

УДК 336.2

**О. В. Пабат**

### **ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

*Досліджено принципи побудови податкової системи України як основні твердження, що сприймаються як головні, важливі результати впровадження тих податків і зборів, які входять до податкової системи України. Запропоновано авторське розуміння принципів побудови податкової системи України.*

*Проаналізовано принципи побудови податкової системи України, що існують у науці податкового права, та принципи, закріплені у Податковому кодексі України. Запропоновано при подальших внесеннях змін до податкової системи врахувати наведені автором принципи її побудови.*

**Ключові слова:** податок, податкова система, оподаткування, Податковий кодекс України, державні доходи, податкове законодавство, державне регулювання.

**Постановка проблеми.** Ідеї щодо радикальних змін податкової системи України мали більшість українських урядів, у тому числі і нинішній на чолі з А. П. Яценюком. Чим простіша податкова система України, тим складніше буде її обійти. Думки щодо необхідності скорочення кількості податків і зборів до 7-10 знаходили, звичайно ж, підтримку суспільства. Однак попри суттєві зміни у податковій системі України, що відбувалися з моменту ухвалення у 2010 році Податкового кодексу України, вони не були реалізовані жодним Урядом.

Вважаємо, що податкова система України повинна бути якомога простішою. В такому разі більша кількість суб'єктів – платників податків добровільно сплачували б відповідні платежі, а охочим ухилитися від сплати податків та зборів було б складніше це робити.

© Пабат О. В., 2015

Слід залишити такі базові податки, як податок на додану вартість, плата за землю, акциз, податки з доходів громадян та підприємств. Зменшивши їх кількість, водночас потрібно розширити базу оподаткування податків для зрівноваження дохідної частини бюджету. Слід також змінити принципи побудови податкової системи України, тобто «філософію» оподаткування. Податкова система України повинна бути не фіскальною, а стимулюючою для створення робочих місць, розвитку підприємництва та зростання доходів.

**Стан дослідження.** Беззаперечний вплив на формування напрямку нашого наукового пошуку мали праці таких науковців, як О. С. Башняк, А. В. Бризгалін, Л. К. Воронова, О. М. Горбунова, М. В. Карасьова, А. М. Козирін, М. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляєв, Ю. А. Ровинський, М. Н. Соболев, Н. І. Хімичева, С. Д. Ципкін, Д. Г. Чернік та ін. При виборі принципів побудови податкової системи України як напрямку дослідження ми спиралися також на роботи зарубіжних учених А. Сміта та А. Вагнера. Але відсутність сучасних наукових праць, які б спеціально і цілеспрямовано були присвячені аналізу принципів побудови податкової системи України, їх змісту, зв'язку з принципами, викладеними в науці податкового права, законодавства, що діяло до прийняття Податкового кодексу України в 2010 році, їх втіленню у податкове законодавство, стала передумовою вибору теми статті.

Отже, **метою** статті є проведення дослідження принципів побудови податкової системи України, вироблення й обґрунтування на цій основі відповідних висновків і пропозицій.

**Виклад основного матеріалу.** Зміни у Податковому кодексі України повинні відбуватися на загальноновизначених принципах побудови таких систем. Принципами побудови податкової системи України є основні твердження, що сприймаються як головні, важливі результати впровадження тих податків і зборів, які входять до податкової системи України. Це загальноновизнані внутрішні переконання громадян України, що є практичними, моральними та теоретичними засадами, якими вони погоджуються керуватися в житті та сфері оподаткування. Ці принципи перейшли у законодавство з науки, де були сформульовані як вимоги до побудови податкової системи України. Принципами побудови податкової системи України є те первинне, що лежить в основі оподаткування. Вони відображають головні характеристики, що відповідають за правильне функціонування податкової системи України та без яких вона не виконуватиме своє призначення.

Іншими словами, принципами побудови податкової системи України є незаперечні вимоги (зобов'язання), які висувуються до учасників податкових відносин з метою поєднання індивідуальних, групових та суспільних інтересів. Ці принципи є системою координат, у межах якої розвиваються податки і збори в Україні, і водночас вектором (напрямок) її розвитку. Вони виступають як орієнтири

у формуванні елементів податкової системи України, відбивають основні реально існуючі зв'язки між податками та зборами.

Принципи побудови податкової системи України визначають шляхи подальшого вдосконалення норм Податкового кодексу України, а також основні закономірності розвитку і функціонування податків.

Ознаками принципів побудови податкової системи України є те, що вони:

- виражають цінності, притаманні оподаткуванню в Україні;
- мають загальний, всеохоплюючий характер;
- визначають зміст податкової системи України та її елементів;
- визначають напрямки подальшого розвитку податкової системи України;
- мають пріоритет над іншими нормами податкового права;
- є сталими (незмінними протягом тривалого часу);
- не визначаючи конкретних прав чи обов'язків, є критерієм, за яким оцінюються дії чи бездіяльність суб'єктів;
- зафіксовані у Податковому кодексі України, однак можуть бути і неписаними;
- відображаються у реалізації судової практики з питань оподаткування.

Податковий кодекс України, встановлюючи основні засади податкового законодавства, визначив принципи, на яких це законодавство ґрунтується. Слід відзначити, що на них нині і будеться податкова система України. До таких принципів належать:

- загальність оподаткування. Цей принцип є конституційним і передбачає обов'язок кожної особи сплачувати встановлені законодавством (зокрема Податковим кодексом) податки і збори. Всі суб'єкти, які отримують доходи, незалежно від організаційно-правової форми, оподатковуються. Загальність забезпечується примусовістю податку та неминучістю сплати;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Мається на увазі однаковий підхід 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 випадку порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, припускає неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету

та його надходжень. Податкова система повинна повністю забезпечувати потребу держави у фінансових ресурсах;

– соціальна справедливість – встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Негативний вплив податкової системи на діяльність суб'єктів господарювання має бути зведений до мінімуму. Соціальна справедливість забезпечує встановлення податкових ставок і пільг, які ставлять усіх суб'єктів у більш-менш рівні умови;

– економічність оподаткування – встановлення податків та зборів, від сплати яких обсяг надходжень до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Мається на увазі економна обґрунтованість (а відтак і доцільність) витрат на збір податків. Податок не повинен негативно впливати на ділову активність платників;

– нейтральність оподаткування – встановлення 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, ніж 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, протягом певного, визначеного законодавчо проміжку часу. Податкова система України повинна змінюватися поступово, за заздалегідь визначеним планом;

– рівномірність та зручність сплати – встановлення строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Йдеться про простоту і зрозумілість адміністрування податків та зборів, зведення до мінімуму витрат на адміністрування податків. Збір податків повинен здійснюватися у зручній для будь-якого платника терміни і у зручний спосіб;

– єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку [1, ст. 4].

Вагомим є не лише факт існування цих принципів, а, що найважливіше, реальні результати від їх дії.

Із правової науки до визначених у Податковому кодексі України можна додати принципи пропорційності сплати податків і доходів, ясності та визначеності податкових зобов'язань.

До прийняття Податкового кодексу України закріпленими у законодавстві принципами побудови податкової системи України були: стимулювання підприємницької діяльності й інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність та пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічне обґрунтування; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід до розробки податкового законодавства; доступність та зрозумілість норм податкового законодавства; адміністративна спрощеність; економічна ефективність; інфляційна нейтральність; гнучкість [2, с. 135–136].

Аналізуючи принципи побудови податкової системи України, не можна оминати увагою класичні принципи, сформульовані шотландським економістом і філософом А. Смітом. Він виділив чотири основні принципи:

- 1) справедливості (охоплює загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів);
- 2) визначеності (визначення строків оплати податку, способу і суми платежу заздалегідь, інформування про це платника);
- 3) зручності (податок повинен стягуватись у такий час і такий спосіб, які найбільш зручні для платника);
- 4) економії або раціональності (податок повинен давати надходження до бюджету, співвідносність між затратами на адміністрування податку та його розміром).

Німецький економіст А. Вагнер систематизував принципи побудови податкової системи у чотири окремі групи:

- 1) фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність обкладення (здатність адаптуватися до державних потреб);
- 2) народногосподарські принципи – належний вибір джерела обкладення, правильна комбінація різних податків у систему;
- 3) етичні принципи, принципи справедливості – загальність оподаткування та рівномірність;
- 4) принципи податкового управління (сукупність адміністративно-технічних правил) – визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення [3].

Прем'єр-міністр України А. П. Яценюк восени 2015 року визначив напрямки нової податкової політики, у тому числі базові принципи її функціонування. Це справедливість, рівність, простота й передбачуваність.

Принцип справедливості полягає в тому, що суб'єкт, який отримує прибуток, повинен отримати свою зароблену частину доходу, іншу частину повинен отримати бюджет. До того ж податки, сплачені до бюджету, повинні прозоро і чесно використовуватися, про що інформується громадськість.

Принцип рівності означає, що податки зобов'язані сплачувати всі суб'єкти і податкова система має бути рівна для всіх, без жодних виключень.

Реалізація принципу простоти виражається у спрощенні податкової системи. Простота побудови податкової системи України є найкращим способом боротьби з корупцією та забезпечення максимальної добровільної сплати податків.

Передбачуваність податкової системи означає завчасне інформування суб'єктів – платників податків про встановлення чи зміну податків і зборів для прогнозування та планування своєї діяльності.

А. П. Яценюк нагадав, що Уряд провів перший етап податкової реформи, і наголосив на необхідності перейти до другого етапу реформування податкової системи [4].

В цілому, підтримуючи закріплені в Податковому кодексі України принципи побудови податкової системи України та зважаючи на теоретичні надбання фінансово-правової науки, вважаємо за доцільне при подальших внесеннях змін до податкової системи врахувати принципи побудови податкової системи України, які пропонуємо ми. По-перше, це системність внесення змін. Кожен новий уряд України реалізує своє бачення податкової системи України. Стратегічного бачення щодо реформ на 5-10, а то і 20 років, які б підтримала переважна більшість суспільства, немає. Тому потрібен діалог у суспільстві з подальшим прийняттям консенсусного рішення і внесенням відповідного розділу до Податкового кодексу України. Стратегія (або план побудови) має бути підтримана суспільством та законодавчо закріплена. По-друге, принцип нейтральності, що виходить із неможливості впливу на формування податкової системи України будь-яких суб'єктів, як-от олігархів або фінансово-промислових груп. По-третє, навіть після кодифікації податкового законодавства та зменшення, на перший погляд, кількості податків і зборів, податкова система України лишається складною, з численними особливостями щодо окремих груп платників податків, ставок, бази оподаткування тощо. По-четверте, незадоволення податковою системою України викликає відсутність можливості або, як мінімум, обтяжливості для багатьох платників податків їх сплачувати. Тому повинна враховуватися платоспроможність платників податків і зборів. Керуватися виключно потребами держави та органів місцевого самоврядування у фінансових ресурсах не можна, адже нинішній стан бюджетної системи, економіки країни показує негативні результати такого підходу. По-п'яте, ефективність податкової системи України. Наскільки ефективним є використання зібраних коштів? Чи задоволене суспільство наслідками фіскальної діяльності та чи підтримує державу в цьому напрямку? На жаль, нині відповідь буде «ні». Тому більшість платників податків говорять, що більш охоче сплачували би податки, якщо б бачили результати використання зібраних коштів. І тут питань багато саме в сфері податкової системи України: починаючи від децентралізації (переведення загальнодержавних податків до місцевих) і закінчуючи цільовим призначенням окремих платежів.

**Висновок.** Хоча розвиток економіки не є одним з основних завдань податкової системи України, все ж відзначимо необхідність формування, в тому числі і за допомогою податкової системи України, певної інвестиційної привабливості країни. Регулюючи (встановлюючи, змінюючи чи скасовуючи окремі податки і збори) податкову систему України, законодавець повинен зважати на наслідки таких дій. Також відзначимо необхідність залучення до діалогу про зміни у податковій системі України всіх парламентських фракцій, депутатських груп, громадськості, самих платників податків для прийняття консолідованого рішення та спільної відповідальності за наслідки функціонування податкової системи України.

**Список використаних джерел:** 1. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Данілов О. Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях : навч. посіб. / О. Д. Данілов, Т. В. Паєнтко. – Київ : Центр учб. літ., 2011. – 256 с. 3. Вахновська Н. А. Тема 2. Організація податкової системи // Податкова система : електрон. посіб. з дисципліни [Електронний ресурс] / Вахновська Наталя Андріївна ; Луцьк. нац. техн. ун-т, Ф-т обліку та фінансів, Каф. фінансів. – Режим доступу: <http://lib.lntu.info/book/fof/finansiv/2011/11-79/page5.html>. – Назва з екрана. 4. Арсеній Яценюк: Нова податкова модель має бути предметом суспільного компромісу / Департамент інформації та масових комунікацій з громадськістю секретаріату КМУ // Урядовий портал єдиний веб-портал органів виконавчої влади України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=248459081&cat\\_id=244276429](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248459081&cat_id=244276429). – Назва з екрана.

Надійшла до редколегії 01.10.2015



### **Пабат О. В. Принципы построения налоговой системы Украины**

*Исследованы принципы построения налоговой системы Украины как основные утверждения, воспринимающиеся как главные, важные результаты внедрения тех налогов и сборов, которые входят в налоговую систему Украины. Предложено авторское понимание принципов построения налоговой системы Украины.*

*Проанализированы принципы построения налоговой системы Украины, существующие в науке налогового права, и принципы, закреплённые в Налоговом кодексе Украины. Предложено при последующем внесении изменений в налоговую систему учесть приведённые автором принципы построения этой системы.*

**Ключевые слова:** налог, налоговая система, налогообложение, Налоговый кодекс Украины, государственные доходы, налоговое законодательство, государственное регулирование.

### **Pabat O. V. The principles of constructing the tax system of Ukraine**

*The principles of constructing the tax system of Ukraine as basic statements that are perceived as the main important results of implementing those taxes and fees, which are included in the tax system of Ukraine, have been studied. The author's understanding of the principles of constructing the tax system of Ukraine has been suggested.*

*The principles of constructing the tax system in Ukraine that exist within the science of tax law and principles enshrined in the Tax Code of Ukraine have been analyzed. It is offered to take into account mentioned by the author principles of constructing this system under further amending the tax system of Ukraine.*

*First, this is the system of amendments. Every new government of Ukraine realizes its vision of Ukraine's tax system. There is no strategic vision of reforms for 5–10, and even 20 years, which would be supported by the majority of society. Therefore, there is a need of a dialogue in the society, followed by the adoption of consensus decision and presenting the relevant section to the Tax Code of Ukraine. Secondly, it is the principle of neutrality, which comes from the inability to influence on the formation of the tax system of Ukraine by any subject starting from oligarchs and financial-industrial groups. Thirdly, even after the codification of tax legislation and reduction, at*

*first glance, the number of taxes and fees, the tax system of Ukraine remains difficult, with numerous features for certain groups of taxpayers, rates, tax bases, etc. Fourth, the dissatisfaction with the tax system of Ukraine provokes the lack of opportunity or at minimum additional burden for many taxpayers to pay them. Therefore, the solvency of taxpayers should be taken into account. Fifth, this is the efficiency of the tax system of Ukraine. Most of taxpayers say that they would be more willing to pay taxes if there were results of the collected funds. Decentralization of taxes (transfer of national taxes to local) should be realized; and the purpose of some payments should be determined.*

**Keywords:** tax, tax system, taxation, Tax Code of Ukraine, state income, tax laws, governmental regulation.

