

УДК 336.225(477)

М. Горобинський

РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Розкрито ефективність державного управління у податковій сфері через реформування податкових правовідносин із метою підтримання макроекономічної та макросоціальної рівноваги і використання державою податків для проведення економічної політики.

Ключові слова: податки, платники податків, податкова політика, державне регулювання податкових правовідносин, принципи податкової системи, податкові органи.

Розвиток податкових правовідносин в Україні в сучасний період відбувається дуже динамічно та суперечливо. Це зумовлюється багатьма чинниками: складним і суперечливим розвитком економічних та політичних відносин, недосконалим законодавством, що їх регулює, низкою соціальних процесів, що відбуваються нині в Україні та іншими факторами.

Серед вітчизняних авторів, які здійснюють дослідження актуальних проблем податкових правовідносин, доцільно відзначити: В. Андрущенка, В. Вишневського, Л. Воронову, Т. Єфімєнко, Ю. Іванова, І. Крисоватого, М. Кучерявенка, І. Луніну, І. Лютого, П. Мельника, А. Соколовську, Л. Тарангул, В. Тропіну, Л. Шаблисту, С. Юрія та інших.

Мета статті полягає у дослідженні податкових правовідносин, що виникають, змінюються, припиняються та реалізуються на підставі цілого комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає їх повноцінний розвиток.

Податкові правовідносини – це суспільно-економічні відносини, врегульовані правовими нормами. Окрім того, як справедливо вважає М. Кучерявенко, правовідносини пов'язані не тільки з певними економічними відносинами. Податкові правовідносини досить прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але правовідносини опосередковують і інші види суспільних відносин. Навряд чи можна без податкових правовідносин уявити функціонування дієвих соціальних механізмів, соціальні відносини, оскільки через оподаткування здійснюється як перерозподіл доходів між різними верствами населення, так і формування фондів для фінансування соціальних програм. Політичні відносини так само неможливо уявити без певних акцентів у фінансовій сфері, передусім у галузі оподаткування. Саме тому важливо враховувати і зворотний вплив податкових правовідносин на економічні, соціальні, політичні відносини [1].

Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом: а) нормативних актів, за яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин; б) правособ'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо); в) фактичних основ – власне основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що ґрунтуються на юридичних фактах [2].

Розвиток і зміст податкових правовідносин в Україні, їхній сучасний стан визначається правовим регулюванням податкової системи держави, конкретних податкових та інших обов'язкових платежів, з одного боку, та повноваженнями органів стягнення, зокрема податкових органів, наданих їм законом – з іншого.

Особливу роль у цьому відіграють принципи побудови податкової системи держави. Ст. 3 Закону України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. закріплено 12 принципів побудови та призначення системи оподаткування [3]. Необхідно зауважити, що не всі ці принципи реалізовані податковому законодавстві й істотною мірою є декларацією намірів держави. Також формулювання деяких принципів потребує уточнення і вдосконалення Декларативним поки що залишається принцип стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції.

Можна цілком погодитися з формулюванням принципу рівнозначності пропорційності щодо того, що справляння податків з юридичних осіб здійснюється в певному відсотку від отриманого прибутку та забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи. Аналогічно мав би бути сформульований принцип соціальної справедливості. Цей принцип передбачає забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи.

Також не можна погодитися з формулюванням принципу стабільності, який передбачає забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їхніх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року. Те, що держава залишає за собою право щорічно переглядати перелік податків і зборів та розмір їхніх ставок, вже не є показником стабільності та надійності податкової системи. Цей термін має бути продовжений хоча б на три роки, а оптимальним видається п'ятирічний термін незмінних податків, який передбачався у законодавстві як гарантія для іноземних інвесторів.

Особливістю податкових правовідносин є те, що однією неодмінною стороною-учасником є держава в особі уповноважених органів. Як цілком слушно зазначає М. Кучерявенко, одна із особливостей податкових правовідносин полягає у виключному становищі держави, коли вона є і організатором цих відносин, і власником податкових надходжень. Уповноважені органи здійснюють від імені та під контролем державної влади дії щодо стягнення податків і зборів владного спрямування [4]. Звідси випливає ще одна особливість податкових правовідносин, яка полягає у тому, що сторони цих правовідносин ніколи не бувають рівними. Тому особливо важливою є чітка регламентація повноважень податкових органів.

Податкові органи утворюють систему закладів, що реалізують головну мету – забезпечення надходжень податків і зборів до бюджетів. Ця мета й визначає коло прав та обов'язків податкових органів, їхніх посадових осіб. Податкові органи є контролюючими органами, а також органами стягнення. Відповідно до п. 1.16 ст. 1 Закону України від 21.12.2000 р. “Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами” органи стягнення визначаються як державні органи, уповноважені здійснювати заходи із забезпечення погашення податкового боргу в межах компетенції, встановленої законами [5]. У

п. 2.3 ст. 2 цього закону визначено, що органами, уповноваженими здійснювати заходи з погашення податкового боргу, є виключно податкові органи, а також державні виконавці у межах їхньої компетенції.

Повноваження податкових органів як неодмінної сторони податкових правовідносин, що виступають від імені держави, реалізуючи її владну волю, з моменту їх появи в Україні розширювалися і зростали дуже швидко, при тому, що з'явилися вони в державі відносно недавно. За радянських часів податкових органів не було, оскільки в них не виникала потреба, тому що система управління фінансовою сферою держави була іншою й, власне, самих податків фактично не існувало. Існували обов'язкові платежі з назвою податків, які не мали головних характеристик податків, визначальною з яких є перехід права власності на частину коштів у вигляді податку від платника до держави. З податків за радянських часів у їхньому "чистому" вигляді існувало фактично тільки два: прибутковий податок з громадян і податок з малосімейних громадян, які були низькими, сплачувались із заробітної плати та об'єктивної зацікавленості для ухилення від цих податків у платників не було. Так само не було реальної зацікавленості в ухиленні від оподаткування також і в юридичних осіб, які всі належали до соціалістичної та кооперативно-колгоспної форм власності, як не було й реальної можливості це робити за радянської системи управління фінансовою сферою. З появою приватної власності в її "класичному" вигляді наприкінці 80-х рр. XX ст. ситуація змінилася докорінно і швидко. На сьогодні ухилення від оподаткування є реальною і складною проблемою, зумовленою об'єктивними причинами: кошти у вигляді податку є власністю платника, яку він безквівалентно зобов'язаний віддати державі, а система оподаткування в Україні є дуже недосконалою – крім надто великого податкового навантаження, її правове регулювання характеризується суперечливістю та нечіткістю формулювань багатьох нормативно-правових актів.

Закон "Про Державну податкову службу в Україні" після його прийняття в 1991 р. зазнав декілька редакцій і, крім цього, багато змін і доповнень [6]. Усі ці зміни були спрямовані на вдосконалення організації діяльності податкових органів, але, водночас, суттєво розширили коло їхніх повноважень. Прийняття в грудні 2000 р. Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами і державними цільовими фондами" [7], крім надання, ще більших повноважень податковим органам стало черговим етапом збільшення вимог до платників податків та більш жорсткої регламентації виконання їхніх обов'язків. Також цим законом були введені нові санкції: адміністративний арешт активів податків і податкова застава.

Необхідно зазначити, що загальна тенденція щодо створення більш жорстких умов саме для платника податків і збільшення повноважень податкових органів зберігається і в проекті податкового кодексу України. Зокрема, особливо це стосується розділу II цього проекту "Загальні адміністративні положення". Багато положень, як вже зазначалось, суперечать іншим нормативним актам і порушують права громадян, які надані їм законом. Так, пунктом 24.14 ст. 24 розділу II проекту передбачається, що звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним податкового повідомлення – рішення контролюючого органу не звільняє такого платника від обов'язку оплатити нараховане грошове зобов'язання й не зупиняє застосування права податкової застави та направлення податкових вимог. Це положення одразу надає перевагу податковому органу, враховуючи, що судом його рішення може бути визнане незаконним і взагалі порушує права платника щодо

захисту своїх справедливих вимог. Такі ж заперечення викликає положення щодо того, які податкові зобов'язання платника податків не підлягають оскарженню, визначені п. 24.1 ст. 24 II розділу проекту податкового кодексу, а також велика кількість інших положень, які надають вирішальні і безпідставні переваги податковим органам – стороні правовідносин, яка і без того має об'єктивний пріоритет. Безперечно, такі тенденції розвитку податкових правовідносин у демократичній державі не можна вважати позитивними, оскільки права та інтереси людини і громадянина мають бути головною цінністю, відповідно до Конституції України.

Необхідно відзначити, що основним недоліком попередніх етапів становлення податкової політики України було “повне апіорне відкидання” [8], а не переосмислення ролі держави в регулюванні економічними процесами. Трансформаційна криза, в яку потрапила українська економіка, характеризувалася відсутністю: інституту приватної власності; вільної конкуренції; ефективного антимонопольного регулювання; дієвого механізму банкрутства, а також наявністю практики державного субсидування збиткових підприємств.

На жаль, податкова політика не була спрямована на реалізацію структурних завдань і завдань інноваційного розвитку. Вона не стала чинником економічного зростання, зокрема через активізацію підприємницької ініціативи та стимулювання інноваційного розвитку. Не маючи достатнього практичного досвіду і наукового обґрунтування реалізації податкової політики, Україна йшла шляхом експериментального пошуку кращих варіантів податкової системи, роблячи багато помилок. Податкова система України поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики – європейської (обкладання обороту податком на додану вартість) та американської (прибутковий принцип оподаткування). Жорсткість української податкової системи визначена еклектичним поєднанням обох зазначених систем із базовою метою – ліквідації дефіцитності бюджету.

У результаті невиваженої податкової політики, неправильного розподілу доходів підприємств відбулося гальмування інноваційних та інвестиційних процесів, які, своєю чергою, призвели до зниження рівня реальних податкових надходжень.

Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих недостатньо адекватних стану економіки законодавчих актів. Тому такий стан процедур і механізмів оподаткування характеризували відомі українські вчені так: “...нормативна база розрахунку податкових зобов'язань перетворилася на щось надзвичайно складне та неосяжне, з незліченними роз'ясненнями та уточненнями... Простежити за всіма її трансформаціями стало практично неможливо. Не припуститися помилок фізично неможливо, навіть якщо займатися суто вивченням податкового законодавства і численних роз'яснень ДПА України” [9].

Недосконалість податкової політики призводить до таких проблем системного спрямування в податковій системі, як:

- 1) податкова заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, що зумовлено: відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань; недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом; проведенням взаємозаліків, які роблять невиважною своєчасну і в повному обсязі сплату податків; проблемами

окремих галузей (паливно-енергетичний комплекс), які є найбільшими боржниками бюджету, зокрема в частині регулювання державою цін на енергоносії;

2) бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість. Основними причинами, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість, є: пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість і зниження сум податкових зобов'язань; виконання прогнозних показників надходжень із податку на додану вартість до державного бюджету внаслідок не повернення платникам переплачених сум податку; недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування;

3) ухиляння від оподаткування. Ця проблема є однією з найзначніших в Україні та таких, що вирізняє її з-поміж більшості європейських країн. На масштаби ухиляння від сплати податків впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження; порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконалість законодавства, яким регулюється підприємницька діяльність, зокрема податкового; недотримання норм законів, неефективність державної бюджетної політики;

4) нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг.

На думку представників наукових кіл, цілком прийнятною видається ідея реформування податкової системи не через внесення змін до окремих законів із оподаткування, а шляхом прийняття Податкового кодексу. Адже саме такий документ забезпечить регламентацію податкових відносин нормами тільки одного кодифікованого акта, а не великою кількістю законодавчих і нормативних документів, ухвалених органами державної влади та місцевого самоврядування. Окрім того, Податковий кодекс дасть змогу краще орієнтуватися у податкових нормах як органам державної податкової служби, так і платникам податків.

За допомогою аналізу стану податкової системи України, проблем формування та реалізації податкової політики, можна зробити висновок, що актуальні проблеми функціонування податкової системи України стосуються усіх складових системи оподаткування. Зокрема: податкове законодавство характеризується складністю та суперечливістю, внаслідок чого платники податків мають можливість на законодавчих засадах мінімізувати свої податкові зобов'язання; система адміністрування податків є надзвичайно трудомісткою та вимагає суттєвих витрат державних коштів; значний тіньовий сектор економіки, існування якого стає можливим завдяки систематичним проявам корупції та податкової дискримінації, містить суттєві резерви податкових ресурсів, які держава не в змозі залучити для виконання своїх функцій.

Головною метою податкової політики України на сучасному етапі є формування достатнього державного бюджету та стимулювання економічного зростання (ділової активності суб'єктів підприємництва). Головним завданням є ефективне застосування елементів системи оподаткування, з огляду на стратегічні пріоритети соціально-економічного розвитку України, а саме: забезпечення сталого економічного зростання, насамперед у період світової економічної кризи, утримання стабільної макроекономічної ситуації (на засадах випереджального розвитку); утвердження інвестиційно-інноваційної моделі розвитку; соціальна переорієнтація економічної політики та соціальна відповідальність вітчизняного бізнесу; реалізація євроінтеграційного курсу України.

На нашу думку, вирішити існуючі проблеми податкової системи України можливо лише послідовно реалізувавши стратегічні цілі реформування податкової системи України, шляхом: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; легалізації тіньового сектору; активізації інвестиційних процесів в економіці; розробки простих і зрозумілих податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування; адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС; створення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизації процесів оподаткування із використанням сучасних технологій.

Висновки

Підсумовуючи викладене вище, можемо стверджувати, що реформування податкової системи України повинно відбуватися за наступними напрямками.

По-перше, підвищення ефективності системи адміністрування податків через реалізацію проекту модернізації податкової служби, автоматизацію процесів обліку та аналізу податкових даних, створення інтегрованої на усіх рівнях адміністрування архітектури баз даних податкової звітності, поступової зміни філософії адміністрування податків (тотальний контроль за сплатою податків та їхній збір змінити на моніторинг цього процесу та систематизацію і накопичення інформації в розрізі платників податків), вирішення проблеми повернення податку на додану вартість.

По-друге, удосконалення законодавчого забезпечення системи оподаткування шляхом розробки та прийняття Податкового кодексу України, що має на меті: 1) усунення існуючих суперечностей та колізій податкового законодавства; 2) лібералізацію податкової політики; 3) підвищення відповідальності щодо виконання норм і положень законодавства усіх суб'єктів податкових правовідносин; 4) поступову адаптацію норм податкового права України до податкового законодавства Європейського Союзу; 5) створення нових об'єктів оподаткування відповідно до існуючих соціально-економічних умов та рівня розвитку економічних відносин.

По-третє, детінізація економіки та боротьба з корупцією в системі адміністрування податків шляхом створення податкових умов щодо легалізації тіньового сектора економіки, посилення кримінальної відповідальності за ухиляння від сплати податків, корупцію в системі державних органів влади.

По-четверте, реформування спрощеної системи оподаткування через удосконалення процедур реєстрації та обліку платників, усунення можливостей щодо мінімізації податкових платежів, нейтралізацію ефекту податкової дискримінації.

По-п'яте, реформування системи відрахувань до фондів соціального страхування шляхом запровадження єдиного соціального податку, поступового зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці шляхом активізації здійснення пенсійної реформи, залучення широкого кола громадян до накопичувальної системи пенсійного страхування, розширення переліку видів обов'язкового соціального страхування.

Література

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права [Текст] : в 6 т. Т. 2 / Н. П. Кучерявенко. — Х. : [б. и.], 2004. — С. 243.

2. Податкове право [Текст] : навч. посіб. / за ред. проф. М. П. Кучерявенка. — К. : [б. в.], 2003. — С. 18, 19.
3. Про систему оподаткування [Електронний ресурс] : Закон України від 25.06.1991 р. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права... — С. 258, 259.
5. Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] : Закон України від 21.12.2000 р. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.
6. Про державну податкову службу в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 04.12.1990 р. — Режим доступу : www.portal.rada.gov.ua.
7. Про порядок погашення зобов'язань платників перед бюджетами та державними цільовими фондами...
8. Перехідна економіка [Текст] : підручник / В. М. Геєць, С. Г. Панченко, Е. М. Лібанова [та ін.] ; за ред. В. М. Геєця. — К. : Вища школа, 2003. — 591 с.
9. Амоша О. І. Проблеми попередження та легалізації неформальної економіки / Амоша О. І., Вишневський В. П., Дементьєва Т. М. [та ін.] // Економіка промисловості [Текст]. — 2000. — № 2(8). — С. 5.

М. Horobynsky

TAX LEGAL RELATIONS REFORMING IN UKRAINE AT PRESENT STAGE

The effectiveness of public administration in tax sphere through tax legal relations reforming with the aim to maintain microeconomic and macro social balance and state use of the taxes for economic policy realization is revealed.

Key words: taxes, taxpayers, tax policy, public regulation of tax relationships, principles of tax system, tax authorities.