

ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В НАЛОГОВОМ КОДЕКСЕ УКРАИНЫ

ТИЩЕНКО А. Н.

доктор экономических наук

САХНО Д. В.

Харьков

Налоговая система – важнейшее звено общей системы экономического регулирования. При помощи налогов поощряется или сдерживается развитие тех или иных отраслей экономики и видов деятельности в интересах структурной перестройки экономики, поддерживаются общие темпы социально-экономического развития и др. Однако способность налоговой системы в целом и каждого налога в отдельности выполнять возложенные на них функции зависит от принципов, на которых она построена. Впервые правила налогообложения были сформулированы А. Смитом в работе [5]: налоги должны уплачиваться в соответствии со способностями и силами подданных; размер налогов и сроки их уплаты должны быть точно определены до начала налогового периода; время взимания налогов устанавливается удобным для налогоплательщика; каждый налог должен быть задуман и разработан так, чтобы он брал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства. Эти правила трансформировались в основные классические принципы построения налоговой системы, получившие общее признание:

- ✦ *обязательность*. Этот принцип означает, что все налогоплательщики обязаны своевременно и полно уплатить налоги;
- ✦ *справедливость* – равномерное распределение налогового бремени среди налогоплательщиков, чтобы относительная налоговая нагрузка была равнозначной для субъектов с разными уровнями доходов;
- ✦ *определенность и точность налогов* (размер налогов, сроки, способ и порядок исчисления должны быть точно определены и понятны налогоплательщику);
- ✦ *удобство сроков и способов уплаты*. Процедура уплаты налогов должна быть удобной прежде всего для налогоплательщика, а не для налоговых служб;
- ✦ *экономичность (эффективность)*. Издержки по сбору налогов не должны превышать сумму собираемых налогов, а должны быть минимальны.

Наряду с общими (классическими) принципами построения налоговых систем в налоговой теории разра-

ботан ряд частных принципов. В их числе: стабильность налогового законодательства; однократность взимания налогов; предъявление равных финансовых требований к налогоплательщикам независимо от организационно-правовых форм хозяйствования и видов собственности; обоснованность системы налоговых льгот и др. В совокупности они составляют принцип эффективности и рациональности налоговой системы. Современный перечень принципов построения налоговых систем включает ряд дополнительных неравнозначных элементов, таких как эластичность, пропорциональность и др. Отдельные ученые относят к основным принципам построения налоговой системы *доступность и открытость информации* относительно начисления и уплаты налоговых платежей, а также данных об использовании средств налогоплательщиков [2, 3, 6].

Общепризнанно, что главным из перечисленных является принцип справедливости. В мировой налоговой теории существуют две точки зрения на справедливость налогов. Первая подразумевает, что налоги должны строиться на основе вертикального и горизонтального равенства, то есть должны быть равными для всех налогоплательщиков независимо от объема их доходов или каких-либо других факторов. Уровень налоговых ставок должен быть минимальным, льготы также должны быть сведены к минимуму. Другая точка зрения предполагает, что номинальный уровень налоговых ставок не имеет принципиального значения, а справедливость должна поддерживаться разветвленной сетью льгот и дифференциацией налоговых ставок. В соответствии с этими взглядами принцип справедливости формулируется в первом случае как принцип вертикального и горизонтального равенства налогов, основанный на пропорциональном обложении доходов при постоянной налоговой ставке, независящей от величины облагаемого дохода, во втором случае реализация принципа справедливости достигается путем прогрессивного налогообложения, при котором налоговые ставки увеличиваются в зависимости от роста уровня облагаемого дохода налогоплательщика. Налоговые системы развитых стран строятся на принципах вертикальной и горизонтальной справедливости и предусматривают дифференциацию ставок основных налогов как в прямой форме – в виде прогрессивных налоговых ставок в зависимости от уровня доходов, так и в скрытой – преимущественно через систему льгот. Принципы построения налоговой системы являются основой для создания, реализации и развития системы налогообложения, достижения гармонизации со стратегиями налоговой политики и направлениями экономического развития. Обобщив близкие по смысловому содержанию элементы в блоки, можно представить систему принципов структурной схемой (рис. 1).

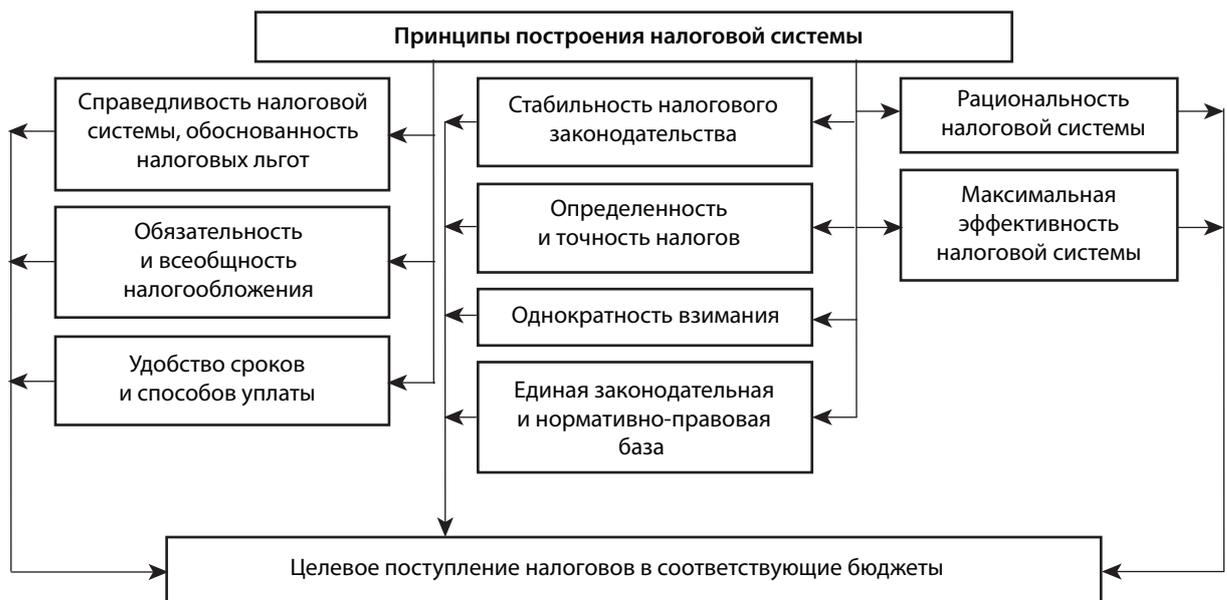


Рис. 1. Основные принципы построения налоговой системы

Реализация принципов налогообложения в разных странах осуществляется с учётом особенностей развития и существующей социально-экономической ситуации. Особое значение приобретает этот процесс в условиях вступления в силу нового Налогового кодекса Украины. Эффективность практического применения принципов налогообложения отражается в действиях налогового механизма и налоговой политики, учитывающих экономическую ситуацию в государстве. Ст.4 Налогового кодекса Украины [1] выделяет одиннадцать принципов построения налоговой системы, раскрытие смысла которых помогает обнаружить их соответствие направлениям экономического развития Украины:

1. *Всеобщность налогообложения.* Принцип подтверждает добросовестная обязанность налогоплательщиков платить в надлежащие сроки и в полном размере налоги и сборы, плательщиками которых они выступают. Всеобщность налогообложения призвана повышать налоговую культуру относительно обязанности уплаты налоговых платежей плательщиками.
2. *Равенство всех плательщиков перед законом,* недопущение любых проявлений налоговой дискриминации. Соблюдение этого принципа может нарушаться применением различных налоговых льгот к определенным категориям налогоплательщиков.
3. *Неотвратимость наступления определенной законом ответственности* в случае нарушения налогового законодательства. Данный принцип призван генерировать у плательщиков понимание меры ответственности за нарушения.
4. *Презумпция правомерности решений плательщика налога.* Предусмотрение защиты прав налогоплательщиков и принятия правомерного решения в их сторону контролирующими органами способствует созданию ощущения защищенности прав и интересов плательщиков в случае неоднозначной трактовки налоговым законодательством прав и обязанностей плательщиков и контролирующих органов. Возможность

соблюдения этого принципа спорна в силу неясной ответственности контролирующих органов.

5. *Фискальная достаточность.* Каждый налог должен быть экономически обоснованным, а общий объем налогов – соответствовать потребностям бюджетов. Однако ряд налогов и сборов, в частности, ресурсные платежи, не обоснованы с потребностями бюджетов разных уровней, ставки не сбалансированы с расходами на их администрирование, поступления недостаточны для целевого их использования, что приводит к дефициту бюджетных средств.

6. *Социальная справедливость.* Принцип предусматривает установление обязанностей перед бюджетом с учетом возможностей плательщиков и результатов их деятельности путем применения единых либо дифференцированных ставок налогообложения. Таким образом, налоговая система должна максимально удовлетворять всех участников налоговых отношений. Существующий порядок зачастую нарушает принцип справедливости предоставлением льгот определенным категориям плательщиков, применением экономически необоснованного необлагаемого минимума доходов граждан и др. что может приводить к налоговой дискриминации.

7. *Экономичность налогообложения.* Действие принципа распространяется на интересы государства в лице контролирующих органов, деятельность которых должна осуществляться с наименьшими расходами на администрирование налогов и сборов и максимальными объемами налоговых поступлений. Сегодня существует проблема превышения расходов на администрирование налогов над объемом их поступлений.

8. *Нейтральность налогообложения.* Указанный принцип не может быть реализован в полной мере, поскольку существующая налоговая нагрузка на предпринимателей приводит к частичной потере ими конкурентоспособности.

9. *Стабильность.* Обеспечивается неизменной законодательной базой относительно элементов нало-

гов и сборов, четкими механизмами уплаты налогов. Этот принцип актуален для Украины. Частые налоговые реформы, изменения в законодательстве нарушают социально-экономическую стабильность;

10. *Равномерность и удобство уплаты.* Этот принцип часто нарушается контролирующими органами, что требует возможности предоставления финансовой отчетности с использованием информационных технологий;

11. *Единый подход к установлению налогов и сборов.* Однако определение и применение базы налогообложения прописано для основных бюджетобразующих налогов. Необходимостью реализации принципа единого подхода выступает обязательное определение базы налогообложения.

Ряд недостатков Налогового кодекса отмечен в релизе World Bank и публикациях известных финансовых деятелей Украины [4, 7]. По мнению экспертов, Налоговый кодекс сохранил ряд ключевых проблем в сфере налогообложения, предоставив новые налоговые льготы, снижающие в отдельных случаях налоговую базу, не решая проблемы, связанные с возвратом НДС, специальными режимами и др. Таким образом, в налоговой системе и Налоговом кодексе Украины достаточно аспектов, требующих усовершенствования для реализации основных принципов налогообложения, Соблюдение рассмотренных выше принципов и ликвидация институциональных разрывов в налоговом

законодательстве [6] чрезвычайно важно для эффективного формирования системы налогообложения сегодня и ее реформирования как справедливой и экономически оправданной в ближайшем будущем. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України.– К.: Алерта; Центр учбової літератури, 2011.– 488 с.
2. **Жукевич О.** Ефективність податкової системи України: принципи оподаткування та напрями реформування законодавчої бази / О. Жукевич // Вісник КНТЕУ.– 2009.– № 2.– С. 105 – 114.
3. **Педь І. В.** Податкова система: економіко-правова характеристика податків: навч. посіб. / за ред. Ю. М. Лисенкова.– К.: Знання, 2007.– 191 с.
4. **Порошенко П.** Налоговый кодекс содержит существенные недостатки [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.interfax.com.ua/rus/eco/54367/>
5. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов.– Петрозаводск: Петроком, 1993.– 572 с.
6. **Тищенко А. Н.** Налоги в аспекте архитектоники институционализма/ А. Н. Тищенко / В кн.: «Налогообложение: проблемы науки и практики-2008»: монография.– Х.: ФЛП Александрова К. М., 2008.– С. 10 – 21.
7. World Bank отмечает ряд недостатков Налогового кодекса Украины [Электронный ресурс].– Режим доступа: <http://www.interfax.com.ua/>