

6. Новицький А. М. Організаційно-правові засади державного управління у паливно-енергетичному комплексі України. – І.: НАДПСУ, 2005. – 200 с. 7. Офіційний Вісник України. 8. Плиев Э. Г. Правовое регулирование снабжения газом в СССР. – М.: МГУ, 1974. – 30 с. 9. Садиков О. Н. Правовые вопросы газоснабжения. – М.: ГИЮУ, 1961. – 190 с.

Надійшла до редакції 01.04.2008 р.

УДК 340.15(477)«XX/XXI»

Є.О. Васильєв, аспірант
*Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків*

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК КОНКРЕТНО-ІСТОРИЧНА РИСА РОЗВИТКУ УКРАЇНИ В РОКИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ

Економічні реформи, розпочаті невдовзі після проголошення незалежності України в 1991 р., перехід до ринкових механізмів, розвиток приватного сектора економіки зумовили необхідність правового регулювання відповідної сфери суспільних відносин. Податкові платежі є одним з основних джерел надходжень коштів, які використовуються для забезпечення державою соціальних програм, підтримання правопорядку, вирішення управлінських та інших завдань. Із проголошенням незалежності перед країною гостро постало питання ефективної мобілізації грошових коштів до Державного й місцевих бюджетів, створення системи

органів, покликаних реалізовувати фіскальну функцію держави. У цей період було прийнято велику кількість нормативно-правових актів з питань оподаткування, частина з яких діють до сьогодні.

Наприкінці 90-х років ХХ ст. було розпочато роботу в напрямку систематизації й узагальнення нормативно-правових актів, що регламентують відносини в царині оподаткування, кінцева мета якої полягає в прийнятті Податкового кодексу України. Також триває робота з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, одним з основних напрямків якої на її першому етапі (2004-2007 рр.) є адаптація у сфері податків. У

зв'язку з цим нерідко виникають проблеми, які неможливо вирішити без огляду на конкретний історичний досвід становлення податкової системи країни. Тому, з нашого погляду, вкрай важливим вбачається врахування попереднього досвіду функціонування останньої, виявлення основних закономірностей розвитку податкового законодавства, з'ясування впливу на цей процес різноманітних внутрішніх і зовнішніх чинників. За допомогою історико-порівняльного методу можна оцінити ефективність тих чи інших фіскальних заходів, дослідити динаміку розвитку окремих правових інститутів у цій царині.

Розвиток системи оподаткування України в тому чи іншому аспекті досліджувалися в роботах М.Я. Азарова, О.Д. Василика, М.П. Кучерявенка, П.М. Мельника, Г.О. П'ятаченка, А.М. Соколовської та інших учених [Див.: 1; 2; 5; 7; 10; 12]. Проте ще й дотепер майже немає комплексних досліджень еволюції правової регламентації податків і зборів (обов'язкових платежів) в історико-порівняльному напрямку.

Мета цієї статті – дослідити основні етапи розвитку правового регулювання оподаткування, сутність його системи як конкретно-історичного явища новітнього періоду історії України.

Розглядаючи систему оподаткування як об'єкт історико-по-

рівняльного аналізу вважаємо за необхідне з'ясувати її сутність і характерні ознаки. Виникнення податкових платежів не відразу спричинило формування податкових систем. Перехідні, зародкові їх форми, зумовлені переважно звичаями, спочатку були далекі від єдиної системи. Іноді вони становили тимчасові, епізодичні форми надходжень державних доходів. Вивчення ж системи оподаткування було актуальним і для дореволюційної Росії. Так, К.Г. Рау пише: «...З того часу, як у щорічному народному господарстві почали розрізняти його основні галузі і їх рівномірне оподаткування визнано вимогою справедливості, податки окремої країни слід розглядати як частки одного цілого й перейматися тим, щоб усі види доходів повністю й у правильній пропорції оподатковувались. Сукупність податків окремої країни, її податковий устрій нерідко йменують податковою системою. Однак на цю назву вона заслуговує виключно в тому разі, коли кожна подать відповідає вищевикладеним загальним засадам, так, щоб жодна частка чистого доходу не залишилася звільненою й не була обкладена занадто слабко чи дуже сильно. Із цієї причини необхідно іноді зберігати чи знову запроваджувати деякі види податків, пов'язані в багатьох аспектах з більшими труднощами й незручностями,

ніж інші, але при цьому необхідні для повноти податкового устрою» [11, с. 299, 300]. Питання оподаткування також досліджувались в роботах І.І. Янжула, який розглядав систему різних податків як їх комбінацію, побудовану за вказівкою вищих принципів оподаткування для покриття державних витрат [17, с. 284]. Він підкреслював, що для спільності й рівномірності оподаткування потрібна система податків.

Цікавим стосовно даного дослідження є підхід С.Г. Пепеляєва, який визначає податкову систему як сукупність існуючих на цей момент у конкретній державі суттєвих умов оподаткування [9, с. 80]. До таких умов він відносить: (а) порядок установлення й запровадження в дію податків; (б) їх види, систему; (в) порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; (г) права й обов'язки їх платників; (д) форми й методи податкового контролю; (е) відповідальність учасників податкових відносин; (є) способи захисту прав та інтересів платників податків.

На конкретно-історичну природу податкової системи вказує також А.В. Бризгалін. Він трактує її як взаємозалежну сукупність усіх існуючих у державі суспільних відносин, що складаються у сфері оподаткування й мають економічну, політичну, організаційну і правову природу. На його дум-

ку, основними елементами цієї системи виступають: (а) економічні характеристики останньої; (б) поточні й перспективні напрямки податкової політики; (в) система й принципи податкового законодавства; (г) система податкових та інших фіскальних органів; (д) правовий статус платника податків та інших зобов'язаних осіб; (е) умови взаємодії бюджетних і податкових систем; (є) сама система податків; (ж) порядок розподілу податків по бюджетах; (з) форми й методи податкового контролю; (и) порядок та умови оподаткування; (і) відповідальність суб'єктів податкових правовідносин; (к) способи захисту прав та інтересів платників податків та ін. [14, с. 324].

Поняття «податкова система» науковці зазвичай розкривають як сукупність податків, зборів, платежів [15, с. 230]. Із цього приводу досить вдалою є запропонована Н.І. Хімічевою її характеристика у вузькому, власному змісті слова (як об'єднання безпосередньо податків) і в широкому, яку взяв на озброєння законодавець, тобто сукупність усіх платежів, що мають податковий характер, і складає систему податків і зборів [16, с.30]. Наприклад, у регулюванні системи податків і зборів у ст.12 Податкового кодексу РФ закріплюються їх види (федеральні, регіональні й місцеві) з наступною деталізацією

їх переліку. В Україні відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» законодавцем використано поняття цієї системи як сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджеті й державні цільові фонди, які сплачуються у встановленому законами порядку [3; 1997. – № 16. – Ст. 119].

Спробуємо розмежувати категорії «податкова система» й «система оподаткування». Ми не можемо визнати обґрунтованим підхід, запропонований цим Законом, оскільки поняття «система оподаткування» більш багатоаспектне, ніж просто сукупність податків і зборів, що діють на території держави. Якщо податкова система дійсно охоплює сукупність платежів податкового характеру, як слушно зазначає М.П. Кучерявенко [6, с. 24], то система оподаткування повинна включати цілу низку складників. Податкова система становить сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів), законодавчо закріплених та обов'язкових до сплати на території держави. Система ж оподаткування поруч з податковою системою містить у собі й досить широкий спектр відносин, пов'язаних з реалізацією процесів оподаткування. Іншими словами, це сукупність: (а) законодавчо закріплених податків, зборів, обов'язкових платежів; (б) принципів, форм і ме-

тодів їх установаження, зміни або скасування; (в) способів їх забезпечення; (г) дій, що гарантують сплату платежів і контроль за своєчасним і повним надходженням коштів від податків і зборів у бюджети й цільові фонди. М.П. Кучерявенко рекомендує розглядати податкову систему у вузькому смислі (як сукупність податків і зборів, певний діючий механізм законодавчо визначених важелів з акумуляції доходів держави) і в широкому розумінні (у тому числі як доволі значний спектр процесуальних відносин зі встановлення, зміни, скасування податків, забезпечення їх сплати тощо) [6, с. 24, 25].

У зв'язку з наведеним ми не можемо погодитися з ототожненням податкової системи й системи оподаткування, з характеристикою їх як понять, що мають ідентичний зміст [4, с. 38]. Як бачимо, подальшого наукового опрацювання потребує не лише податкова система як сукупність діючих податків і зборів (обов'язкових платежів), а й система оподаткування, тобто податкова система в широкому смислі, що включає в себе відносини щодо встановлення, зміни і скасування податків і зборів, забезпечення їх сплати, організації контролю та ін.

Розглядаючи розвиток системи оподаткування за роки незалежності України, можемо вирізнити 3 його основні етапи: пере-

творення радянської системи оподаткування (1991-1992 рр.), її оновлення (1992-1996 рр.) і вдосконалення податкового законодавства держави (1996-2007 рр.).

На першому етапі розвитку цієї системи правове регулювання оподаткування здійснювалося переважно на підставі радянського законодавства, яке деякий час продовжувало діяти й після проголошення незалежності країни. Станом на 24 серпня 1991 р. основним нормативним актом з питань оподаткування був Закон СРСР від 14 червня 1990 р., № 1561-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» [8], згідно з вимогами якого підприємства, об'єднання, організації сплачували загальносоюзні податки: на прибуток, з обігу, на експорт та імпорт, на фонд оплати праці колгоспників, на приріст коштів, що спрямовуються на споживання, на доходи тощо. Цим же Законом також визначались особливості оподаткування іноземних юридичних осіб, усунення подвійного оподаткування, питання відповідальності платників податків і контролю за дотриманням податкового законодавства. Законодавчим органам союзних та автономних республік відповідно до законодавчих актів СРСР надавались повноваження по встановленню та справлянню на їх територіях республіканських податків.

Законом УРСР «Про порядок дії на території Української РСР Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій» від 5 липня 1991 р. на підставі Декларації про державний суверенітет України було закріплено порядок дії на території УРСР відповідного Закону [3; 1991. – № 39. – Ст. 510]. Продовжував діяти також Закон УРСР від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування» [3; 1991. – № 39. – Ст. 510], яким визначалися принципи побудови системи оподаткування в УРСР, платники й види податків, зборів та обов'язкових платежів, об'єкти оподаткування й відповідальність за порушення податкового законодавства. Статтею 1 зазначеного Закону проголошувалось, що податкова політика була виключним правом республіки і провадилася самостійно. Усі податки, збори й обов'язкові платежі, стягнуті в УРСР, зараховувалися в республіканський і місцеві бюджети й позабюджетні фонди. Установлення на її території загально-республіканських податків, зборів та обов'язкових платежів, визначення платників та об'єктів оподаткування, загального порядку відрахування, зарахування платежів і надання пільг по них здійснювалося Верховною Радою УРСР.

Для 2-го етапу розвитку системи оподаткування притаманна

активна нормотворчість, зумовлена прийняттям Закону від 19 грудня 1992 р. «Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети у сфері законодавчого регулювання» [3; 1993. – № 2. – Ст. 6]. Відповідно до нього з метою оперативного вирішення питань, пов'язаних з проведенням ринкової реформи, Верховна Рада ухвалила делегувати Кабінету Міністрів України строком до 21 травня 1993 р. повноваження видавати декрети у сфері законодавчого регулювання з питань, передбачених п. 13 ст. 97 Конституції УРСР, стосовно відносин власності, підприємницької діяльності, соціального й культурного розвитку, державної митної, науково-технічної політики, кредитно-фінансової системи, оподаткування, державної політики оплати праці й ціноутворення. Такими актами стали, наприклад, Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств й організацій», «Про прибутковий податок з громадян», «Про державне мито», «Про місцеві податки й збори» тощо [3; 1993. – № 10. – Ст.76,77; №13 – Ст.113; № 30 – Ст.336,].

На 3-му етапі розвитку системи оподаткування незалежної України відбувається вдосконалення й систематизація податкового законодавства. Поштовхом для цього можна вважати прий-

няття Конституції України, а також указ Президента України від 31 липня 1996 р., №621/96 «Про заходи щодо реформування податкової політики» [13; 1996. – № 146 – Ст. 10]. За цим Указом з метою коригування податкової політики згідно з основними напрямками економічних реформ в країні, для захисту інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисциплін, забезпечення своєчасних надходжень до доходної частини передбачалась підготовка проектів законів та інших нормативно-правових актів з питань реформування податкової політики, створення в державі стабільної податкової системи, яка забезпечувала б чітке визначення порядку стягнення податків, зборів, інших обов'язкових платежів, його простоту, а також запровадження податків у такі строки, які гарантували б можливість платникам податків урахувувати це під час планування фінансово-господарської діяльності в наступному.

У цей період відбуваються численні зміни податкового законодавства, а один з найголовніших нормативних актів з питань оподаткування – Закон України «Про систему оподаткування» – викладається в новій редакції [3; 1997. – № 16. – Ст. 119]. Його ст. 3 вперше закріпила принципи оподаткування: стимулювання підприємницької виробничої

діяльності й інвестиційної активності, обов'язковість, рівнозначність, пропорційність, рівність і недопущення жодних проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, стабільність, економічна обґрунтованість і рівномірність сплати, компетенція, єдиний підхід і доступність. Разом із тим з'являються невідомі раніше вітчизняному податковому праву правові інститути. Наприклад, указом Президента України від 4 березня 1998 р., № 167/98 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» [13; 1998. – №82-83] з метою забезпечення своєчасного й повного надходження податків і зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, зміцнення податкової і платіжної дисципліни, а також підвищення відповідальності платників усіх цих платежів за виконання своїх обов'язків перед бюджетами й державними цільовими фондами було запроваджено податкову заставу як спосіб забезпечення погашення такими платниками податкової заборгованості. Подальше нормативне закріплення інституту забезпечення виконання обов'язків платників податків було здійснено Законом України «Про порядок погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільови-

ми фондами» від 21 грудня 2000 р., № 2181-III [3; 2001. – № 10. – Ст. 44], який також запровадив новий для українського податкового законодавства механізм адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень.

За п. 119 постанови Верховної Ради України від 15 липня 1999 р., №976-XIV «Про державну програму розвитку законодавства України до 2002 року» було заплановано розробку й прийняття Податкового кодексу України в строк до 2000 р. Однак через певні політичні й організаційні причини вона залишилась нерезалізованою. Поряд із цим триває активна робота по виконанню положень Закону України від 21 листопада 2002 р., № 228-IV «Про концепцію загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС» [3; 2003. – № 3. – Ст. 12], Закону України від 18 березня 2004 р., №1629 «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [3; 2004. – № 29. – Ст. 367].

Таким чином, система оподаткування України значною мірою детермінується низкою соціально-економічних і політичних чинників, що є конкретно-історичною рисою певного етапу розвитку держави. Подальшого детального дослідження, вважаємо, потребує її становлення на

кожному з окреслених історичних періодів, а також аналіз європейського досвіду правового ре-

гулювання оподаткування з метою його врахування в проекті Податкового кодексу України.

Список літератури: 1. Азаров М.Я., Ярошенко Ф. О., Єфименко Т. І. та ін. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: В 6-ти т. –Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів. – К.: НДФІ, 2004. – 306 с. 2. Василик О.Д. Податкова система України: Навч. посіб. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 447 с. 3. Відомості Верховної Ради України. 4. Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России: Общ. ч.: Учебник. – М.: Юрист, 2001. – 490 с. 5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. 1. – Ч. 2: Генезис налогового регулирования. – Харьков: Легас, 2002. – 791с. 6. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Консум, 1997. – 256 с. 7. Мельник П. В., Данилов О. Д., Ходаківська В. П. та ін. Податкова система України: Практикум: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. освіти. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України, 2001. – 254 с. 8. О налогах с предприятий, объединений и организаций: Закон СССР от 14.06.1990 г. № 1561-1 // Ведом. Съезда нар. депутатов СССР – 1990. – № 27. – Ст. 522. 9. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с. 10. Пятченко Г. О., Кухарець Л.В. Становлення та розвиток фінансів України. 1917-2003. – К.: НДФІ, 2005. – 784 с. 11. Рау К. Г. Основные начала финансовой науки / Соч. К.Г. Рау. Пер. с 5-го нем. изд. А. Корска. – Спб.: Тип. Майкова, 1867. – Т.1. – 318 с. 12. Соколовська А. М. Податкова система України. теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 371 с. 13. Урядовий кур'єр. 14. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева – М.: Юрист, 2002. – 576 с. 15. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. – М.: Изд-во БЕК, 1995. – 524 с. 16. Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. – М.: Изд-во БЕК, 1997. – 325 с. 17. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – 2-е изд. – Спб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1895. – 502 с.

Надійшла до редакції 25.12.2007 р.