

УДК 347.73

ПРИНЦИПИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Атаманчук Н. І.,
*кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного університету державної фіскальної служби України*

Стаття присвячена аналізу принципів податкового законодавства та виокремлення правових принципів непрямого оподаткування. Досліджено переваги та особливості сучасних непрямих податків в Україні. З'ясовано роль непрямих податків у податковій системі, а також окреслено напрями адаптації вітчизняної практики непрямого оподаткування до зарубіжного досвіду. Висвітлено проблемні аспекти непрямого оподаткування та запропоновано основні напрями його вдосконалення.

Статья посвящена анализу принципов налогового законодательства и определению правовых принципов косвенного налогообложения. Исследованы преимущества и особенности современных косвенных налогов в Украине. Выяснена роль косвенных налогов в налоговой системе, а также обозначены направления адаптации отечественной практики косвенного налогообложения к зарубежному опыту. Освещены проблемные аспекты косвенного налогообложения и предложены основные направления его совершенствования.

The article is devoted to the analysis of the principles of tax legislation and the selection of legal principles of indirect taxation. The advantages and features of modern indirect taxes in Ukraine are explored. The role of indirect taxes in the tax system is determined, as well as directions of adaptation of the domestic practice of indirect taxation to foreign experience are outlined. The problem aspects of indirect taxation are highlighted and the main directions of its improvement are offered.

Ключові слова: принципи оподаткування, принципи податкового законодавства, непряме оподаткування, податок на додану вартість, акцизний податок, мито, Податковий кодекс України.

Постановка проблеми. Ефективне функціонування будь-якої держави та правового суспільства загалом знаходиться у прямій залежності від дотримання й практичної реалізації комплексу певних теоретичних засад. Такими теоретичними засадами податкового законодавства виступають саме принципи оподаткування як базові положення, керівні ідеї, що відображають основні напрями податкової політики нашої держави. Необхідно зазначити, що на кожному етапі соціально-економічного розвитку побудови держави принципи оподаткування змінювалися залежно від цілей і функцій, які покладали на податкову систему.

На сьогоднішній день питання вдосконалення та уточнення принципів оподаткування знаходяться в центрі уваги не лише науковців, а і практиків. Більш того, в умовах поглибленого інтересу до непрямих податків, дослідження принципів, що розкривають особливості, ознаки та сутність непрямого оподаткування, є вкрай актуальним.

Основоположниками класичних принципів оподаткування були Адам Сміт, Давід Рікардо, Джон Стюарт Міль, Адольф Вагнер. Серед вітчизняних науковців вивченням оподаткування займалися такі вчені, як: О.С. Башняк, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, О.Д. Данілов, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська, О.А. Лукашев, О.А. Музика-Стефанчук, А.А. Нечай, С.О. Ніщимна, О.П. Орлюк, Н.Ю. Пришва, І.В. Педь, Л.А. Савченко, О.В. Солдатенко, Л. Тарангул тощо.

Проте, незважаючи на ступінь дослідження, в умовах реформування податкового законодавства на сьогодні залишається багато невирішених питань, які потребують додаткових досліджень.

Мета статті полягає в аналізі наявних теоретичних підходів до визначення системи принципів податкового законодавства, а також виокремленні та аналізі правових принципів непрямого оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Слушною є думка О.С. Башняк про те, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворчої і правозастосовчої діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної

правосвідомості, стають надійним показником досягнутого в державі рівня урегульованості й порядку в суспільних відносинах. Принципи оподаткування також сприяють усуненню прогалин, колізій та інших недоліків у податковому законодавстві [1, с. 10].

Необхідно зазначити про те, що в більшості країн світу організаційно-правові питання податкового регулювання, зокрема принципи побудови національних податкових систем визначаються на законодавчому рівні та знайшли своє закріплення в податкових кодексах. Саме закріплення принципів у кодифікованих нормативно-правових документах є важливою та необхідною частиною формування найбільш загальних, характерних та головних рис кожної галузі законодавства.

Аналізуючи податкові кодекси зарубіжних країн, можна дійти висновку про те, що норми щодо принципів оподаткування мають свої особливості та навіть виділені структурно в окремих статтях. Так, у Білорусі – це «основні принципи оподаткування» [2, ст. 2], у Казахстані – «принципи оподаткування» [3, ст. 4], в Armenії – «принципи податкової системи Республіки Армения» [4, ст. 3], в Таджикистані – «принципи податкової системи» [5, ст. 5], в Туркменистані – «основні начала податкового законодавства Туркменистана» [6, ст. 1], в Грузії – «принципи податкового законодавства Грузії» [7, ст. 5], в Азербайджанській Республіці – «засади встановлення і справляння податків» [8, ст. 3].

У нашій державі норми, що здійснюють регулювання принципів у сфері оподаткування, також знайшли своє відображення в кодифікованому нормативно-правовому документі, а саме в статті 4 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [9].

Не викликає сумнівів твердження вчених [10, с. 348–349] про те, що принципи, які передбачені в пункті 4.1 статті 4 ПКУ, складаються як із власне принципів податкового законодавства (стабільність оподаткування, презумпція правомірності рішень платника податку та невідворотність настання юридичної відповідальності), так і з принципів оподаткування (нейтральність, соціальна справедливість, економічність тощо).

При цьому, розглядаючи принципи оподаткування вітчизняного податкового законодавства, вважаємо за доцільне класифікації їх у дві основні групи, а саме: а) принципи, які були визначені в податковому законодавстві України до прийняття Податкового кодексу України; б) принципи, які були впроваджені прийняттям Податкового кодексу України. Вважаємо, що саме такий поділ принципів дасть можливість вивчення та осмислення становлення і зміни основоположних ідей податкового законодавства із часів проголошення незалежності нашої держави до сучасного етапу реформування податкового законодавства.

Досліджуючи принципи податкового законодавства за такою класифікацією, звертаємо увагу на те, що з прийняттям ПКУ більшість принципів знайшли своє втілення в основному податковому законі. Зокрема, до них належать такі основоположні принципи, як принцип рівності, соціальної справедливості та стабільності.

До принципів, які були вперше визначені ПКУ саме в такій редакції, належать: принцип фіскальної достатності; загальність оподаткування; нейтральність оподаткування; принцип рівномірності та зручності сплати; економічність оподаткування; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у випадку порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. При цьому слід відмітити й принципи, які не знайшли свого закріплення в ПКУ, а саме: принципи стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, які входили до переліку принципів побудови системи оподаткування, визначених Законом України «Про систему оподаткування» [11].

Таким чином, можна зробити висновок про те, що зі зміною податкового законодавства відбуваються зміни підходів як вчених, так і законотворців щодо основоположних засад податкового законодавства, що у свою чергу повинно сприяти подальшому вдосконаленню норм податкового права та усуненню недоліків податкового законодавства.

Здійснюючи дослідження особливостей принципів податкового законодавства загалом, вважаємо за доцільне виділення та аналіз принципів щодо непрямого оподаткування, що дозволить також виділити характерні ознаки саме непрямого оподаткування в системі оподаткування в цілому.

Серед вітчизняних вчених у науці податкового права існують різні погляди щодо непрямих податків, так і, зокрема, щодо власне самого поділу податків на прямі та непрямі.

Внаслідок узагальнення та систематизації різноманітних думок і позицій вчених Оксенюк О.І. [12, с. 401] визначає такі три підходи:

1) окремі вчені засуджують і вважають шкідливим непряме оподаткування, вважаючи, що податкова система може ефективно функціонувати лише за рахунок прямих податків;

2) інші автори віддають перевагу непрямим податкам перед прямими і бажають заснувати податкову систему виключно або переважно на непрямому оподаткуванні;

3) багато вчених визнають безумовну необхідність як прямих, так і непрямих податків, до того ж деякі наближуються до прибічників непрямих оподаткування, а деякі – до його противників.

Законодавець також не розподіляє податки за таким критерієм, а лише визначає податки загальнодержавні та місцеві. Хоча загальновідомо, що до непрямих податків у нашій державі належить податок на додану вартість, акцизний податок та мито. Безперечно, непрямим податкам притаманні загальноновизначені ознаки, закріплені статтею 6 ПКУ [9]. Такими ознаками є обов'язковість, безумовність платежу до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПКУ.

Як зазначають вчені [13, с. 27], переваги непрямих податків пов'язані насамперед з їхньою роллю у формуванні доходів бюджету. Однак це аж ніяк не означає, що вони не виконують регулятивну функцію. При вмілому застосуванні непрямі податки можуть бути ефективними фінансовими інструментами регулювання економіки.

Серед особливостей сучасних непрямих податків видатний український академік М.П. Кучерявенко виділяє такі, як: розмежування формального та реального платників податків; непрямі податки входять як елемент у ціну реалізації товару; непрямі податки диференціюють складники податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками; об'єктом оподаткування за непрямих оподаткування виступає вартість обороту; законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального; поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння [14, с. 22].

Разом з тим Демчишак Н.Б. [15, с. 110] перевагами непрямих оподаткування зазначає такі:

- бюджетні: регулярність та значні суми надходжень до бюджету;
- економічні: регулювання, тобто стимулювання (стримування) розвитку окремих виробництв, регулювання процесу споживання і, таким чином, вплив на економіку загалом;
- фіскально-технічні: для кінцевого споживача непрямі податки зручніші, адже їх визначають розміром споживання, не мають примусового характеру, не потребують накопичення значних сум;
- психологічні: непрямий податок входить до ціни товару (послуги), і якщо платник і усвідомлює, що ціна підвищена через податок, то він усе одно отримує натомість необхідний продукт;
- територіальні: споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напруження у міжрегіональному розподілі доходів.

У контексті викладеного стає зрозумілим, що непрямі оподаткування, на відміну від прямих, має ряд особливостей та притаманних лише йому властивостей, що визначають його особливе місце в системі вітчизняного оподаткування.

Звичайно, принципи податкового законодавства, закріплені статтею 4 ПКУ, є загальними до всієї системи оподаткування, в тому числі системи непрямих податків. Більш того, загальноновизначені положення щодо оподаткування знаходять своє подальше відображення в особливій частині ПКУ, а саме: в Розділі V «Податок на додану вартість», Розділі VI «Акцизний податок» та Розділі IX «Митні платежі» Митного кодексу України [16].

Вважаємо за доцільне виокремлення правових принципів саме непрямих оподаткування. Принципи, що передбачені в пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, умовно можна класифікувати на принципи загальні щодо непрямих оподаткування та спеціальні принципи непрямих оподаткування.

До загальних принципів, що здійснюють регулювання щодо непрямих податків в Україні, належать: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у випадку порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

До спеціальних принципів непрямих оподаткування, які найбільш характеризують сутність та особливості непрямих податків в Україні, належать фіскальна достатність та економічність оподаткування. Адже саме непрямі податки, такі як ПДВ, акцизний податок і мито, є найбільш бюджетоутворюючими, й обсяг надходження від їх сплати до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування.

Окрім того, як ми уже відзначали, непрямі податки можуть бути ефективними фінансовими інструментами регулювання економічних процесів нашої держави та інструментом стимулювання підприємницької виробничої діяльності суб'єктів господарювання. Також непрямі податки можуть

використовуватись і як регулятор цінової політики, адже саме через рівень цін держава може здійснювати свій регулюючий вплив на реальні доходи споживачів. Запроваджуючи, змінюючи та скасовуючи ставки податку на додану вартість, держава може як стимулювати попит споживачів, так і стримувати. За допомогою ж ставок акцизного податку держава може регулювати, обмежуючи, рівень споживання шкідливих для населення товарів, а також обкладати відповідними ставками товари розкоші, споживачі яких спроможні сплатити ці податки. За допомогою ставок мита держава може також здійснювати вплив на експортно-імпорتنі операції, стимулюючи експорт та захищаючи національних товаровиробників від конкуренції імпортованих товарів.

Таким чином, непряме оподаткування в сучасних умовах повинне стимулювати економічний розвиток нашої країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, сприяти зниженню податкового тягаря, сприяти стабільному наповненню доходної частини Державного бюджету України тощо.

Зважаючи на вищевикладене, пропонуємо існуючі принципи податкового законодавства доповнити важливими та актуальними принципами, а саме принципом податкового регулювання економіки і принципом стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, з відповідним внесенням змін і доповнень до ст. 4 ПКУ.

Для прикладу, в статті 3 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки щодо засад встановлення і справляння податків в п. 3.10. закріплено, що податкова система повинна стимулювати підприємницьку та інвестиційну діяльність [8].

З огляду на викладене слушною є думка про необхідність законодавчого закріплення поняття «принципи непрямого оподаткування» з відповідним внесенням змін та доповнень до ПКУ, оскільки на сьогоднішній день на законодавчому рівні немає визначення даної категорії.

Так, пропонуємо доповнити п. 14.1 ст. 14 ПКУ, виклавши його в такій редакції: «принципи непрямого оподаткування – це фундаментальні засади, основоположні ідеї податкового законодавства щодо системи заходів щодо встановлення, зміни та скасування непрямих податків в Україні (податку на додану вартість, акцизного податку та мита)».

Досить слушною є думка Полянничко А.О. [17, с. 16] відносно того, що в Україні нормативно закріплені принципи оподаткування не мають яскраво вираженої прямої дії, їх недотримання практично не є податковим правопорушенням, і, відповідно, відсутня реальна судова практика з питань застосування та тлумачення Конституційним Судом України основних засад оподаткування. З огляду на це Верховному Суду України, Вищому господарському суду України, Вищому адміністративному суду України доречно узагальнити практику правозастосування ст. 4 ПКУ України.

При цьому можна зазначити про те, що закріплені в чинному законодавстві принципи оподаткування носять частково декларативний характер і не знайшли поки що свого повного відображення в сучасних податкових законах. Саме тому їх можна розцінювати як основні напрями розвитку податкового законодавства, що є надзвичайно важливим в умовах реформування та постійного вдосконалення чинного законодавства.

Висновки. Аналіз наявних наукових досліджень щодо принципів податкового законодавства загалом та непрямого оподаткування зокрема дозволили зробити певні висновки.

1. Основоположні принципи податкового законодавства, закріплені в Податковому кодексі України, є загальними як щодо прямого, так і непрямого оподаткування в державі. Вважаємо, що систему принципів, закріплену в ПКУ, не можна вважати досконалою, остаточно завершеною та вичерпною, оскільки в умовах реформування фінансової політики та податкового законодавства необхідно враховувати потреби і реалії сьогодення.

2. Принципи, що передбачені в пункті 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, умовно можна класифікувати на принципи загальні щодо непрямого оподаткування та спеціальні принципи непрямого оподаткування.

Загальними принципами, що здійснюють регулювання щодо непрямих податків в Україні, є: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у випадку порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

До спеціальних принципів непрямого оподаткування, які найбільш характеризують сутність та особливості непрямих податків в Україні, належать фіскальна достатність та економічність оподаткування.

– Враховуючи регулюючий вплив непрямих податків на економічні процеси в державі, пропонуємо внести зміни до п. 4.1 ст. 4 ПКУ та доповнити існуючі принципи принципом податкового регулювання економіки і принципом стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, виклавши їх у такій редакції:

– «принцип податкового регулювання економіки – нормативно-правові засади податкової політики держави щодо державного регулювання економіки.

– принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – нормативно-правові засади введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу) суб'єктів оподаткування, спрямованих на розвиток виробництва».

3. Пропонуємо доповнити п. 14.1 ст. 14 ПКУ, виклавши його в такій редакції: «принципи непрямого оподаткування – це фундаментальні засади, основоположні ідеї податкового законодавства щодо системи заходів по встановленню, зміні та скасуванню непрямих податків в Україні (податку на додану вартість, акцизного податку та мита)».

Література:

1. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2005. 20 с.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/article2/> (дата звернення: 01.11.2018).
3. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет. URL: <https://online.zakon.kz/> (дата звернення: 03.11.2018).
4. Налоговый кодекс Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensqirg_ru (дата звернення: 01.11.2018).
5. Налоговый кодекс Республики Таджикистан. URL: <http://tpp.tj/business-guide2017/> (дата звернення: 03.11.2018).
6. Налоговый кодекс Туркменистана. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=6768 (дата звернення: 03.11.2018).
7. Налоговый кодекс Грузии. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/1043717/87/ru/pdf> (дата звернення: 03.11.2018).
8. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 года № 905-IQ. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=2601 (дата звернення: 01.11.2018).
9. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17.
10. Гетманцев Д.О., Форсюк В.Л., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: науково-практичний посібник. Київ, Юрінком Інтер, 2017. 496 с.
11. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. Відомості Верховної Ради України. № 39 (втратив чинність).
12. Оксенюк О.І. Місце податку на додану вартість у системі непрямого оподаткування. Бізнес Інформ. 2013. № 4. С. 399–404.
13. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін. К.: Алерта, 2012. 222 с.
14. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Особенная часть: в 6 т. Х.: Право, 2007. Т. IV: Косвенные налоги.
15. Демчишак Н.Б. Податкова політика в Україні: фіскальний та регулювальний аспекти впливу непрямого оподаткування. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.3. С. 209–215.
16. Митний кодекс України від 13.03.2012. Відомості Верховної Ради України від 09.11.2012. 2012 р. № 44–45, № 46–47, № 48.
17. Поляничко А.О. Принципи податкового права України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2014. 20 с.