru/main/10800200-000.htm>
11. Столяров В.Ф, Музиченко О.В. Принципи оподаткування в податкових системах країн з транзитивними економіками // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – [economy.nayka.com.ua/index.php? operation=1&iid=253](http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=253) - 2010.