

**І. В. Ясько**

Навчально-науковий інститут права та психології  
Національного університету “Львівська політехніка”,  
здобувач кафедри адміністративного та інформаційного права

## **ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ**

© Ясько І. В., 2015

**Визначено поняття принципів оподаткування, проаналізовано принципи оподаткування як самостійні категорії, охарактеризовано основні принципи податкової системи України.**

**Ключові слова:** податок, принцип оподаткування, податкова система, податкове законодавство.

**И. В. Ясько**

## **ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**Определено понятие принципов налогообложения. проанализированы принципы налогообложения как самостоятельной категории, охарактеризованы основные принципы налоговой системы Украины.**

**Ключевые слова:** налог, принцип налогообложения, налоговая система, налоговое законодательство.

**I. V. Yasko**

## **PRINCIPLES OF TAXATION**

**Taxation principles concepted and analyzed the principles of taxation as an independent category describes the basic principles of the tax system of Ukraine.**

**Key words:** tax, the principle of taxation, tax system, the tax legislation.

**Постановка проблеми.** Питання оподаткування є одним з основних у внутрішній політиці будь-якої держави. Удосконалення податкової системи завжди є пріоритетним завданням будь-якого уряду в розвинених країнах. Протиріччя між потребами збільшення податкових доходів і необхідністю створення сприятливих умов для національного підприємництва виступає основною причиною змін у сфері оподаткування.

**Мета статті** полягає у дослідженні принципів оподаткування, їх характеристик та у виокремленні основоположних принципів та засад податкової системи України

**Стан дослідження.** Серед зарубіжних учених, які займалися дослідженням принципів оподаткування, необхідно зазначити праці У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, І. Канта, І. Озерова, Дж. Кейнса. До вітчизняних науковців, які займаються проблемами оподаткування, доцільно віднести В. Андрущенко, О. Василика, В. Геєця, Т. Єфименко, А. Крисоватого, О. С. Башняк та ін.

**Виклад основного матеріалу.** Удосконалення податкової системи починається з визначення принципів оподаткування та їх раціонального впровадження. Принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотвірної і правозастосовної

діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого у державі рівня врегульованості і порядку у суспільних відносинах. Під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного і міжнародного права.

У Науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України принципи оподаткування визначені як основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки і збори [1].

О. С. Башняк пропонує таке визначення принципів оподаткування: це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням. Принципи оподаткування, наголошує О. С. Башняк, можуть виступати важливими орієнтирами у правотворчості і систематизації, тлумаченні і реалізації права. Так, під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного і міжнародного права.

О. С. Башняк до конституційних засад формування принципів оподаткування відносить такі: а) податки сплачуються (стягуються) виключно у публічних цілях; б) встановлюються єдині правові умови сплати (стягнення) податку і єдині вимоги до податкових законів, що характеризує принцип справедливого оподаткування; в) податок може встановлюватися, змінюватися або скасовуватися лише шляхом прийняття закону; г) принцип заборони зворотної сили податкового закону [2].

Вперше принципи оподаткування сформулював А. Сміт, який обґрунтував чотири принципи, які покладено в основі сучасної податкової системи: пропорційності оподаткування, визначеності, зручності та справедливості. Громадяни повинні здійснювати платежі на користь держави пропорційно своєму доходу, стверджував А. Сміт. Податок, його розмір, строк сплати, спосіб платежу повинні бути чітко визначеними і зрозумілими для платника. Автор зазначав, що податок потрібно стягувати тоді, коли найзручніше його сплачувати. Справедливість податку стосується того, як його розмір відбивається на матеріальному становищі платників, оскільки податок повинен становити необтяжливу частку доходу громадян [3].

У своїх працях Д. Рікардо підтримував і розвивав думку А. Сміта. Він вважав, що "найкращий податок – найменший податок". Тобто справедливість податку слід вважати першопочтовим до формування системи оподаткування та правильних ефективних взаємовідносин між суб'єктами податкової системи [4].

Основні принципи податкового законодавства, визначені у ст 4 Податкового кодексу, знаходять своє втілення в інших статтях ПК, зокрема щодо правового регулювання встановлення та справляння конкретних видів податків, і щодо їх адміністрування.

Принципи, перераховані у статті 4, повинні застосовуватися переважно на стадії встановлення податків, їх основних елементів, а також при внесенні змін до окремих елементів податку. Податкова система повинна базуватись на широкому колу принципів, якими пронизана уся сфера оподаткування.

Правильно організована податкова система повинна відповідати таким основним принципам:

Насамперед – принципу економічної ефективності, який передбачає, що податкова система не повинна перешкоджати ефективному розміщенню (аллокації) ресурсів. У силу взаємозумовленості всіх принципів оподаткування принцип економічної ефективності рівнозначний тому, що рівномірно розподілений тягар податків не перешкоджає ефективному щодо економіки виробництва в масштабах усього народного господарства використанню ресурсів і водночас відповідає критеріям податкової справедливості й нейтральності оподаткування.

Додержуючись принципу ефективності, фіскальна служба повинна уникати переслідування виключно фіскальної мети своєї діяльності, тобто своєрідного податкового макіавеллізму – намагання будь-що, незважаючи на можливості економіки, зібрати максимальну суму податків. Бо в такому разі ефективна аллокація (розміщення) ресурсів блокується, податкова система перетворюється на гальмо економічного зростання.

Принцип дешевизни напряду пов'язаний з адміністративною ефективністю оподаткування, що підлягає виміру через безпосереднє відчуття податкового тягаря платниками, міра якого впливає на силу опору фіскальним зусиллям держави. Тяжкість податкового тягаря повинна рівномірно розподілятися між категоріями платників податків і всередині цих категорій. Принцип розподілу тяжкості податкового тягаря не є жорстким при побудові податкової системи, але його недотримання чи часті грубі порушення призводять до такого важкого наслідку, як масове ухиляння від сплати податків.

Деягти рівності, справедливості та наукової обґрунтованості у розподілі податкового тягаря не вдавалося і не вдається жодній державі в світі. Ймовірно, ніхто не створить податкової системи, яка підходила б для всіх платників податків і всіма громадянами країни сприймалася як справедлива. Але законодавець будь-якої країни повинен прагнути до того, щоб не допустити значної нерівномірності у розподілі тяжкості податкового тягаря за різними категоріями платників податків, що розрізняються за соціальним складом, родом занять, місцем проживання тощо, а також не допустити різного рівня оподаткування осіб з приблизно однаковими доходами.

Податковий тягар – це узагальнений показник, який характеризує величину податкових вилучень на мікрорівні (господарюючого суб'єкта), або на макрорівні (держави). Залежно від величини податкового тягаря розрізняють країни із високим рівнем оподаткування та країни із ліберальним підходом до величини податкових вилучень. Характерними ознаками податкового тягаря для вітчизняної економіки є його співмірність із аналогічними показниками розвинених ринкових країн та нерівномірний розподіл серед господарюючих суб'єктів. Це пояснюється значними масштабами ухилення від оподаткування та наявністю значної кількості податкових пільг [6].

Дотримання принципу створення максимальних зручностей для платників податків є важливим завданням держави, яка прагне до економічного зростання. Зручність платника податків – це не тільки встановлення строків внесення податкових платежів, можливості отримання відстрочок і розстрочок, а й зрозумілість норм і правил податкового законодавства. Доступність норм і правил податкового законодавства для всіх категорій платників податків є метою законодавців у всіх країнах світу, проте в жодній країні цю мету не можна вважати досягнутою. Мінімальними вимогами в цій сфері можна вважати такі:

- кожен використовуваний термін повинен мати своє єдине значення, встановлене законом;
- кількість видаваних законодавчих актів не має бути надмірною;
- законодавчі акти та норми, що містяться в них, не повинні суперечити один одному;
- тексти законів повинні бути зрозумілі людині із середнім для цієї країни рівнем освіти;
- при зміні будь-яких норм у законодавчих актах, опублікованих у попередні роки, повинен публікуватися їх новий змінений текст.

Податкове законодавство має бути стабільним. Під стабільністю податкового законодавства розуміють незмінність норм і правил, що регулюють сферу податкових взаємовідносин. Відповідно до цього принципу зміни до податкового законодавства не повинні вноситися протягом фінансового року, а правила, що дають пільги та преференції, не повинні змінюватися (скасовуватися) до того терміну, який спочатку був встановлений законодавцем. Не менше значення має і стабільність податкового законодавства протягом декількох років, тобто реформи і зміни істотного характеру не можуть проводитися щороку. Усі великі інвестори в світі нестабільність податкового законодавства розглядають як підставу для віднесення країни (або території) до зон, несприятливих для інвестування та підприємництва.

У більшості країн зміна норм податкового права неможлива не тільки в поточному, але й у наступному фінансовому році. У всіх країнах діють норми, відповідно до яких обов'язково повинен існувати тривалий період між моментом прийняття будь-яких податкових змін і моментом набрання чинності[5].

Принцип стабільності закріплений у Податковому кодексі України, де законодавець встановив, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного періоду. Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях: а) платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найвигідніше застосування своїм здібностям і коштам; б) податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції тощо. Практично як відображення принципу стабільності розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Однозначно стабільний, незмінний податок у результаті призведе до диспропорції. Він повинен змінюватися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі [1].

Одним з найважливіших принципів побудови податкових систем є принцип рівності платників податків перед законом. Про цей принцип можна сказати, що його неухильно дотримуються в переважній більшості розвинених і багатих країн і практично завжди порушують у нерозвинених і бідних країнах

Під рівністю платників податків розуміються їх загальні та рівні права, а також відповідальність у сфері оподаткування. Ні для кого не повинні передбачатися такі права чи відповідальність, які не могли б бути поширені на інших.

Своєю чергою, рівність оподаткування за критерієм економічного потенціалу реалізується за теоретичним правилом: рівні податки на однакові економічні можливості, виражені через величину доходу, обсяг споживання, вартість майна платника, повинні дати однакові наслідки, спричинені податковим тягарем. Коли податки викликають одні й ті самі економічні та соціальні наслідки для всіх платників, є підстави говорити про відповідність принципу справедливості (рівності) в оподаткуванні принципу економічної ефективності, а також політичної нейтральності податкової системи.

До основних принципів побудови цивілізованої податкової системи можна віднести також принцип доступності та відкритості інформації з оподаткування. Відкритість і доступність інформації з усіх питань оподаткування – це найжорсткіший принцип; він повинен виконуватися неухильно. Суть його полягає в тому, що не повинно існувати жодного документа з питань оподаткування, який був би недоступний будь-якому платнику податку. Застосування цього принципу на практиці означає обов'язок податкових органів надавати будь-яку інформацію з питань регламентації податкової сфери кожній особі, яка побажала її отримати. У розвинених країнах податкові органи безкоштовно показують всі джерела права з податків, дають роз'яснення та необхідні консультації. Плата може стягуватися лише при наданні таких додаткових послуг, як перенесення інформації на інший носій, або при складанні тематичних добірок, однак і ці види послуг, як правило, теж безкоштовні.

Отже, взаємозв'язок та взаємодія системи оподаткування з платниками та органами контролю є запорукою раціонального функціонування податкової системи країни. Реформування податкової системи повинно ґрунтуватися на принципі фіскальної ефективності, тобто формування дохідної частини бюджету на відповідному рівні, що забезпечить виконання державою своїх функцій; досягнення рівності податкового тягара, рівна напруга між платниками, соціальна справедливість, стабільність і гнучкість – запорука ефективності податкової системи.

Усі розглядувані вище принципи перегукуються з принципами, які задекларовані в так званому Світовому податковому кодексі. Положення кодексу містять лише рекомендаційний характер.

При підготовці Кодексу автори виходили з деяких загальних принципів і положень, які тією чи іншою мірою знайшли відображення в документі, а саме:

- єдиний постійний податковий кодекс без окремих законів про податки;
- відмова від протекційних фіскальних заходів як умова інтеграції в світову економіку;

- відмова від податкових пільг та звільнень від податків, заміна їх у разі необхідності субсидіями виробникам і/або споживачам;
- врахування національних особливостей;
- орієнтація прибуткового податку з фізичних осіб більше на соціальну справедливість, ніж на мету одержання доходів;
- врахування фактора інфляції [7, с. 25].

**Висновки.** Отже, слід підкреслити, що протиріччя між різними дослідниками щодо принципів оподаткування радше мають формальний характер і полягають у зміні підходів щодо їх дослідження чи виокремлення але усі вчені притримуються єдиної думки щодо оптимізації рівня оподаткування у підприємницькому секторі економіки та створення такої податкової системи, яка б сприяла розвитку підприємницької діяльності. Суть принципів побудови системи оподаткування повинна складатися в узгодженні двох основних вимог: задоволення фіскальних потреб держави й врахування інтересів платників податків.

*1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я Азарова. – К. : М-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с. 2. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України [Текст] : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Оксана Сергіївна Башняк ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 20 с. 3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит ; пер. с англ. В. С. Афанасьев. – М. : Эксмо, 2007. – 957 с. 4. Рикардо Д. Сочинения. В 3-х т. / Рикардо Д.; пер. с англ. – М. : Госполитиздат, 1953. – Т. 1: Начала политической экономии и налогового обложения. – 350 с. 5. Мамаев И.В. Сравнительно-правовой анализ косвенного налогообложения по законодательству зарубежных стран / И. В. Мамаев // Финансовое право. – 2005. – № 11. – С. 42–47. 6. Фрадинський, О. А. Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – С. 79–82. 7. Хасси У. М., Любик Д. С. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / Пер. с англ. – Кембридж: Гарвардский университет, 1992. – 280 с.*