

Крикунов А. Конституционный принцип верховенства права и подходы к его интерпретации в зарубежных государствах и Украине. В статье исследованы правовые источники, которые нормативно закрепляют конституционный принцип верховенства права в системе права Украины; осуществлен сравнительный анализ судебных и научных толкований сущности и содержания принципа верховенства права. Сделан вывод, что принцип верховенства права является определяющим при формировании всех институтов государства и общества в целом, поскольку закрепляет за правами человека значение высшей социальной ценности, главного общественного ориентира. Поэтому возможно согласиться с тезисом, что верховенство права выступает «принципом принципов». Доказано, что понятие верховенства права постоянно эволюционирует и расширяет свой объем. Закономерно, что в Украине оно должно развиваться и наполняться новым содержанием, приближаясь к европейским стандартам защиты прав человека. Различия в теоретических подходах к определению верховенства права связаны с многогранностью и глубиной соответствующей идеи. Абсолютно определенная дефиниция принципа верховенства права представляется нам нецелесообразной и невозможной из-за динамики развития международно-правовых стандартов прав человека. В отраслевом законодательстве Украины принцип верховенства права законодателем не случайно поставлен во главу системы принципов. Принцип законности ему структурно и содержательно подчинен.

Ключевые слова: принцип верховенства права, права человека, Конституция Украины, законодательство Украины, деятельность государства, судебная практика.

Krykunov A. Constitutional Principle of the Rule of Law and Approaches to its Interpretation in Foreign Countries and Ukraine.

In the article legal sources, which normatively fix the constitutional principle of the rule of law in the system of law of Ukraine, have been investigated; the comparative analysis of judicial and scientific interpretation of essence and content of the principle of the rule of law has been presented. It has been concluded that the principle of the rule of law is essential in the formation of all institutes of the state and society in general as it defines human rights as supreme social value, and major public reference point. Therefore it is possible to agree with the thesis that the rule of law is “the principle of the principles”. It has been proved that the concept of the rule of law constantly evolves and expands. It is natural that in Ukraine it has to develop and be filled with new content, being similar to the European standards of human rights protection. Differences in theoretical approaches to the definition of the rule of law are connected with the diversity and profundity of the corresponding idea. Absolutely accurate definition of the principle of the rule of law has been presented as inexpedient and impossible due to dynamics of the development of international legal standards of human rights. In the branch legislation of Ukraine the principle of the rule of law has been intentionally put at the head of the system of principles by legislators. The principle of legality is subordinated to it in structure and content.

Key words: principle of the rule of law, human rights, the Constitution of Ukraine, legislation of Ukraine, activity of the state, court practice.

УДК 336.221(477)

Л. Товкун

Податкова система України: поняття та перспективи розвитку

Предметом дослідження статті є податкова система, а також принципи, на основі яких вона функціонує. В статті дається характеристика податкової системи, як складної категорії податкового права. Зазначається необхідність більш широкого її визначення у порівнянні з тим, що є у Податковому кодексі України. Визначаються шляхи реформування податкової системи, опираючись на діючі та нові принципи функціонування податкової системи.

Ключові слова: податкова система, принципи податкової системи, платник податків, контролюючі органи, податки.

Постановка наукової проблеми та її значення. Функціонування податкової системи в Україні пов'язано з багатьма проблемами і суперечностями. Її розвиток зумовлений певними етапами розвитку, якого досягла держава в економічній, політичній і соціальній сферах. Таким чином,

структура і організація податкової системи характеризується тим рівнем розвитку держави, який є на даний час.

Метою статті є з'ясування сутності та недоліки податкової системи України, розкрити необхідність та шляхи її реформування.

Актуальність обраної теми підкреслюється тим, що, не зважаючи на постійний інтерес до податкової системи та дослідження вчених по цій проблемі, на сьогодні й досі залишається багато дискусійних питань. Податкова система, виступаючи базою забезпечення функціонування публічних видатків, являється важливою складовою розвитку економіки і шляхом залучення інвестицій в Україну.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науково-теоретичну основу дослідження питань по цій темі склали праці таких вчених, як Д. А. Бекерської, П. К. Воронової, В. С. Загорського., М. П. Кучерявенка, А. І. Крисоватого, П. С. Пацурківського, А. М. Соколовської та інш.

Виклад основного матеріалу. Досліджуючи категорію «податкова система» необхідно звернути увагу на те, що вона є однією з базових у податковому праві. Не дивлячись на досить широке її застосування і закріплення у податковому законодавстві ряду країн, в тому числі і в Україні, вона не має єдиного тлумачення серед вчених. Їх погляди, умовно, можна поділити на дві групи. Перша – розглядає податкову систему як просту систему, що складається з сукупності взаємопов'язаних однорідних елементів, а саме, сукупності встановлених в законодавчому порядку податків та зборів [3, с. 32]. Друга група розглядає податкову систему як складне явище, яке включає різні підсистеми елементів [5, с. 41; 6, с. 135]. При цьому, різні автори виділяють різні елементи податкової системи, а саме: контролюючі органи, податкове законодавство, принципи податкової системи та інш.

Визначення податкової системи як сукупності податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку, дається у ст. 6 Податкового кодексу України [1]. На нашу думку, воно орієнтовано на односторонню характеристику податкової системи. Таке визначення скоріше характеризує систему податків та зборів в Україні, яка представляє собою цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів і одночасно сама виступає елементом системи більш високого рівня, а саме податкової системи. Тому, поняття «система податків та зборів» і поняття «податкова система» не слід плутати, тому що остання ширша за своїм обсягом і визначеністю.

Податкова система, як складне явище, потребує певного аналізу. Звернемо увагу на те, що взагалі розуміється під «системою». Цей термін у перекладі з грецької (*systema*) означає «ціле, яке складається із частин». Вона розглядається як певна множина елементів, які знаходяться у взаємодії, взаємозв'язку. Податковій системі притаманні ті ж ознаки, що характеризують «систему», а саме: по елементний склад, взаємозалежність елементів, органічна цілісність і єдність, безперервність розвитку. Тому, щоб дати більш повне визначення податкової системи необхідно характеризувати її не тільки як систему податків та зборів (хоча це є основним її елементом), але включити до неї принципи побудови податкової системи, порядок встановлення, введення, зміни, скасування податків та зборів, права та обов'язки платників податків, організацію звітності та податкового контролю. Розглянемо деякі з цих складових.

Системоутворюючим чинником при побудові податкової системи виступають принципи. Юридична наука розуміє під принципами загальнообов'язкові вихідні нормативно-юридичні положення, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю. Вони визначають зміст правового регулювання і виступають критерієм правомірності поведінки і діяльності учасників регулюючих правових відносин [4, с. 95]. Г. А. Василевич вказував, що значущість правових принципів зростає під час широкомасштабних змін в суспільстві, коли законодавство не встигає за потребами суспільного розвитку, більш того, суперечить виникаючим новим цінностям [2, с. 87]. Враховуючи значущість принципів, заслуговує на увагу їх класифікація виходячи з критерію рівня актів, в яких вони знаходять закріплення. Так, принципи поділяють на ті, що містяться в Конституції, і принципи, закріплені в податковому законодавстві (в кодифікаційному акті або в загальних податкових законах).

Конституція закріплює принципи найбільш загального характеру. Спеціальні принципи, які характеризують податкову систему і відображають її специфіку, закріплюються в актах податкового законодавства. На даний час класичними принципами оподаткування є ті, що сформульовані А. Смітом, а саме: принцип справедливості, принципи визначеності оподаткування, принципи зручності оподаткування, принципи економії. Вони лежать в основі сучасних принципів реформування національної податкової системи. Звернемо увагу на деякі з них.

Особливе місце у сфері права посідає поняття «справедливість». Вона лежить в основі принципу верховенства права, логічним продовженням якого є принцип верховенства закону. Таким чином, все національне законодавство, в тому числі і податкове, має ґрунтуватись на незмінній ідеї справедливості. Виходячи з вищевказаного, у податковому праві під справедливість розуміється саме матеріальна справедливість, яка стосується інтересів суб'єктів оподаткування. Цей принцип з точки зору оподаткування може розглядатися в двох аспектах: 1) «справедливість по горизонталі», коли рівні за доходами особи платять рівні податки; 2) принцип «справедливості по вертикалі», який полягає в тому, що якщо рівні за економічним та соціальними положенням платники платять рівні податки, то нерівні повинні платити «нерівні» податки. Традиційно «горизонтальна справедливість» одержує більшу підтримку в суспільстві. «Вертикальна справедливість» визиває багато дискусій. Вони пов'язані з тим, чи слід вводити прогресивну шкалу ставок оподаткування і на якому рівні доходу слід застосовувати підвищення податкової ставки? Виходячи із змін, які були внесені до податкової системи (а саме ПДФО) з 2015 р., саме «вертикальна справедливість» одержала перевагу.

З цим принципом справедливого оподаткування тісно пов'язаний принцип рівності усіх платників перед законом. Даний принцип є принципом не фактичної, а формальної рівності. Він закладається в тому, що платник певного податку та збору, за загальним правилом, повинен сплачувати податок або збір на рівних умовах. В Податковому Кодексі України для розкриття цього принципу встановлено, що податки не можуть мати дискримінаційний характер і по-різному застосовуватись до платників виходячи із соціальних, расових та інших подібних критеріїв. На даний час цей аспект сприймається як обов'язкова догма, яка не потребує обґрунтування.

Тим часом саме існування принципу рівності в питаннях оподаткування часто ставиться під сумнів, тому що в певних випадках можна простежити нерівність оподаткування (різні суб'єкти несуть різний податковий тягар).

На даний час процес оподаткування набув складного характеру, коли на перший план виходить максимальність оподаткування (взяти с платника стільки, скільки можна). Протиріччя між бажанням держави взяти більше податків і бажанням платника податків сплатити їх як можна менше було завжди. Таке прагнення неминуче веде до розробки більш складної техніки оподаткування з боку держави, застосування певних юридичних прийомів та механізмів, які регулюють процес оподаткування.

Реформування податкової системи в Україні за складом та структурою іде по аналогії податкових систем європейських країн. Однак чинна податкова система України має певні особливості. До них необхідно віднести: 1) фіскальний характер і недостатню адекватність податкової системи поточному стану економіки; 2) збільшення податкового навантаження (формально – воно зменшилось завдяки скороченню кількості податків та зборів, а реально – зросло за рахунок введення нових податків (зборів), зміни елементів податків та зборів в сторону зростання); 3) складність та нестабільність податкового законодавства (у відповідності до ПКУ, зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року). Невиконання зазначених вимог дестабілізує роботу суб'єктів господарювання, приводить до зменшення надходжень до бюджетів, а також сприяє відтоку інвестицій з України.

Висновки. Зміни, які відбуваються у податковій системі України, потребують нового рівня співпраці між платником податків та контролюючим органом. Відносини між ними не завжди є відносинами протистояння та конфлікту. Це пов'язано зі зміною моделі поведінки безпосередньо платника податків, а також зі змінами в роботі контролюючих органів. Контролюючі органи та платники ПДВ мають певні спільні інтереси, які можуть бути використані з метою дотримання податкового законодавства та забезпечення певної вигоди.

Відмінною рисою такого співробітництва є його узгодженість, яка досягається шляхом встановлення та додержання всіма учасниками певних правил (принципів, порядку, процедури здійснення узгоджених дій). Прикладом такого співробітництва є «податковий компроміс», який був введений відповідно до Закону №63-VIII від 25 грудня 2014 р. «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу».

Цей приклад підтверджує, що реалізація принципу співробітництва в податковій сфері не повинна погіршувати прав і законних інтересів платника.

Але можуть бути певні припони на шляху запровадження цього принципу. До них можна віднести незацікавленість платників податків до розвитку партнерських відносин; недостатню

мотивацію податкових органів до зміни методів податкового адміністрування, їх неготовність до виконання публічних зобов'язань перед платником та інш.

Не дивлячись на ці припони пріоритетом, на нашу думку, все ж є розробка саме конкретного механізму реалізації цього принципу, а потім і включення його до принципів податкового законодавства.

Таким чином, визначившись з поняттям податкової системи, необхідно зазначити, що важливою її складовою є не тільки сукупність податків та зборів, але і наявність інших елементів, а саме принципів. Тому зміни, які проходять у податковій системі, потребують обов'язкового їх додержання, а також узгодження інтересів держави та платників податків.

Джерела та література

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р., № 2755-VI // Відомості Верхов. Ради України. – 2011. – № 13-14; № 15-16; № 17. – Ст. 112.
2. Василевич Г. А. Конституционные принципы налогообложения в решениях Конституционного Суда Республики Беларусь / Г. А. Василевич // Вестник Высшего Хозяйственного Суда. – 2007. – № 17. Спецвыпуск. – С. 85-91.
3. Василик О. Д. Податкова система України: навч. посібник / О. Д. Василик. – К.: Поліграфкнига, 2004. – 478 с.
4. Демин А. В. Теория государства и права: курс лекций / А. В. Демин. – М.: ИНФРА, 2004. – 675 с.
5. Кучерявенко М. П. Податкове право України / М. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2012. – 527 с.
6. Пепеляев С. Г. Налоговое право: учебник / С. Г. Пепеляев. – М.: Юрист, 2003. – 580 с.

Товкун Л. Налоговая система Украины: понятие и перспективы развития. Предметом исследования статьи является налоговая система Украины. Ее функционирование связано с определенными проблемами и противоречиями. Развитие налоговой системы определяется тем уровнем, которого достигло государство в экономической, политической и социальной сферах. Несмотря на постоянный интерес и достаточно высокий уровень исследования данной темы, остается еще много дискуссионных вопросов. Актуальность темы определяется тем, что налоговая система выступает основой обеспечения функционирования публичных расходов. От того, как будет развиваться налоговая система, зависит развитие экономики, привлечение инвестиций во все сферы народного хозяйства. Характеризуя понятие «налоговая система» необходимо подчеркнуть ее сложный состав. Одним из элементов налоговой системы могут выступать принципы ее функционирования. Это особенно важно во время широкомасштабных изменений в обществе, когда законодательство не успевает за потребностями общественного развития, а иногда, и противоречит возникшим новым ценностям. Особое место среди принципов налоговой системы занимают принцип социальной справедливости и принцип равенства всех плательщиков перед законом. Учитывая изменения, происходящие в налоговой системе Украины, перечень принципов может быть расширен. Но это должно быть не формальное увеличение принципов, а разработка их с учетом досконального анализа национального законодательства и налоговой практики.

Ключевые слова: налоговая система, принципы налоговой системы, налогоплательщик, контролирующие органы, налоги.

Tovkun L. Taxation System of Ukraine: Concept and Prospects of Development. The object of research of the article is the taxation system of Ukraine. Its functioning is connected with certain problems and contradictions. The development of the taxation system is defined by the level which the state reached in economic, political and social spheres. Despite the constant interest and rather high level of research of this subject, many debatable questions still exist. Actuality of the subject has been defined by the fact that the taxation system is the basis for satisfying the functioning of public expenses. The development of economy and attraction of investments into all spheres of a national economy depends on the development of the taxation system. Characterizing the concept of «taxation system» the author finds it necessary to emphasize its complicated structure. As one of the elements of the taxation system the principles of its functioning can be defined. It is especially important during overwhelming changes in society when legislation remains behind the requirements of social development, and sometimes contradicts new values. A special place among the principles of the taxation system is taken by the principle of social justice and the principle of equality of all payers before the law. Considering the changes in the taxation system of Ukraine, the list of the principles can be expanded. But it ought to be not formal increase of the principles, but the development of them on the basis of thorough analysis of the national legal system and taxation practice.

Key words: taxation system, principles of the taxation system, taxpayer, supervisory authorities, taxes.