

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

М. П. КУЧЕРЯВЕНКО, доц. НЮА
України

ПРАВОВІ СИСТЕМИ ЗАКРІПЛЕННЯ ПОДАТКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТІВ У ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

Однією з актуальних проблем правового забезпечення податкових важелів є необхідність цілісності податкової системи і законодавства, що її регулює. Нормативні акти, які визначають податкові надходження, нерідко носять приватний характер, суперечать один одному. Створюється враження, що про цілісну систему в Україні взагалі ставити питання немає сенсу, не кажучи вже про будь-яку прив'язку до механізму кредитування та бюджетного регулювання. Вдосконалення податкової системи обмежується зміною окремих її елементів (розмір ставок, пільг, об'єктів оподаткування, посилення або заміни одних видів податків на інші). Та й про податки, що приймаються, базуються часом на інтуїції, необхідності покриття бюджетного дефіциту.

За умов податкової системи, яка формується або кардинально перебудовується, функції держави в галузі регулювання податкових надходжень також зазнають змін. При цьому перевага віддається пошуку форм і сфер нових механізмів, що сприяють становленню ринкових структур, децентралізації та роздержавленню економіки. Формування податкової системи України здійснюється з великими проблемами, значною мірою непослідовно, нерідко на користь тим чи іншим політикам або відображує вирішення окремих суперечень і на короткий період. Нерідко з певним кроком запізнення вона повторює зміни російського законодавства без істотних змін, або, навпаки, ні в якому разі нічого не змінює, відстоює винятковість, самостійність України.

Недосконалість податкової системи полягає передусім в переважанні її фіскальної функції при практично недіючих розподіляючій та стимулюючій. Це призвело до негативних наслідків податкової політики: значного скорочення податкових платежів у бюджет; спаду виробничої та підприємницької активності; скорочення кількості платників податків, інвестицій та ін. Як основні причини (з різними інтерпретаціями) виділяються занадто високі податкові ставки, множинність податків, складність їх обчислення.

Важливо урахувати те, що податкова система, що сформувалася, в цілому (як сума основних податків, механізми їх вилучення) навряд чи зміниться в принципі, оскільки вона в основному відповідає світовій практиці. Але специфіч-

на ситуація спаду виробництва і поглиблення кризи неплатоспроможності на фоні спроб розгортання механізмів ринкової саморегуляції вимагає внесення у податкову систему серйозних коректив, поступового пристосування її до процесів, що розвиваються.

Відносини, які складаються з приводу податкових платежів, торкаються досить широкого спектра питань: від розробки та закріплення тієї чи іншої форми платежу до контролю за правильністю його обчислення і внесення в бюджет відповідного рівня. Ця група відносин торкається різних суб'єктів (держави, юридичних, фізичних осіб), між якими формується певна співпорядкованість і система інтересів. Природно, що весь цей механізм потребує обґрунтованого закріплення через сукупність правових норм, яка й охоплює податкове право.

Останнім часом в українських і періодичних виданнях все частіше обговорюється проблема податкового кодексу. Дуже часто з ним пов'язуються великі сподівання на покращення податкового законодавства. Однозначно відповісти на питання: потрібний і можливий податковий кодекс в сучасних умовах або ні — складно, і навряд чи можливо знайти аргументи, які переважають будь-яку з позицій. Зараз складно кодифікувати податкові нормативні акти, оскільки відбувається лише процес становлення податкових систем. Швидка зміна господарської ситуації, прогалини в податковому законодавстві, відсутність готових схем і досвіду не дозволять досягти стійкої системи оподаткування. Тому подібний документ не зможе відійти від загальних характеристик та загального підходу в цілому, але сам процес обговорення, розробки кодексу дасть чимало позитивних результатів.

З 2 лютого 1994 р. в Україні діє Закон «Про внесення змін і доповнень в Закон Української РСР «Про систему оподаткування». Цей нормативний акт є найбільш фундаментальним в галузі регулювання оподаткувань, що торкаються методологічних основ податкової системи, механізму застосування податкових важелів. Даний Закон змінив Закон України від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування», який був одним, на наш погляд, з найбільш невдалих нормативних актів у галузі фінансових відносин. Показово, що Закон РФ «Про основи податкової системи в Російській Федерації», прийнятий 27 грудня 1991 р., є більш зваженим, продуманим, і чимало його положень полягли в основу Закону України від 2 лютого 1994 р.

Відносно загальний підхід до характеристики основного поняття податкового права зберігає чинне законодавство. Стаття 2 Закону України від 2 лютого 1994 р. визначає «під

податком, збором, іншим обов'язковим платежем в бюджет і внеском в державні цільові фонди... обов'язковий внесок в бюджет відповідного рівня або державний цільовий фонд, що здійснюється платниками в порядку і за умови, які визначаються законодавчими актами України». Проте розмежування податку, збору і платежу як східних, але різних важелів є настійно необхідним. Особливо примітно це при розв'язанні спірних питань на стику фінансового та інших галузей права. Наприклад, кримінальне законодавство передбачає відповідальність за ухилення від сплати податків. При цьому в коментарях до ст. 148² КК України виходять з вказаної ст. 2, припускаючи суму податків, зборів, платежів хоча, якщо мати на увазі формулювання ст. 148², то при визначенні суми необхідно виходити лише з податків. Це особливо важливо, тому що дана стаття КК передбачає відповідальність за кількома частинами (в залежності від суми) і розраховувати останню виходячи з податків, зборів і платежів або лише з податків — далеко не однаково. Відкритим залишається також питання: чи включати в суму приховування податки, збори, платежі та штрафи, пеню, що нараховані з моменту приховування до виявлення, але цей момент в даній публікації носить значною мірою постановочний характер.

Розмежовуючи види вилучень в бюджет і зупиняючись на характеристиці податків, важливо виділити їх принципові риси.

1. Вид платежу, який вноситься юридичними або фізичними особами.

2. Платіж, який регулюється актом компетентного органу державної влади.

3. Сума, яка вилучається за допомогою податкового механізму, вноситься в бюджет (державний чи місцевий, або цільовий фонд).

4. Суми, що перераховуються, не мають цільового призначення. Коли вони надходять в бюджет, фактично втрачається межа, від якого суб'єкта вони надійшли та за якою метою використовуватимуться.

5. Податкові платежі перераховуються в бюджет безоплатно і безумовно, незалежно від одержання будь-яких послуг або пільг з боку держави.

Цікавий аналіз особливостей податкових платежів у процесі порівняння їх з іншими видами зборів провів Є. Селигман, який виділив специфічні риси податку¹. По-перше, мито — примусовий платіж за будь-яку послугу держави, в по-

¹ Див.: Селигманъ Е., Стурмъ Р. Этюды по теоріі обложенія. СПб., 1908. С. 45—51.

датку це відсутнє. По-друге, податок вилучається як частина загального податкового тягаря, тоді як мито накладається лише у вигляді сплати за певну послугу. Мірилом податку є платоспроможність платника, а мірилом мита — спеціальна вигода, яку одержує індивід. По-третє, мито не повинно перевищувати вартість особливої послуги, що надається особі, яка сплачує її.

Таким чином, податок являє собою платіж від юридичних або фізичних осіб, що вноситься в бюджет на підставі акта компетентного органу державної влади, не має цільового характеру і надходить в бюджет на безумовній основі.

Законодавства України і Росії практично єдині у визначенні платників податків та інших обов'язкових платежів. Низка особливостей виділяє й єдиний підхід, при якому законодавець виходить з презумпції винності платника податків в Україні та Російській Федерації.

Передусім податкове законодавство не має прямої дії. Застосування підзаконних актів, відомчих інструкцій або суперечить окремим положенням законів, або носить настільки відомчий характер, що просто недоступно платнику і, як правило, підриває його права на інформацію.

При порівнянні основних законів України та Російської Федерації, які регулюють систему оподаткування, примітний ще один, мабуть, не випадковий факт. При досить ретельному повторенні структури і підходів Закону РФ «Про основи податкової системи в Російській Федерації» український законодавець є достатньо виборчим. Якщо Закон РФ поряд з правами, обов'язками та відповідальністю сплатника податків закріплює в ст. ст. 14, 16 права, обов'язки та відповідальність податкових органів, то в Законі України цього положення взагалі немає. Податкові правовідносини складаються між податковим органом і платником, і закріплення обов'язків і прав лише одного з них ставить податковий орган у виключне становище, за яким зобов'язаним є лише платник. Звичайно, існує Закон України від 24 грудня 1993 р. «Про державну податкову службу в Україні», який докладніше характеризує статус податкової інспекції, але і в цьому нормативному акті питання відповідальності та обов'язків податкових органів носять приблизний і декларативний характер.

Зазначена презумпція винуватості відтворюється і в самому характері податкової системи, яка є практично виключно фіскальною. Її основною метою є видавлювання з платників за допомогою податкових ставок, санкцій, штрафів, сум для скорочення дефіциту держбюджету. При цьому, навіть якщо сума платежів за податком надійшла в бюджет з

перевищенням міри залишок, вона підлягає «...поверненню або зарахуванню в податкових платежах майбутніх періодів... «Якщо подібні повернення можна перерахувати по пальцям, то зарахування в рахунок майбутніх платежів знов-таки карає платника. Адже зараховані суми через певний час (місяць, квартал) з урахуванням інфляційних процесів складатимуть відносно меншу суму на момент їх остаточного урахування, ніж в той момент, коли вони були реально внесені платником.

Російське податкове право, базуючись на подібнім підході, вводить вельми своєрідний термін — «податкова амністія» (див. Указ Президента РФ від 27 жовтня 1993 р. № 1773 «Про проведення податкової амністії в 1993 році»). Не зупиняючись на самому механізмі податкової амністії (в принципі досить раціональному), уявляється важливим підкреслити, що: виходячи із самої назви нормативного акта, створюється враження про платників, які винуваті первісно, неодмінних суб'єктів амністії. Роль тих, що виправдовуються, а не пояснюють, відводить їм також процедуру і характер податкових декларацій.

Питання про об'єкт оподаткування тісно пов'язане з характеристикою платника податків, тому що саме прибуток, майно, діяльність суб'єкта становить реальну основу бази, що оподатковується. Законодавча регламентація об'єкта оподаткування, очевидно, вимагає більш точного формулювання, ніж те, що наведене в підручнику «Радянське фінансове право», хоча вона й відтворює сутність даного поняття. Об'єкт оподаткування — це те, що силою закону підлягає оподаткуванню: доход, прибуток, земельна ділянка¹. Відносно схематичним є визначення об'єкта оподаткування в навчальному посібнику «Державні фінанси», де під ним розуміється «...доход, майно, щодо якого вираховуються платежі, відрахування, податки»². По-перше, навряд чи правомірно відносити до об'єкта оподаткування лише доходи і майно. По-друге, в деяких випадках у формі об'єкта оподаткування виступає лише частина доходу або майна, що знаходиться у платника.

Закон України від 2 лютого 1994 р. як об'єкт оподаткування виділяє доходи (прибуток), додаткову вартість продукції, вартість окремих товарів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, які визначені законодавчими актами України (ст. 6). В ст. 5 Закону РФ «Про основи податкової системи в Російській Федерації» визначення об'єкта оподаткування також має відносно завершену форму, хоча,

¹ Див.: Советское финансовое право. М., 1987. С. 250.

² Государственные финансы. К., 1991. С. 174.

на наш погляд, деякі моменти занадто деталізовані. Наприклад, характеристика «...доходу (прибутку)» як об'єкта навряд чи необхідна, оскільки прибуток є одним з елементів доходу (поряд із заробітною платою), і це деякою мірою — використання аналогічних понять. Природно, що прибуток і дохід — різні категорії, але подібна деталізація передбачає наступний докладний аналіз, який навряд чи доречний в статті Основного Закону, що регулює податкові правовідносини. Мабуть, це можна віднести й до перерахування видів діяльності, що містяться в даній статті.

Характеристика об'єкта оподаткування тісно пов'язана з поняттям платників. Це обумовлено тим, що розмежування останніх на рецензентів і нерекензентів обумовлює й різний підхід до доходів, що одержуються ними. Якщо при оподаткуванні резидентів ураховуються всі види їх доходів, як ті, що одержані на території України, так і їх джерел, що знаходяться за її межами, то нерезиденти є платниками лише за місцем одержання доходів в Україні.

Питання теорії не є особливостями і багато шарахань, коректувань пов'язані з тим, що податкове законодавство не має під собою наукової бази. Основна маса відрахувань в бюджет пов'язана з податками, що стягуються з доходів підприємств, організацій та громадян. Але чіткого обґрунтування категорії «дохід» практично немає. Звідси й безліч суперечностей між платниками і податковими органами, нестійкість податкової системи. Виникає питання: чи є доходом, що одержується, безплатні послуги, плата за товари, нижча за їх вартість. Якщо так, то у платника відсутні засоби для сплати податку. Необхідний відносно універсальний підхід до визначення оподаткованого доходу.

Теоретичні розробки на Заході в якості оподаткованого доходу виділяють платоспроможність конкретної особи за даний період, виражену в грошах чистого зростання. Фактично дохід — це дійсно витрачена сума плюс зростання чистого багатства. Виходячи з цього, можна виявити й усі необхідні для оподаткування відрахування з доходу, що пов'язані з його одержанням.

Використання доходу як суб'єкта оподаткування в чинному законодавстві породжує низку спірних моментів. Нерідко це характерно для проблем, що виникають на стиці галузей права. Наприклад, в роз'ясненнях податкових інспекцій кожний з учасників у договорі міни вважається продавцем майна, котре він віддає, і покупцем майна, котре він одержує. Стіже, він повинен платити податок з суми, які одержані від продажу власного майна і перевищують розмір, що не підлягає оподаткуванню. Якщо виходити із ст. 241 ЦК України, то сторони в договорі міни дійсно набувають прав і

обов'язків продавця та покупця, але це не означає, що міна перетворилася на дві купівлі-продажі. Таке автоматичне перенесення норми закону з однієї галузі в іншу доводить ситуацію до абсурду.

Примітною є ситуація, що описана у відкритому листі від 5 вересня 1994 р., надісланому Міністру юстиції та Голові Вищого арбітражного суду РФ групою в галузі оподаткування і бухгалтерського обліку. У ньому зверталася увага на роз'яснення Держподатслужби і Мінфіну РФ від 4 листопада 1993 р. «Про порядок реалізації Указу Президента Російської Федерації від 27.10.93 р. № 1773 «Про проведення податкової амністії в 1993 р.». Але ці роз'яснення піддають істотній ревізії положення цього указу. Останній передбачає звільнення платників від санкцій, якщо вони заявили про недосплачені податки до 30 листопада 1993 р. і в той же строк доплатили їх. Якщо податкові органи виявлять факт приховування доходу після зазначеного строку, то розмір штрафу збільшується утричі. Податкова служба і Мінфін трактують цей указ більш розширено: оскільки амністія була надана по всім податкам, то й санкції збільшувати утричі слід по всіх податкових платежах і складах. Поняття доходу (прибутку) чітко визначено відповідними законами, і його приховування є конкретним правопорушенням з конкретним складом. Ненарахування інших податків не приводить до приховування оподаткованого доходу.

Законодавство виділяє як доходи матеріальні надходження. У низці випадків при цьому змішуються східні, але не рівнозначні поняття. Так, у деяких випадках складно розмежувати поняття «дохід», «прибуток», «виручка». Багато проблем і суперечностей у свій час викликали відрахування від валютної виручки (так званий податок на валютну виручку) підприємств, які передували механізму обов'язкового продажу валютної виручки, уведеному в дію 19 лютого 1993 р. Деякі податкові інспекції, взявши за основу цю постанову, виділяли як об'єкт оподаткування всю валютну виручку підприємств, що при середній ставці в 35 % (30 % — Державний валютний фонд і 5 % — місцеві) вимагало сплати даних відрахувань і за рахунок фонду заробітної плати. Це відбувалося, незважаючи на те, що за логікою постанови мався на увазі дохід, а не вся виручка підприємств¹.

Хотілося б звернути увагу на одне з важливіших питань податкового законодавства — чітке розмежування і характеристику категорій, які виключають їх неоднозначне тлума-

¹ Див.: Постанова Верховної Ради України від 5 грудня 1992 р. № 2101—ХІІ «Про формування валютних фондів України».

чення. Природно, цього неможливо уникнути повністю, але відносно центральних понять — конче необхідно. Не вдаючись в деталізацію зазначених категорій, хотілося б провести різницю між виручкою, доходом і прибутком. Законодавства деяких держав як доходи виділяють не тільки надходження в грошовій або натуральній формі, а й пільги, привілеї, не пов'язані з передачею грошей або майна¹. В США до третини винагород снівпрацівникам і керівникам компаній надаються у формі пільг, компенсацій, різноманітних привілеїв². Незважаючи на широке розповсюдження подібних ваджелів, чітко простежуються зауваження кола посередніх доходів, що не підлягають оподаткуванню.

Законодавче регулювання на рівні закріплення в окремій статті закону, що визначає основи системи оподаткування, повинно розповсюджуватися й на поняття ставки податку.

Законодавче регулювання на рівні закріплення в окремій статті закону, що визначає основи системи оподаткування, повинно розповсюджуватися й на поняття ставки податку. Якщо в Законі України від 25 червня 1991 р. подібна стаття була відсутня, то в законі РФ від 27 грудня 1991 р. цьому присвячені ст. ст. 7, 8. З 2 лютого 1994 р. така норма існує й у законодавстві України (ст. 7 Закону України від 2 лютого 1994 р.), але вона регулює лише компетенцію органів державної влади та їх повноваження щодо зміни ставок протягом бюджетного року. Однак вони носять поверховий характер і регулюють порядок встановлення податкових ставок та затвердження ставок акцентів, не визначаючи поняття податкової ставки в цілому її видів.

Під ставкою розуміється розмір податку, що встановлюється на одиницю оподаткування³. На наш погляд, важливо виділити таке поняття як базова (основна) ставка, тобто ставка без урахування особливостей суб'єкта чи видів діяльності, що полегшують або ускладнюють податковий тягар і відповідно збільшують або зменшують базову податкову ставку (наприклад, за податком на доходи підприємств і організацій вона дорівнює 22 %; за податком на прибуток — 30 %). Слід урахувувати, що за деякими податковими платежами про поняття базової податкової ставки ми можемо згадувати вельми умовно, внаслідок великої кількості ставок в цілому по даному податку (акцизний збір).

¹ Див.: Основи подоходного налогообложения граждан в Сипгапу-ре//Финансы СССР. 1990. № 12. С. 70.

² Див.: Менеджер, 1992. №№ 9, 10. С. 10.

³ Див.: Советское финансовое право. С. 250.

Система ставок податку поряд з базовою включає до себе ще два види ставок:

— знижену, яка передбачає певні особливості платника і пом'якшує податковий тягар на нього (частіше за все її застосування можна розглядати як податкову пільгу);

— завищену, яка ураховує специфічну форму діяльності або одержання доходів та перевищує основну, базову.

Зараз ми в основному зустрічаємося із ставками, вираженими в процентах. Якщо раніше можна було розрізняти ставки в твердій сумі (наприклад, податок з власників транспортних засобів), то тепер, з урахуванням темпів інфляційних процесів, такий підхід здається просто абсурдним. Саме тому подібні ставки приведені в певну відповідність з величинами, кратними мінімальній заробітній платі, затвердженій Верховною Радою України.

Законодавче регулювання ставок податків, їх форми і рівня, яке склалося, незважаючи на деяку визначеність, породжує й низку запитань. Багато з них пов'язані з обґрунтуванням співвідношення ставок середніх розмірів з прогресією оподаткування, що встановлюється: чи має зростати середня ставка при зростанні доходу; з якого рівня доходів повинна «включатися» прогресія; що є основою для встановлення нижньої межі ставки.

В сучасних умовах оподаткування доходів юридичних осіб здійснюється за однією ставкою, без прогресії, а доходи фізичних осіб — за прогресивною шкалою. У деяких випадках це набуває конфіскаційного характеру. Якщо орієнтуватися на світову практику, то прогресивне оподаткування повинно «накривати» не більше 20 % всіх платників податків, а максимальна ставка податку (що складає 50 %) — не більше 1 % від їх загального числа. Відсутність серйозної теоретичної розробки примушує законодавця кілька разів на рік змінювати шкалу оподаткування. Це ускладнюється й широкою диференціацією величин особистих доходів населення. Мабуть, є сенс розробити шкалу доходів, яка включає 8—10 груп з приблизно однаковою різницею доходів в кожній групі. При цьому особливо важливо виділити максимальну межу останньої, найвищої групи, яка б «включала» найвищу ставку податку.

Пошук оптимальних форм ставок в групі платників (юридичних і фізичних осіб) є важливим, але не більше, ніж встановлення взаємозв'язку ставок з податками з юридичних і фізичних осіб. При цьому важливо ураховувати аксіому, що наслідки при ухиленні від сплати податків менші, якщо різні види доходів підлягають оподаткуванню за однаковими ставками, оскільки в такому разі виключається тенденція

до перерозподілу доходів на користь тих, котрі підлягають оподаткуванню за меншою ставкою.

Деякі пропозиції в галузі податкової законотворчості пов'язані з пропозиціями встановлення диференційованих ставок податків за галузями. Але таке становище зміцнить й пропорції, що вже склалися, структуру виробництва, збільшить диспропорції, які зростають за умов реформування. Дуже стриманно це можна було б застосувати у співвідношенні між добувними і переробними галузями, встановивши підвищення ставки для перших з метою стимулювання і посилення ресурсозберігальних тенденцій обробних галузей.

Надійшла до редколегії 03.07.96

ПРОБЛЕМИ БОРотьБИ ЗІ ЗЛОЧИННІСТЮ

В. М. ТРУБНИКОВ, проф. НЮА України

ОСОБИСТІСТЬ ЗВІЛЬНЕНОГО ВІД ВІДБУВАННЯ ПОКАРАННЯ ЯК СУБ'ЄКТ СОЦІАЛЬНОЇ АДАПТАЦІЇ

1. Поняття особистості засудженого з місць позбавлення волі як суб'єкта соціальної адаптації. Особистість засудженого розглядається головним чином як об'єкт виправно-трудоного впливу, як соціально-психологічна характеристика осіб, які відбувають покарання¹. Особисті властивості звільненого від відбування покарання та їхній вплив на процес постпенітенціарної адаптації ще не були предметом спеціального дослідження.

Особистість звільненого від відбування покарання виступає як автор процесу соціальної адаптації, оскільки цей процес розглядається як пристосування вже сформованої особи до нових умов життєдіяльності. Адаптація значною мірою відображує суб'єктивно опосередкований розвиток особи на конкретному життєвому етапі. І тут особистість є елементом (суб'єктом) спілкування та діяльності.

Звільнений від відбування покарання виступає не тільки як істота, що пізнає і бере із оточуючого середовища усе йому необхідне, а й поводить себе як діюча особа. Змінюється під впливом мікро- і макросередовища, звільнений в той

¹ Див. *Михлин А. С.* Личность осужденных к лишению свободы и проблемы их исправления и перевоспитания: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1974; *Сундунов Ф. Р.* Социально-психологические и правовые аспекты исправления и перевоспитания правонарушителей. Казань, 1976; та ін.