

КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

На правах рукопису

БЕЗУГЛА Вікторія Віталіївна

**ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Спеціальність: 12.00.02 — державне право і управління;
державне будівництво; адміністративне право; фінансове право

А в т о р е ф е р а т

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук**

Київ — 1995

ЛННБ України ім.В.Стефаніка



00754876 (.)

Київський університет імені Тараса Шевченка

На правах рукопису

БЕЗУГА Вікторія Віталіївна

ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ

ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Спеціальність: 12.00.02 - державне право і управління;
державне будівництво; адміністративне право; фінансове право

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата юридичних наук

Київ - 1995

Київський університет імені Тараса Шевченка
На правах рукопису

АВ 32, 579

Дисертація є рукопис

Дисертація виконана на кафедрі конституційного та адміністративного права юридичного факультету Київського університету імені Тараса Шевченка.

Науковий керівник - Воронова Лідія Костянтинівна,
доктор юридичних наук, професор

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Селіванов Анатолій Олександрович;
кандидат юридичних наук, доцент
Бекерська Декабріна Андріанівна

Провідна організація - Львівський університет
імені Івана Франка

Захист відбудеться "16" VI 1995 року о "___" год.
на засіданні Спеціалізованої вченої ради Д-068.18.14. при Київському університеті імені Тараса Шевченка за адресою: 252601, м.Київ, вул. Володимирська, 60, ауд.253.

З дисертацією можна ознайомитися в Науковій бібліотеці Київського університету імені Тараса Шевченка (вул. Володимирська, 58).

Автореферат розіслано "11" VI 1995 року.

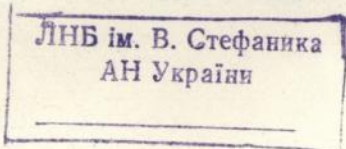
Вчений секретар

Спеціалізованої вченої ради

кандидат юридичних наук,

доцент

Шибіко В.П.



AB - 32.589

Формування ринкових відносин у молодій суверенній державі обумовлює втрату державою ролі єдиного суб'єкту управління процесом суспільного відтворення. Однак держава залишає в своїх руках одну з ефективних форм управління ринковою економікою - податкове регулювання за допомогою правових норм. Держава повинна поряд з виключно фінансовою метою - забезпечення доходів державного і місцевих бюджетів, - добиватися того, щоб податковий механізм став засобом економічного впливу на суспільне виробництво.

Актуальність досліджуваної теми визначається перш за все тим, що відмова держави від прямого втручання в економіку вимагає побудови системи непрямого регулювання процесів відтворення, мобілізації коштів для матеріального опосередкування діяльності держави. Не дивлячись на гостру необхідність детального і ефективного регулювання податкових відносин, оскільки податки в сучасних умовах складають майже 80 відсотків доходів державного бюджету, з боку держави до цього часу не приділяється належна увага проблемам податкового регулювання.

Податкове законодавство є найбільш рухомих серед усіх галузей законодавства, що свідчить про необхідність вироблення наукового обґрунтування дія законодавця. На жаль, в процесі створення податкових законів переважають міркування короткострокового економічного ефекту (здебільшого шляхом посилення фінансової ролі податків), ігноруючи необхідність координації дій у сфері оподаткування з економічною політикою держави в цілому, не враховуючи правову природу окремих фактів у процесі господарської діяльності суб'єктів податкових правовідносин. Прикладом цього є Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", у нормах

якого закладено механізм збільшення податкової бази без врахування юридичної природи ряду господарських операцій.

Податкове законодавство України вимагає ґрунтовних теоретичних розробок для вдосконалення механізму правового регулювання податків, вдосконалення податкового законодавства, прийнятого Верховною Радою України і Кабінетом Міністрів України, у межах делегованих йому вищим представницьким органом законодавчих повноважень.

Актуальність дослідження підтверджується і тим, що правові норми, які регулюють податкові правовідносини, складають вже великий нормативний масив, і містяться не тільки у законодавчих актах, але й у актах нижчої юридичної сили. Нерозробленість правових теоретичних основ у галузі податків стає причиною неоднозначності у тлумаченні норм податкових законів у підзаконних актах з питань оподаткування, неузгодженості та нестабільності податкового законодавства.

Це свідчить про необхідність розробки впрямі теоретичних конструкцій податкових правовідносин.

Мета та предмет дослідження. Метою дисертаційного дослідження є всебічне комплексне дослідження правових питань, пов'язаних з оподаткуванням в Україні.

Предметом дослідження є норми діючого податкового законодавства, практика його застосування і теоретичні дослідження вчених у цій галузі.

Метов дослідження є наукова характеристика основних властивостей податків, їх особливостей у перехідний до ринкової економіки період, їх принципів, правових норм, які регулюють податкові відносини, виявлення їх особливостей у порівнянні з нор-

мами інших фінансово-правових інститутів. Дослідження виступає в єдності теоретичного і практичного аспектів і скероване на пізнання податків як однієї з ефективних форм управління ринковою економікою, а також на розробку методики вдосконалення податкового законодавства.

Шляхи вдосконалення вітчизняного законодавства з питань податків ґрунтуються, крім іншого, на порівнянні податкового законодавства і практики його застосування у Швеції, США та Україні.

Теоретична та джерельна основа дослідження. Методологічну та загальнотеоретичну основу дисертації склали наукові принципи та дослідницькі методи, які ґрунтуються на вимогах об'єктивного та всебічного аналізу процесів і явищ суспільного розвитку, функціонування системи податкових правовідносин. У роботі використовуються методи системного підходу, структурний, функціональний, історично-правовий, логічний метод, метод порівняльно-правового аналізу і метод прогнозування.

У процесі дослідження автор спирається на висновки вчених - теоретиків права С.Алексєєва, В.Горшенєова, П.Недбайла, П.Рабіновича та спеціалістів у галузі державного права і управління Ю.Козлова, Л.Ковалея, М.Піскотіна, А.Селіванова, Ю.Тихомирова.

Питання податкового права є частиною проблем фінансово-правової науки. Тому у роботі використані наукові розробки українських вчених-юристів у цій галузі - Д.Бекерської, Л.Воронової, С.Кадькаленко, І.Март'янова, Н.Прищви, В.Репецького. Теорія фінансового права та податкового права як його складової частини розробляється російськими вченими В.Бєсчєревичном,

О.Горбуновом, І.Денісовом, В.Кузнеченковом, Н.Куфаковом, М.Піскотінін, Ю.Ровинським, Н.Хімічевом, згаданим вище С.Ципкінін, казахським вченим О. Худяковим. Грунтуючись на тому, що податки є особливою фінансово-правовою категорією, що виражає відносини у сфері перерозподілу національного доходу, у своєму дослідженні автор використовує наукові розробки у галузі податків українських економістів Б.Болдирева, О.Василика, С.Вознесенського, В.Галкіна, Д.Кузіна, Л.Мойсєєва, Н. Сигиневич, А. Соколова, В. Суторміної, Ф. Федосова.

Оскільки податки є однією з ознак держави і виникають разом з нею, фінансова література вже декілька століть приділяла увагу теоретичним питанням податків та практиці їх застосування і налічує багато авторів, які напрацьовували кілька всіма визнаних теорій податків та їх функцій, у роботі використані праці теоретиків податків А.Сміта, А.Вагнера та ін. На основі розроблених, ними теоретичних положень зроблено спробу охарактеризувати податки, визначити їх фінансово-правову суть, виявити можливості їх раціонального застосування державою.

Наукова новизна дослідження полягає як у постановці питання, так і у підході до його розгляду. В роботі комплексно розглянуто питання правового регулювання системи оподаткування і зроблено спробу розв'язання ряду складних дискусійних питань податкового права, а саме:

- 1) дана класифікація доходів за економічними результатами їх одержання;
- 2) розрізняються різні категорії доходів держави і визначаються їх суттєві відмінності;
- 3) розглядається економічно-правова суть податків і дається

визначення податку як фінансово-правової категорії;

4) виявляються нові риси податкових правовідносин як виду фінансових правовідносин;

5) аналізуються елементи податкового правового акту, які визначають зміст податкових правовідносин;

6) дається оцінка податкової політики держави за критеріями достатності та еластичності податкових надходжень, а також впливу податкового регулювання на процеси відтворення у суспільстві;

7) проводиться аналіз окремих видів податку з точки зору їх інфляційного потенціалу, здатності автоматично та адекватно реагувати на зміни у економічно-соціальній кон'юктурі;

8) на основі аналізу податкового законодавства України виявляються його недоліки та наводяться можливі напрямки та шляхи його вдосконалення;

9) обґрунтовуються принципи та основи побудови податкової системи, виходячи з сучасних соціально-економічних умов в Україні, розглядається перспективи розвитку податкового законодавства України.

У відповідності з цим на захист вносяться такі положення:

I. З урахуванням економічної і соціальної ситуації, що склалася в Україні, оптимальна податкова система повинна бути побудована за принципами, які розглянуті та проаналізовані у дисертації:

1) законність;

2) рівність і справедливість оподаткування;

3) відносна стабільність;

4) гнучкість;

5) однозначність тлумачення податкового законодавства та

ін., а також відповідати таким вимогам, які випливають з особливостей перехідного періоду розвитку економіки нашої держави:

1) антициклічний характер та стимулювання економічного росту (реального і потенційного);

2) цільове призначення податків;

3) погодженість ставок податків;

4) неприпустимість необґрунтованих пільг та практики надання пільг у актах законодавства, що не стосуються безпосередньо оподаткування;

5) автоматична індексація податків і зборів, які встановлюються в абсолютних розмірах, відповідно до рівня інфляції;

6) системний підхід при розробці і прийнятті законодавчих актів;

7) кількість податків повинна бути оптимальною для виявлення платоспроможності суб'єктів та для надання податковій системі психологічного сприйняття платником.

II. Звернувшись до реалій нашої країни і враховуючи аналіз податкової системи, що діяла протягом певного періоду, вважаємо, що у перспективі у оптимально організованій податковій системі України більша роль повинна відводитись податкам на майно, на землю, на використання природних ресурсів. Ці податки не залежать від обсягів виробництва та продаж, але є стабільними, а отже, створюють певні гарантії наповнюваності бюджету, будуть стимулювати раціональне використання природних ресурсів та основних і оборотних фондів. Особливе місце, на нашу думку, повинне відводитись податку на майно юридичних осіб.

Однак, слід відзначити, що введення податку на майно поряд з

позитивним ефектом, як підвищення ефективності його використання та послаблення податкового пресу на прибуток, має і негативні риси, зокрема, затруднює інвестиційний процес, оскільки капіталовкладення у основні фонди на першому етапі не забезпечують економічну віддачу.

При введенні податку на майно підприємств слід керуватись не фіскальними мотивами, а регулюючими, стимулюючими. Принципове питання, яке при цьому постає, - визначення джерела сплати податку. Включення такого податку у собівартість (такий варіант пропонувався) призведе до необґрунтованого зростання собівартості, а отже, і цін. Тобто, введення цього податку може мати певний інфляційний ефект. Сплата вказаного податку за рахунок чистого прибутку, практично неможлива при сучасному фінансовому стані підприємств. Отже, залишається третій варіант визначення джерела сплати податку - балансовий прибуток. Але в цьому разі на суму податку на майно повинен зменшуватись не просто балансовий прибуток, який підлягає оподаткуванню, а сума нарахованого податку на прибуток.

Тому введення податку на майно повинне бути зваженим, платники повинні заздалегіть розрахувати свій фінансовий потенціал і на першому етапі ставки цього податку повинні бути помірними, щоб сприяти капіталовкладенням та створенню нових виробничих потужностей. Найбільший позитивний ефект податок на майно підприємств може мати за умов певної стабілізації економіки.

III. Оптимальна структура податкової системи на думку автора має вліщати:

- прями податки з фізичних і юридичних осіб, які б забезпе-

чували 60 відсотків доходів держави;

- податок на майно фізичних і юридичних осіб - 10 відсотків доходів держави;
- податок на землю - 10 відсотків доходів держави;
- непрямі податки, визначені державою збори та обов'язкові платежі - у сукупності 20 відсотків доходів держави.

Забезпечення такої структури податкової системи вимагає розробки законодавчої бази, зокрема, щодо системи податків на майно, перегляду ставок податків, у першу чергу, зниження ставки податку на додану вартість, встановлення чіткої системи розмежування податків на загальнодержавні і місцеві, перегляду структури державних видатків.

IV. Необхідність використання при розробленні проектів податкових законів або рішень місцевих Рад народних депутатів (для місцевих податків) таких основних критеріїв:

- економічна доцільність;
- забезпечення стабільності та незмінності податків протягом бюджетного року;
- повноважність прийняття рішень з питань оподаткування, єдиний підхід до розроблення податкових законів;
- розроблення податкових законів прямої дії з метою уникнення їх неоднозначного тлумачення та створення умов для прийняття у перспективі Податкового кодексу України.

Апробація наслідків дослідження. Основні висновки і положення дисертації опубліковані автором у фінансово-правовому словнику (1993р.) і у збірнику наукових робіт викладачів, аспірантів та співробітників Чернівецького та Київського університетів (1994 р.). Основні положення дисертації висувалися на конференціях, на-

уково-методичних семінарах, при підготовці учбового посібника для студентів з податкового права.

Практична значимість результатів дослідження полягає в тому, що висновки і пропозиції, зроблені в дисертації, можуть бути використані при розробці податкових нормативних актів як юристами, так і економістами, в розробці окремих проблем фінансового права, в процесі викладання нормативного курсу фінансового права і спецкурсу з податкового права. Висновки дисертанта можуть застосовувати вчені, які досліджують питання адміністративного права і державного управління, оскільки правовий вплив держави на податки є свого роду управлінською діяльністю.

Структура дисертації обумовлена метов та дослідницькими намірами автора дати системну характеристику податкових правовідносин, виходячи з теоретичних передумов та на основі аналізу розвитку податків у історичному аспекті, розглянути комплексні питання правового регулювання податків. Робота складається з вступу, який містить загальну характеристику роботи, а також з трьох глав, висновків та списку літертури, використаної при написанні дисертації.

ЗМІСТ РОБОТИ.

У вступі обґрунтовується актуальність обраної теми, висвітлюється ступінь її наукової розробленості, визначається мета, завдання, теоретична та джерельна база дослідження, формулюються основні положення, які виносяться на захист, відображується новизна та науково-практичне значення дослідження.

У першій главі - "Загальні теоретичні питання податкових

правовідносини", яка включає три параграфи, - розглядається питання формування доходів держави, дається загальна характеристика податків та їх місця у системі державних доходів, як основного джерела отримання державою фінансових ресурсів для покриття витрат держави, пов'язаних з її соціально-економічною діяльністю; дається критичний аналіз теорій сутності та функцій податків; розглядаються особливості податкових правовідносин та їх характерні ознаки, а також дається загальна характеристика правового регулювання податків.

Фінансова наука визначає державні доходи як грошові кошти, які передаються у централізовані та еventуально децентралізовані державні фонди для покриття державних витрат, які виникають у процесі виконання державою її функцій.

Державні доходи не мають і не можуть мати єдиного характеру. Чим вищий рівень має економіка держави, тим різноманітнішим є характер її доходів і складніші їх форми. Однак, при дослідженні державних доходів виділяємо певні спільні характерні риси, властиві різноманітним формам державних доходів, які можна розглядати як вихідні критерії при класифікації і створенні системи цих доходів.

Оскільки державні доходи мають різну правову та економічну природу, автор вважає за доцільне провести їх класифікацію.

Критеріями класифікації державних доходів, на думку автора, можна обрати юридичні, фінансові та економічні ознаки:

- техніку їх утворення - основа юридичної класифікації;
- місце, яке вони займають у державному бюджеті, - класифікація за фінансовою ознакою;
- економічний характер доходів - класифікація за економічною

ознаков.

Юридична класифікація ґрунтується на критерії, суть якого полягає у тому, наскільки застосовується для отримання доходів державний примус.

На підставі проведеного дослідження державні доходи можна систематизувати таким чином:

а) доходи, які держава отримує для своїх потреб як власник майна. Держава як власник майна (майнових прав у спільній власності з іншими суб'єктами), має право вимагати, щоб доходи від реалізації її права власності сприяли виконанню функцій держави;

б) доходи, які держава отримує на підставі своїх владних повноважень. Держава має право своєю владою стягувати з певних суб'єктів обов'язкові грошові внески на покриття державних витрат, зокрема податки, платежі і мита, якщо відповідні суб'єкти вступають в певні відносини і обставини, обумовлені діючими правовими нормами і законами;

в) доходи, що мають характер повернення, тобто кошти, які довірені державі тимчасово, а після виконання певних умов повертаються назад до первісного суб'єкта. Сюди відносяться, перш за все, позики (внутрішні і зовнішні), вклади населення і т.ін.;

г) інші доходи, як, наприклад, доходи з державних лотерей.

Одним із найважливіших видів державних доходів за обсягом, межами і правовою проблематикою є податки, тому автор і обрав їх предметом свого дослідження. Оскільки податки - один із фінансово-правових інститутів, який виник і розвивався разом з державою і сприяв задоволенню її потреб, вважаємо за доцільне вивчати його з точки зору історичного роз'яснення.

Виходячи з цього аналізу формується такі основні ознаки податків: примусовий характер вилучення, індивідуальна безоплатність, регулярність. У роботі дається аналіз такої ознаки податків, як зміна форми власності з точки зору особливостей її прояву у сучасних умовах переходу від командно-адміністративної системи до ринкового механізму управління.

Використання неподаткових платежів як основного джерела формування державних доходів при планово-централізованому господарюванні та домінуючій формі державної власності було неминучим. Однак, на сьогодні неподаткові платежі підприємств, характерні для систем з адміністративно-командним управлінням, перестали носити вирішальний характер у формуванні державних доходів. Надання державним підприємствам певної свободи господарювання, поява на ринку інших (недержавних) господарюючих суб'єктів власності, стали причиною значного підвищення ролі податків у формуванні доходів держави, які на сьогодні складають у середньому близько 80 відсотків доходів державного бюджету.

На підставі аналізу ознак податку пропонується розглянути суть податків з економічної та юридичної точки зору.

Ознаки податків, як правило, достатньо яскраво проявляються на поверхні суспільних відносин в процесі вилучення їх державою. Тому не випадково податки трактують лише з точки зору їх матеріального змісту, як обов'язкові платежі, що стягуються державою з фізичних та юридичних осіб у бюджет, забуваючи при цьому вказати на їх суть як специфічної форми підсистеми виробничих відносин. З цієї точки зору податки виражають частину відносин, які виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення виробництва, носять вторинний, похідний і

перерозподільчий характер.

З економічної точки зору стягнення податків можна обґрунтувати потребам держави, яка є правомочною вимагати податок як засіб для компенсації своїх господарсько-політичних завдань. Правове обґрунтування стягнення податків спирається на правомочні повноваження держави і тому завжди пов'язане з існуванням відповідної обов'язкової для всіх податково-правової норми, з якої випливає обов'язок сплачувати податок. Крім економічного і правового обґрунтування набуває значення етичний бік, тобто до якої міри стягнення податків відповідає принципам моралі того чи іншого ступеня розвитку людського суспільства. У зв'язку з цим у роботі проаналізовані різні теорії етичного обґрунтування податків: еквівалентна, асекуративна теорії, теорія вигідності (песимістична), органічна теорія та ін. На думку автора, при теоретичному обґрунтуванні стягнення податків слід більшу увагу приділяти соціально-економічним наслідкам податків, тобто розглядати податок як діючий засіб впливу на економічний розвиток, виявляючи його економічну суть.

Податки - це частина національного доходу, яка примусово вилучається державою шляхом сплати у бюджет юридичними та фізичними особами встановлених державою обов'язкових платежів, і спрямовується на задоволення державних потреб.

Виходячи з такого визначення податків у роботі розглядаються функції податків на сучасному етапі розвитку суспільства. Розглядаючи аргументацію різних груп вчених щодо функцій податків, автор вважає, що сьогодні податки виконують фінансову та соціально-економічну функції. При цьому слід відмітити, що при реалізації кожної з цих функцій держава здійснює контроль за

соціально- економічними процесами у суспільстві та регулювання за допомогою податкового механізму цими процесами.

У роботі дана класифікація податків за способом оподаткування (прямі та непрямі податки) та характеристика їх основних ознак, що, на думку автора, повинно знайти чітке відображення у законодавстві, а доцільне співвідношення цих податків у системі оподаткування повинне визначатись податковою політикою держави, виходячи з економічної суті цих видів податків, їх характерного впливу на процеси відтворення у суспільстві та наслідків їх застосування.

Право держави вимагати у грошовому виразі частину чистого прибутку суспільства у визначених правових нормах межах від тих суб'єктів, яким це було поставлено за обов'язок правових норм, з метою задоволення державних потреб реалізується через податкові правовідносини. Податкові правовідносини є невід'ємною частиною фінансово-правових відносин, змістом яких є фінансова діяльність держави. Податкові правовідносини регулюються податковими законами - правовими актами вищого органу державної влади, який встановлює обов'язок юридичних осіб і громадян сплачувати у бюджет платежі у вигляді податків у певному розмірі і точно фіксовані строки. Податковий закон повинен містити певні елементи, що визначають зміст податкових правовідносин, і які охарактеризовані у дисертації: суб'єкт та об'єкт податку, ставка, одиниця обкладення, пільги, строки та порядок сплати податку.

На підставі аналізу податкових правовідносин визначається поняття податкового права: податкове право - це сукупність фінансово-правових норм, які регулюють матеріальний та процесуальний аспекти податкової системи. Це правові принципи, які

регулюють окремі види податків, їх суб"єкт, об"єкт, ставки, пільги та ін., та конкретні дії при їх обчисленні, стягненні, встановлюють санкції за порушення норм податкового законодавства.

Податкове право є складовою частиною фінансового права і опрацювання основних положень теорії податків пов'язане з науковим розробком податкового права як складової частини правознавчої науки.

У другій главі - "Характеристика податкової системи України" - охарактеризовані принципи оподаткування та основи побудови податкової системи, висвітлені основні правові проблеми реформування прямих, непрямих податків, зборів та інших обов'язкових платежів у податковій системі України.

На основі аналізу теоретичних праць А.Сміта, А.Вагнера та ін. вчених, а також виходячи з сучасного стану розвитку суспільно-економічних відносин, у роботі формулюється основні принципи, за якими повинна будуватись податкова система:

- 1) принцип законності;
- 2) принцип стабільності і довготривалості усієї податкової системи;
- 3) принцип гнучкості, тобто можливості здійснювати активне регулювання за допомогою податкових важелів (ставок, пільг), з дотриманням принципу законності;
- 4) принцип справедливості (загальність та податкова спроможність);
- 5) принцип достатньої доходності податків (відображення фіскальної функції податків);
- 6) принцип простоти стягнення податків, зрозумілості податкового законодавства.

Автор проводить критичний аналіз теорії єдиного податку (податковий монізм), і вважає, що сучасний етап соціально-економічного розвитку суспільства, для якого характерні різноманітність форм і способів господарювання, вимагає диференціації джерел стягнення податків та податкових відносин. Рівномірного оподаткування усіх суб'єктів відповідно до їх платоспособності, що випливає з принципу справедливості, у сучасних умовах можна досягнути лише шляхом комбінування окремих видів податків.

Побудова податкової системи повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в одержанні джерел для покриття державних видатків, інтересом платників у сплаті податків у такому розмірі, щоб це не суперечило їх особистим та виробничим потребам та інтересам суспільства у цілому. Тобто, податкова система повинна відобразити не тільки фінансові інтереси держави, але й сприяти раціональному розподілові і споживанню національного доходу. Податкова система повинна мати свою логіку і закономірності, бути здатною самостійно реагувати на різноманітні потреби, викликані реалізацією широких, різноманітних і розчленованих соціально-економічних зв'язків у суспільстві.

Держава має податкову правомочність, яка є складовою частиною її суверенітету, і в межах її дії встановлює і стягує податки, встановлює та вимагає виконання податкових зобов'язань відповідно до норм закону. Своєю податковою правомочністю держава реалізує через систему оподаткування, яку формує відповідно до своїх цілей та завдань шляхом прийняття податкового законодавства.

У роботі проаналізовано Закон України "Про систему

оподаткування " (у редакції від 2 лютого 1994 року), який є основним правовим актом, що закріплює основи побудови податкової системи. На підставі аналізу цього закону автором зроблені висновки про необхідність його вдосконалення щодо питань визначення і конкретизації принципів побудови податкової системи, визначення видів податків (прямих, непрямих), зборів та обов'язкових платежів відповідно до їх фінансово-правової природи, чіткого встановлення прав і обов'язків усіх суб'єктів податкових правовідносин.

До останнього часу в Україні не було чіткої концепції побудови системи оподаткування. Це стосується співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення об'єктів оподаткування і джерел сплати податків, рівня податкових ставок і принципів їх диференціації, напрямків надання податкових пільг.

Спостерігається також непослідовність у проведенні податкової політики, законодавча нестабільність. Має місце недостатня регулююча і стимулююча спрямованість податкової системи, яка виконує сьогодні, в основному, фінансову функцію.

Аналізуючи проблеми реформування податкової системи України, автор вважає за доцільне змістити акценти у сторону зменшення питомої ваги непрямих податків у доходах бюджету за рахунок підвищення ролі прямих податків, як таких, що мають менший інфляційний потенціал і автоматично реагують на кон'юктурні зміни у економіці.

Прямі податки стягуються державою безпосередньо з доходів чи майна платника. Згідно з діючою системою оподаткування сплачуються такі види прямих податків: податок на прибуток (доход) підприємств, прибутковий податок з громадян, податок з

власників транспортних засобів, місцеві податки і збори, планується запровадити податок на майно підприємств та на нерухоме майно громадян. При стягненні прямих податків переважають принципи матеріальної раціональності, від них у значній мірі залежить справедливність податкової системи. Оскільки дохід (прибуток) та майно є найкращим індикатором податкового потенціалу, прямі податки повинні відображати економічний потенціал платника.

Особливу увагу серед прямих податків на думку автора слід приділити податку на прибуток підприємств у зв'язку з тим, що більша частина національного доходу, яка перерозподіляється через податки, створюється саме на підприємствах, установах, організаціях, і саме при стягненні цього виду податку найбільш чітко виявляється регулююча функція держави при проведенні податкової політики.

При оподаткуванні доходів підприємств виникає кілька важливих і принципових питань: по-перше, визначення об'єкта оподаткування, по-друге, рівень ставок податку та їх диференціація, по-третє, склад податкових пільг та порядок їх надання підприємствам.

Виходячи з цих критеріїв у роботі дається аналіз Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". До позитивних особливостей цього закону, на думку автора, слід віднести: наведення дефініцій (визначення понять, які використовуються у цьому законі), визначення об'єктом оподаткування балансового прибутку, який одночасно є і джерелом сплати податку, усунення у зв'язку з цим подвійного оподаткування заробітної плати (як це мало місце при оподаткуванні доходу підприємств), чітке

визначення витрат виробництва (обігу), які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), що усуває необхідність прийняття великої кількості підзаконних нормативних актів, надає закону прямої дії, робить його більш зрозумілим платникам податків, усуває можливість неправомірного коригування норм закону органами виконавчої влади, зниження ставки податку та встановлення базової податкової ставки, зниження ставок оподаткування прибутку від банківської, страхової та посередницької діяльності, визначення порядку внесення змін до цього закону.

Однак, поряд з позитивними змінами, закон передбачає ряд особливостей при визначенні прибутку, що підлягає оподаткуванню, які суперечать чинному законодавству та фінансово-правовій природі цих операцій. Це стосується понять "комерційний кредит", "фінансовий кредит", "товарний кредит", "безповоротна фінансова допомога", "звичайна ціна", "звичайна процентна ставка", які не тільки некоректно викладені з точки зору правової природи, визначеної змістом відповідних відносин, але й порушують економічні основи господарювання суб'єктів.

Автор відмічає, що більшу частину податкових надходжень до бюджету складають непрямі податки, і основне місце серед них займає податок на добавлену вартість, який має ведучу фіскальну роль і широко обтяжує споживання.

У роботі відображено особливості непрямих податків (спеціальних акцизів та акцизу універсального типу - податку на добавлену вартість), дана характеристика реформування податків на споживання у напрямку зменшення ставок податків з одночасним збільшенням податкової бази шляхом відміни значної кількості податкових пільг. При цьому принципові нововведення щодо зниження

ставок податків та обмеження пільг повинні супроводжуватись комплексними змінами у законодавстві в цілому. На прикладі аналізу правомірності застосування пільг щодо податку на добавлену вартість підприємствами з іноземними інвестиціями поводитьсь необхідність дотримання при введенні нових видів податків чіткої юридичної процедури та наявності у податкових законах всіх елементів, що складають зміст податкових правовідносин.

У третій главі - "Підвищення ролі правового регулювання податків у стабілізації економіки України" - дається аналіз впливу податкового регулювання на економічний розвиток суспільства у сучасних умовах, характеризуються податкові методи обмеження інфляції, визначаються перспективи розвитку податкової системи України.

Аналіз конкретних заходів у сфері податків, які можуть бути застосовані державою для впливу на соціально- економічні процеси, ґрунтується на теоретичних передумовах здійснення державою податкового регулювання як складової частини фінансової політики, тобто шляхом "матеріалізації" через податкову політику, яка є елементом надбудови, базисних відносин централізації державою частини національного доходу.

Не викликає сумніву, що економічна ситуація в Україні вимагає термінових та дієвих заходів, спрямованих на стимулювання виробництва та підвищення його ефективності. Проблеми стимулювання економічного зросту виходять на перший план, і необхідність такого стимулювання за допомогою податкового регулювання (одночасно з іншими важелями) є надзвичайно актуальною проблемою.

На основі аналізу складових частин поняття економічного

росту (реального та потенційного) автор робить висновки про можливість та необхідність податкових механізмів стимулювання такого росту.

В Україні у даний час необхідно вирішувати проблему стимулювання як реального, так і потенційного економічного росту. Стимулювання реального економічного росту за допомогою традиційних на Заході методів розширення сукупного суспільного попиту поки що в умовах нашої економіки не може бути ефективним. Тому за допомогою податкової політики (так само, як і бюджетної) комплексно вирішити цю проблему неможливо. Для цього необхідно створити соціальні інститути, характерні для країн з розвинутими ринковими відносинами (зокрема, прискорити приватизацію), а також всемірно заохочувати конкуренцію. Попередній аналіз показав, що податкова політика має чи не найвирішальніше значення у процесі створення нових підприємств. Тому пропонується для розширення конкурентного середовища звільнити від обкладення податком на прибуток у перші 3-5 років роботи новостворені підприємства у тих сферах виробництва, які визнані монополізованими в Україні.

Стимулювання ж потенційного економічного росту у наших умовах за допомогою податкових методів є більш реальним. Для цього можна запропонувати наступне. Для стимулювання структурної перебудови економіки і збільшення обсягу інвестицій доцільно передбачити звільнення від сплати податків безприбуткових науково-дослідних інститутів і подібних їм наукових закладів; передбачити податкові знижки для виробників, що запроваджують нові технології; передбачити надання податкового кредиту для підприємств, що освоюють нові види продукції; звільнити від оподаткування частину прибутку, що спрямовується на розширення виробництва та ін-

вестиції у пріоритетні галузі економіки.

Окремо слід відмітити вплив податків на інфляційні процеси та зворотній зв'язок між податками та інфляцією. На підставі комплексного аналізу можна зробити висновок, що податки не мали вирішального значення на виникнення і поглиблення інфляційних тенденцій в Україні, однак виходячи з теоретичних передумов можна зробити висновок про необхідність створення такої структури податкової системи, у якій би переважали податки, що мають найменший інфляційний потенціал.

Непрямі податки є більш ефективними у фіскальному відношенні, особливо на товари, попит на які не є еластичним по ціні. Однак, вони мають значний інфляційний потенціал. Тому у умовах високих темпів інфляції вважаємо доцільним поступове зниження податкових ставок, особливо по податку на добавлену вартість, оскільки акцизи універсального типу є найбільш інфляційними податками.

Підвищення ставок прямих податків має менший вплив на інфляцію, оскільки вони впливають на ціни опосередковано. Але в умовах одночасного глибокого спаду виробництва та інфляції підвищення ставок прямих податків, безумовно, викликає зниження ділової активності, зменшення обсягів виробництва, що тягне за собою ще більш глибокий спад. Тому однією з основних вимог до податкової системи України сьогодні є стабільність та зниження податкових ставок. Виняток для посилення податкового тягару можна зробити тільки для спеціальних акцизів на товари, які не є еластичними по ціні, підвищення ставок акцизів на інші товари може привести до різкого скорочення обсягів продаж та зменшення надходжень у бюджет.

Взагалі, сьогодні для подолання бюджетного дефіциту, що тягне зростання інфляції, слід не прагнути до збільшення доходної частини за рахунок посилення податкового тягару, а якнайшвидше вирішувати проблеми структурної перебудови економіки, ліквідувати диспропорції у суспільному відтворенні, стимулювати розвиток ринкових механізмів регулювання. У цілому ж, успішне проведення антиінфляційної політики неможливе без вирішення фундаментальних проблем формування конкурентної ринкової системи, приватизації, управління державною власністю та ін.

Докорінна реформа податкової системи - об'єктивна потреба нинішнього етапу ринкової трансформації економіки України. На підставі аналізу досвіду побудови податкової системи та застосування податкового механізму у країнах зі сталов розвинувтов ринковом економіком у роботі даються основні критерії, за якими, на думку автора, повинна будуватись податкова система перехідного періоду, та основні напрямки вдосконалення правового регулювання податків на сучасному етапі суспільно-економічного розвитку України.

Рационально організована податкова система України повинна будуватись на таких принципах і відповідати таким вимогам:

1) антициклічний характер та стимулювання економічного росту. У період спаду економічної кон'юнктури рівень оподаткування знижується і навпаки, що повинно підвищувати рівень ділової та інвестиційної активності, легалізації "тіньового бізнесу", зниженню інфляції і т.ін.;

2) цільове призначення податків. Наприклад, податки, що стягуються з населення, повинні фінансувати соціальні програми; рентні платежі, податки на майно, природні ресурси і т.ін.

спрямовуватись на структурну перебудову;

3) погодженість ставок податків. Вони не повинні перевищувати ставки податків у сусідніх державах, що повинно стати перешкодою для "втечі" капіталу з України;

4) рівність і справедливість оподаткування. Реалізація цього принципу передбачає захист економічних інтересів успішно працюючих підприємств, диференціацію податкових ставок для суб'єктів, що створюють національне багатство країни і тих, що працюють у сфері його перерозподілу;

5) відносна стабільність. Слід виключити часті перегляди законодавчих актів з питань оподаткування (2-3 рази на рік), оскільки це дезорганізує підприємницькі структури, позбавляє їх господарських орієнтирів, вносить плутанину, що негативно відображається на доходах бюджету. Корективи у податкове законодавство повинні вноситись на підставі індикативних даних за певний період до їх введення з тим, щоб платники змогли реально визначити свої фінансові можливості;

6) гнучкість податкової системи полягає у тому, що вона повинна бути адекватною економічному і соціальному стану у країні;

7) однозначність тлумачення податкового законодавства, що забезпечується доступністю його сприйняття (розуміння) кожним платником податку;

8) неприпустимість необрунтованих пільг та практики надання пільг у ^{с. них} актах законодавства, що безпосередньо не регулюють ^{безпосер} податкові правовідносини;

9) автоматична індексація податків і зборів, які встановлюються у абсолютних розмірах, відповідно до рівня

інфляції;

10) відповідальність платників податку за повну і своєчасну сплату податків шляхом введення відчутних фінансових санкцій за порушення податкового законодавств;

11) системний підхід при розробці і прийнятті законодавчих актів;

12) кількість податків повинна бути оптимальною для виявлення платоспроможності суб'єктів та для надання податковій системі психологічного сприйняття платниками.

В діючій податковій системі України основними джерелами доходу є непрямі податки, через які мобілізується близько 40 відсотків доходів бюджету (йдеться, насамперед, про податок на додану вартість та акцизний збір). Вказані податки носять чисто фіскальний характер, мають значний інфляційний потенціал, об'єктом оподаткування при їх стягненні виступають витрати, тому в них закладені антистимулюючі фактори, що перетворює зазначені податки у "тотальний оброк".

У структурі податкових надходжень у бюджет повинні переважати прямі податки як такі, що мають найменший інфляційний потенціал та найбільш адекватно відображають результати господарської діяльності суб'єктів оподаткування.

На думку автора, слід приділити більшу увагу податкам на майно підприємств та нерухоме майно громадян, оскільки ці податки мають високий стимулюючий потенціал до ефективного використання наявних фондів, перерозподілу майна на користь власників, які можуть його раціонально використовувати (що має особливе значення у післяприватизаційних процесах). Крім того, введення цього податку стане кроком до інтеграції у світову економічну систему, де майно

завжди було об'єктом оподаткування.

Однак, слід відмітити, що податки на нерухомість не виявляють автоматичної готовності до змін економічної кон'юнктури, у зв'язку з чим їх введення може бути ефективним лише за умови припинення зростання рівня інфляції, започаткування та розвитку інституціональних основ ринкових відносин, законодавчої стабільності та створення державних гарантій захисту власності.

Слід зазначити, що ефективність механізму функціонування податкової системи, визначається тими фінансовими важелями, які використовуються при розробці методики розрахунку податків. Сюди слід віднести рівень ставок податку, кількість і перелік пільг, диференційований підхід до оподаткування різних груп платників, систем штрафних санкцій, організацій і оплати праці податкових інспекторів. Якщо цей арсенал елементів податкової системи не взаємопов'язаний із завданнями, функціями, принципами і структурою податків, податкова політика не може досягнути своєї мети, а законодавчі та виконавчі органи влади втрачають ефективний інструмент регулювання пропорцій та динаміки розвитку економічних процесів на макрорівні.

Одним з найважливіших моментів у реформуванні податкової системи є вдосконалення правового механізму регулювання податкових відносин, усунення колізій та конкуренції норм законодавства, що регулюють податкові правовідносини, розроблення податкових законів прямої дії з метою уникнення їх неоднозначного тлумачення та створення умов для прийняття Податкового кодексу України.

Публікації по темі дисертації:

1. Податкове право, податковий закон, податок. - Фінансово-правовий словник. - Київ, 1993 рік.

2. Окремі питання податків у системі державного регулювання економіки. - Ерліхівський збірник. Випуск 1. Чернівці, 1994 рік, стор. 211- 216.

3. До питання про систему фінансового права. - Збірник наукових статей викладачів, аспірантів та співробітників Чернівецького і Київського університетів. - Чернівці, 1994 рік, стор. 217-219.

4. Правові аспекти використання радіоактивно-забруднених земель. - Проблеми земельної реформи в Україні.- Матеріали научно-практичної конференції (Київ, 27-28 октября 1994 г.) - Київ, 1994 рік, стор. 29-30.

Bezuga V.V.

Legal foundations of formation
of tax system in Ukraine

The dissertation in form of manuscript for achievement of academic degree of Candidate of science of Law by the speciality 12-00-02 - constitutional law, state building, administrative law, financial law; Kyiv University after T-Shevchenko, 1995.

The author of the thesis analyses the legal and economic essence of taxes as a financial and legal category. The issues of legal regulation of taxes in Ukraine are examined. The author presents the ways of improvement of taxation.

Key words: taxes, system of taxation, problems of improvement of tax legislation.

Безугла В.В.

Правовые основы построения
налоговой системы Украины

Диссертация в виде рукописи на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12-00-02 - государственное право и управление; государственное строительство; административное право; финансовое право; Киевский университет им. Тараса Шевченко, 1995.

Рассматривается экономически-правовая сущность налогов и дается определение налога как финансово-правовой категории.

Комплексно исследуются вопросы правового регулирования налогов в Украине и определяются пути совершенствования налогообложения.

Ключові слова: податки, система оподаткування, проблеми удосконалення податкового законодавства.



448736

Ab 32.589
AB 32.589