

Податкові правопорушення є підставою для застосування до порушника заходів податкового примусу через притягнення його до адміністративної, фінансової або кримінальної відповідальності.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07/ З.М. Будько ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 18 с.
4. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні : становлення, реформування, адміністрування [Текст] : монографія / Угровецький О. П. – Х. : Золота миля, 2009. – 327 с.
5. Українські реферати: фінанси і податкова система України. – 2007. – № 14.
6. Трипольська М.І. Фінансово-правова та адміністративна відповідальність: порівняльно-правова характеристика // Науковий вісник академії муніципального управління : збірник наукових праць. – Серія «Право». – 2010. – Вип. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_GumNvamu_pr/2010_1/15.pdf.

МУЗИКА-СТЕФАНЧУК О. А.,
доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри правового
регулювання економіки та правознавства
(Тернопільський національний
економічний університет)

ПОЛЯНИЧКО А. О.,
здобувач
(Київський міжнародний університет)

УДК 346.62

ЄВРОПЕЙСЬКЕ ПІДґРУНТЯ ОСНОВНИХ ЗАСАД ОПОДАТКУВАННЯ

У статті досліджуються правила оподаткування, що сформульовані європейськими вченими-економістами. Розглядається розвиток економічного вчення у теорії податкового права. Аналізуються окремі засади сучасного оподаткування. Обґрунтовується те, що принципи оподаткування передували виникненню принципів податкового права.

Ключові слова: принцип, засада, правило, оподаткування, податкове право.

В статье исследуются правила налогообложения, сформулированные европейскими учеными-экономистами. Рассматривается развитие экономического учения в теории налогового права. Анализируются отдельные принципы современного налогообложения. Обосновывается, что принципы налогообложения предшествовали возникновению принципов налогового права.

Ключевые слова: принцип, основа, правило, налогообложение, налоговое право.

The article deals with tax rules, formulated by European scientists economists. We consider the development of economic theory in the theory of tax law. Analyzed some aspects of modern taxation. Argued that the principles of taxation preceded the rise of the principles of tax law.

Key words: principle, basis, rule, taxation, tax law.

Вступ. Нині податково-правова наука все частіше використовує поняття «принципи податкового права», натомість законодавчо закріплюються, як правило, засади оподаткування та засади податкового законодавства. Не вдаючись в глибоке дослідження співвідношення вказаних засад, зазначимо, що засади оподаткування досліджуються вченими-юристами та економістами. Принципи податкового права – це предмет виключно правових досліджень.

У своїй роботі ми не можемо обійти увагою історію походження засад чи правил оподаткування, які лягли в основу принципів податкового права і законодавства.

На сьогодні є чимало досліджень, присвячених принципам права, проте вітчизняних фінансово-правових досліджень існує вкрай мало. Варто відзначити працю О.С. Башняк та окремі публікації вчених у



періодичних виданнях. Натомість, наприклад, у Російській Федерації проблемам принципів податкового права приділяється значно більше уваги, зокрема у роботах А.С. Барінова, В.В. Толкунова, О.А. Гурова, Д.А. Смирнова, Б.З. Увайсаєва, С.С. Попової, К.А. Лопатнікової, М.К. Паюшина, І.А. Урубкової, Б.Ю. Кострикова, Н.Р. Кікабідзе, Т.М. Затуліної.

Постановка завдання. Мета даної статті полягає у тому, щоб висвітлити європейське підґрунтя сучасних принципів, засад, правил оподаткування.

Результати дослідження. Коли підіймається питання про основні засади оподаткування, то, перш за все, згадуються такі науковці, як А. Сміт (шотландський вчений, економіст, філософ) та А. Вагнер (німецький економіст). Вкрай рідко згадуються інші вчені, які також були причетні до формулювання засад оподаткування. Так, ідеї про необхідність рівномірності оподаткування, визначеної зручності для платника податків і можливість меншого податкового тягаря до А. Сміта висловлювали Ф. Юсти, П. Веррі, О. Мірабо, які вважали, що оподаткування повинно ґрунтуватися безпосередньо на самому джерелі доходу, бути з ним у постійному взаємозв'язку і взаємозалежності, не повинно бути обтяжене витратами на стягнення. За підходом А. Сміта, будь-який податок не може стягуватися без згоди підданих, що передбачає реалізацію принципу законності його встановлення [1, с. 152, 153]. Однак саме А. Сміт зміг чітко сформулювати, розвинути та науково обґрунтувати викладені до нього іншими вченими правила оподаткування, які згодом трансформувалися у доктринальні чи/та нормативно закріплені засади оподаткування.

Так, А. Сміт визначив чотири правила політики податків:

1) піддані кожної держави зобов'язані надавати державній владі кошти від власного майна, тобто відповідно до доходу, яким кожен користується під покровительством держави. На наш погляд, у даному випадку йдеться про справедливість, загальність і рівномірність оподаткування;

2) податок, який зобов'язаний сплачувати кожен громадянин, має бути чітко визначений, а не свавільно. Як бачимо, у даному правилі йдеться про визначеність оподаткування;

3) кожен податок має стягуватися у той час і таким способом, коли і як платнику найлегше його внести, це означає зручність самого процесу оподаткування, перш за все, для платників податків;

4) кожен податок має бути впорядкований таким чином, щоб різниця між загальною його сумою і часткою, що надходить до державної казни, була найменшою. Дане правило означає економію в оподаткуванні, мінімізацію витрат на стягнення податків і раціоналізацію системи оподаткування [2, с. 43-44; 3, с. 280].

Вчений А. Вагнер звернув увагу вже власне на принципи (правила) оподаткування, згрупував їх таким чином: а) фінансово-технічні принципи (достатність, еластичність (рухливість) оподаткування); б) економіко-господарські принципи (вибір належного джерела оподаткування (дохід чи капітал), вибір окремих видів податків з урахуванням їх впливу на платників податку, тобто розумність побудови системи податків); в) етичні принципи або принципи справедливості (загальність, рівномірність оподаткування); г) адміністративно-технічні правила або принципи податкового управління (визначеність податку, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат на стягнення або ж дешевизна вилучення) [4, с. 155].

Вважається, що основне досягнення А. Вагнера полягало в тому, що він, доповнивши принципи оподаткування А. Сміта, розробив концепцію, яка послужила надалі основою (базисом) для побудови податкових систем у всьому світі. На відміну від А. Сміта, у розробці принципів А. Вагнер керувався теорією колективних потреб, тому на перший план поставив фінансові засади достатності та еластичності обкладення, а не інтереси платника податків. Згодом принципи оподаткування стали певною системою, що враховує інтереси як держави, так і платників податків, з пріоритетом першого. Отже, саме фінансова (або ж економічна. – А.П.) наука поставила питання про збалансованість фінансових інтересів держави і платників податків [1, с. 155].

Розвиваючи наукові напрацювання А. Сміта, М. Тургенев у своїй фундаментальній праці «Досвід теорії податків» (1818 р.) писав, що кожен податок має свої недоліки, тому при введенні податків слід обирати ті, які пов'язані з реалізацією найменшої кількості недоліків. При цьому вчений вказував на необхідність рівного розподілу податків між усіма громадянами згідно їх доходам. До числа найважливіших науковець відносив такі правила стягнення податків: рівний розподіл податків, визначеність податків, збирання податків у зручний час, дешево збирання податків. Загальним правилом при стягуванні податків визначено таке: кожен податок має стягуватися з чистого доходу, а не з самого капіталу, аби не скорочувалося джерело державних доходів [5, с. 141].

Інший прихильник ідей А. Сміта – французький економіст Ж.Б. Сей конкретизував положення про правила оподаткування та сформулював п'ять правил, відповідно до яких податки повинні: 1) бути помірними по своїх окладах; 2) заподіювати податним особам якнайменше таких незручностей, які обтяжують їх без користі для скарбниці; 3) бути рівномірними; 4) бути найменш шкідливими для виробництва; 5) бути більш сприятливими, ніж несприятливими вимогам моралі, тобто мають сприяти збереженню корисних для суспільства звичок. Швейцарський економіст та історик Ж. Сісмонді сформулював дещо інші правила: 1) податок повинен падати на дохід, а не на капітал; 2) на чистий дохід; 3) не можна вимагати податку з того, хто нічого не має, адже податок сплачується за користування, отже, не можна чіпати тієї частини доходу,



яка необхідна для існування суб'єкта оподаткування; 4) податок не повинен сприяти витоку капіталу і має бути більш поміркованим, ніж капітал більш рухливим; 5) він ніколи не повинен чіпати тієї частини доходу, яка необхідна для збереження капіталу, для продовження виробництва [6].

Послідовник вчення А. Вагнера – німецький вчений Ф. Ноймарк виокремив чотири групи принципів: 1) фінансово-бюджетні (достатності податкових надходжень; здатності податкових надходжень до збільшення); 2) етичні (всезагальності; співмірності; пропорційності; перерозподілу доходу та майна за допомогою податків); 3) політико-економічні (активної податкової гнучкості; пасивної податкової гнучкості; забезпечення зростання економіки; податкової нейтральності); 4) організаційно-правові (наочності; безсуперечності; прозорості; практичності; постійності; вседоступності) [7].

Система принципів оподаткування вченими-юристами та економістами розглядається по різному. Доволі часто принципи оподаткування розуміються ширше, ніж принципи податкового права. Наприклад, М.П. Кучерявенко, розглядаючи правове регулювання принципів оподаткування, описує систему таких принципів, а потім – принципи податкового права, податкової системи, податку, податкового законодавства [8, с. 99-190; 9, с. 88-98]. Аналогічно принципи оподаткування у межах основних положень теорії податкового права розглядають С.Г. Пепеляєв [10, с. 63-91], А.В. Дьомін [11, с. 90-132; 12, с. 54-62] (цей вчений прямо отожднює принципи податкового права і принципи оподаткування). Вчений В.В. Гриценко підтримує підхід, за якого принципи оподаткування розуміються як принципи податкового права, але робить вона це з певними застереженнями, що підтверджують різницю в даних поняттях. Так, теоретично принципи оподаткування мають три складові: 1) історичний аспект – економічні принципи Давньої Русі, існуючі об'єктивно, не мали повноцінного юридичного сенсу з огляду на відсутність належного правового регулювання; 2) економічні закони і гіпотези, що не закріплені в податковому праві, але є важливими для юридичної науки принципи правосвідомості; 3) принципи податкового права, що відповідають конституційній термінології законодавця. Все це підтверджує складність розуміння принципів оподаткування [13, с. 47].

Деякі вчені схильні вважати, що принципи оподаткування та принципи податкового права є тотожними, синонімічними поняттями, водночас, зважаючи на правову природу таких засад, пропонується термін «правові принципи оподаткування» [14, с. 175].

О.В. Староверова поділяє принципи оподаткування на економічні (являються собою сутнісні, базисні положення, що стосуються доцільності й оцінки податків як економічного явища, наприклад, принципи рівності, справедливості, пропорційності) та організаційні (принцип чіткого розмежування доходів центрального бюджету і бюджетів інших рівнів) [15, с. 279-288].

Вчений А.В. Бризгалін додає до цього переліку ще й юридичні принципи [16, с. 66]. А.С. Барінов дещо видозмінив цю класифікацію і запропонував принципи оподаткування групувати таким чином:

1. Принципи, які забезпечують ефективне державне регулювання економічної результативності діяльності фінансово-зобов'язаних осіб (принципи пріоритету фінансової мети справляння податків і зборів; відповідності умов оподаткування вимогам ринкової економіки; урахування можливостей платників податків);

2. Принципи, які забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу (принцип публічної мети справляння податків і зборів; верховенства представницьких органів при встановленні та скасуванні податків; відповідності актів законодавства про податки Конституції; виникнення податкового зобов'язання лише на основі законно встановленого податку; встановлення всіх елементів податку безпосередньо в актах законодавства про податки; заперечення зворотної сили податкових законів, які погіршують становище громадян; дотримання конституційних прав громадян під час встановлення податків; загальності оподаткування; юридичної рівності платників податків і зборів; правової визначеності податкового зобов'язання);

3. Організаційні принципи (принцип податкового федералізму; єдності податкової політики; єдності системи податків; податкової централізації) [17, с. 18-19].

В.А. Паригіна вважає, що до сучасних принципів оподаткування належать такі: законність оподаткування; загальність та рівність оподаткування; справедливість оподаткування; публічність оподаткування; встановлення податків і зборів в належній правовій процедурі; економічна обґрунтованість оподаткування; презумпція тлумачення на користь платника податків (платника зборів) всіх непереборних сумнівів, протиріч і незрозумілостей актів законодавства про податки і збори; визначеність податкового обов'язку; єдність економічного простору держави та єдність податкової політики; єдність системи податків і зборів. Основні критерії виявлення і включення принципів оподаткування в наведену вище систему такі: принципи податкових правовідносин повинні мати соціально-економічну підставу (бути економічно обґрунтованими для цілей розвитку податкової системи країни); зазначені принципи мають реалізовуватися в процесі функціонування та розвитку податкової системи держави (тобто мають бути закріплені в національному податковому законодавстві); у силу транскордонної податкової науки додатковим підтвердженням обґрунтованості включення будь-якого принципу у наведену систему може виступати те, що конкретний принцип застосовується у регулюванні податкових відносин у державах, які прагнуть до демократичного політичного режиму і побудови правової держави [18].



Професор М.П. Кучерявенко вважає, що загальна система принципів оподаткування, сформована А. Смітом, була розвита його послідовниками і на сучасному етапі, що також відображає особливості і тенденції податкової системи, а саме [19, с. 99-101]:

1. Стабільність і передбачуваність – припускає незмінність основних податкових платежів і правил стягнення податку протягом тривалого часу, а також логічність з економічної і правової сторони змін податкового законодавства (звичайно, порушенням цього правила є численні зміни до вітчизняного податкового законодавства, навіть до ПК України до набрання ним чинності. – А.П.);

2. Гнучкість – передбачає оперативну зміну податкових платежів, способів їхнього числення, системи пільг і санкцій у залежності від зміни ситуації (на наш погляд, далеко не всі податки і збори наділені такою гнучкістю, більше того, правила гнучкості за запропонованим розумінням децю суперечить засадам стабільності податкового законодавства);

3. Рівновага – забезпечує орієнтацію держави на підтримку структурної рівноваги саме за допомогою податків. Ми, у свою чергу, переконані, що вимога про рівновагу також поширюється на фінансові потоки як у середині держави, так і за її межами (коли йдеться про ухилення від оподаткування та усунення подвійного оподаткування);

4. Рухливість – відображає відповідність податкових платежів до змін у сфері формування, переміщення бази оподаткованої чи появи нових форм податків. Стосовно цього положення можна навести приклад про натуральну форму оподаткування, що в Україні мала місце десь до кінця ХХ ст. (йдеться про сплату фіксованого сільськогосподарського податку у натуральній формі). Проте нині податкові платежі у більшості країн світу мають виключно грошову форму;

5. Вираження чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення. Інфляцію легше стримувати за допомогою регулярних податкових платежів, нехай навіть за меншими ставками, нехай навіть частково збитково для держави, ніж шляхом емісії грошей;

6. Зручність як для платника (при внесенні податкових платежів) і для контролюючого суб'єкта (у процесі податкового адміністрування). Дане правило нині є однією із нормативно-закріплених засад оподаткування;

7. Рівність – забезпечує обов'язок платників при рівних оцінних умовах і розмірах доходів;

8. Стимулювання – формування економічних і правових інтересів у здійсненні визначеної діяльності й одержанні більш високих доходів. До прийняття ПК України у Законі «Про систему оподаткування» нормативно-закріпленими були принципи «стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції» і «стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності» (введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва). Нині ж ці положення не фігурують серед основних засад оподаткування, що дає підстави стверджувати, що для нашої держави оподаткування носить виключно фіскальний інтерес;

9. Економічність – співвідносить витрати на збір податків (утримання апарату, розроблення документації тощо) і доходи від збору податкових надходжень. Примітно, що дане правило нині є також однією із нормативно-закріплених засад оподаткування;

10. Рівномірність охоплення – передбачає раціональне виділення в якості об'єкта обкладання різних елементів вартості чи видів діяльності, а не зосередження податкового тягара винятково на одній якій-небудь частині.

На думку С.Г. Пепеляєва, варто виокремлювати такі основні принципи оподаткування та зборів: 1) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного ладу (принципи публічної мети справляння податків і зборів; пріоритету фінансової мети справляння податків і зборів; обмеження спеціалізації податків і зборів; встановлення, зміни або скасування податків і зборів законами; встановлення податків і зборів в належній процедурі; обмеження форм податкової законотворчості); 2) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основних прав і свобод платників податків (принцип юридичної рівності платників податків і зборів; загальності оподаткування; рівного податкового тягара; пропорційності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод); 3) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ федералізму (принципи єдності податкової політики; єдності системи податків; поділу податкових повноважень) [21, с. 80-91]. Подібне групування подібне до того, яке викладає також С.С. Попова [22, с. 92-194]. При цьому викликає зауваження твердження вчених про те, що принципи зборів не охоплюються поняттям принципів оподаткування.

Висновки. Очевидно, що принципи оподаткування передували виникненню принципів податкового права, адже виникненню податкового права передувала економіка, політична економіка. При цьому з часом похідні принципи стали на стільки всеохоплюючими, що з погляду фінансово-правової науки поглинули вихідні засади оподаткування.

Можемо також констатувати, що вчення саме європейських дослідників стосовно правил оподаткування сприйнято в усьому світі як таке, що дало поштовх для зародження правил оподаткування.



Список використаних джерел:

1. Майбуров И.А. и др. Учебное пособие / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 422 с.
2. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – 270 с.
3. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
4. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2003. – 506 с.
5. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тергенов // У истоков финансового права. – М. : Статут, 1998. – С. 121–268.
6. Пушкарева В.М. Научно-теоретические принципы налогообложения. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.jourclub.ru/15/962>.
7. Столяров В.Ф. Принципы оподаткування в національних податкових системах країн з транзитивними економіками / В.Ф. Столяров, О.В. Музиченко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2010. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.economy.nayka.com.ua/?operation=1&iid=253>.
8. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : учебник / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.
9. Дамирчиев М.И., Кучерявенко Н.П., Рагимова С.М. Налоговое право Азербайджанской Республики : Учебное пособие / Отв. ред. д.ю.н., проф. А.М. Касумов. – Баку, «Qanun», 2009. – 424 с.
10. Налоговое право : учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 343 с.
11. Демин А.В. Налоговое право России : Учеб. пособие / А.В. Демин. – М. : ООО Ай Пи Эр Медиа, ИТК «Дашков и Ко», 2008. – 198 с.
12. Демин А.В. К вопросу об общих принципах налогообложения / А.В. Демин // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 54–62.
13. Гриценко В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы : монография / Под ред. Н.И. Химичевой. – Саратов : СГАП, 2005. – С. 37–47.
14. Смирнов Д.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ / Д.А. Смирнов // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 8. – С. 168–177.
15. Староверова О.В. Налоговое право : Учебное пособие для вузов / Под ред. проф. М.М. Рассолова, проф. Н.М. Коршунова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 413 с.
16. Налоги и налоговое право. Учебное пособие под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
17. Баринов А.С. Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации : автореф. дисс. ... канд. юрид. Наук : 12.00.14 / А.С. Баринов. – СПб., 2007. – 22 с.
18. Парыгина В.А. Принципы налогообложения в России: система налоговых координат / В.А. Парыгина // Элитариум: Центр дистанционного образования. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.elitarium.ru/2008/12/10/principy_nalogooblozhenija.html.
19. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : Учебник / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.
20. Франк Ф.К. Влияние конституционных принципов налогового права на развитие законодательства о налогах и сборах / Ф.К. Франк // Законодательство и экономика. – 2003. – № 7. – С. 22.
21. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2003. – 591 с.
22. Попова С.С. Конституционно-правовые принципы налоговой системы в решениях Конституционного Суда Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук 12.00.14 / С.С. Попова. – М., 2005. – 255 с.
23. Налоговое право : Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 343 с.

