

Чайка В. В.,
кандидат юридичних наук,
докторант, доцент кафедри фінансового права
Національного університету державної податкової служби України

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню та аналізу з позицій теорії фінансового права факторів, що негативно впливають на розвиток і функціонування сучасної податкової системи України.

Ключові слова: податкова система, податкова політика, податкове законодавство, податкове право, нестабільність.

Постановка проблеми. У соціальній ринковій економіці провідну роль принципово відведено приватній ініціативі та приватній формі власності; водночас компетенції держави й державній власності належить допоміжна роль. Приватна власність і діяльність суб'єктів господарювання, що керуються й контролюються ринком і добросовісною конкуренцією, ефективно забезпечують економічну свободу, адаптацію до постійно змінюваних ринкових умов, а також добробут і соціальну захищеність громадян. Якщо виникає необхідність регулятивного впливу з боку держави на ринок, він здійснюється за допомогою інструментів економічної політики держави, що вирівнюють і підтримують, а не суворо контролюють підприємницьку діяльність.

В умовах наявного в Україні формату ринку та фінансування суспільного розвитку вітчизняна податкова система виконує подвійну функцію: 1) є джерелом виконання державою своїх функцій; 2) є основою механізму державного регулювання народного господарства країни.

Отже, ефективне функціонування всього господарського комплексу держави загалом багато в чому залежить від того, наскільки грамотно й обґрунтовано побудована її податкова система [1]. В умовах схваленої 12.01.2015 р. Президентом України Стратегії сталого розвитку України-2020 [2, с. 14] одним із пріоритетних напрямів реалізації Стратегії визначено податкову реформу. Необхідно констатувати, що в період з 1991 р. до сьогодні реформування податкової системи здійснюється практично безперервно. Зокрема, продовжується пошук нових податкових механізмів, за допомогою яких здійснюється податкова політика держави; триває процес вироблення сучасного підходу до правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування.

Суттєвий внесок у сферу загальнотеоретичних досліджень податкового права зробили А.В. Бризгалін, Д.В. Вінницький, Р.О. Гаврилюк, М.В. Карасьова, О.М. Козирін, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко та інші вчені. Під час підготовки й написання статті широко використовувались відповідні роботи вказаних вітчизняних і зарубіжних авторів.

Серед робіт, присвячених конкретній проблемі, що є предметом цього дослідження, варто вказати окремі розділи монографії «Економіка податкових реформ» за редакцією І.А. Майбурова, Ю.Б. Іванова та Л.Л. Тарангул (Ірпінь-Київ, 2013) [3, с. 3–5]. У них запропоновано оригінальні теоретичні обґрунтування різних аспектів управління податковими змінами, розглянуто специфіку податкового реформування, а також сформульовано нові детермінанти сучасної податкової політики.

Метою статті є з'ясування і правовий аналіз факторів, що негативно впливають на розвиток і функціонування сучасної податкової системи України, а також вироблення на цій основі висновків і рекомендацій, що можуть бути використані для покращання ситуації або подальших розвідок у досліджуваній сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкові системи країн світу є досить різноманітними. Серед них є такі, що добре виконують покладені на них функції, та очевидні аутсайтери. Наприклад, ті податкові системи, що діють зараз у колишніх республіках СРСР (Росії, Україні, Білорусі) й підводять підсумки майже двадцятип'ятирічного природного експерименту з ринкової трансформації планової економіки, – далеко не найкращі варіанти [3, с. 25].

На жаль, коли Україна в 90-і рр. ХХ ст. скопіювала низку західноєвропейських податкових норм, це не перетворило її автоматично на частину західноєвропейської податкової популяції [3, с. 37]. У зв'язку з цим спробуємо з'ясувати причини такої ситуації та знайти шляхи подолання вітчизняних хронічних податкових проблем.

Основними недоліками податкової системи України на сьогодні є такі:

- відсутність обґрунтованої податкової політики;
 - високе податкове навантаження, що призвело до згорання ділової активності й тінізації економіки, які, у свою чергу, стали однією з причин загальної криміналізації держави та суспільства;
 - нестабільність податкового законодавства, невідповідність законодавчих і підзаконних актів (часті зміни податкового законодавства й ставок оподаткування не сприяють довгостроковому вкладенню капіталів і розвитку економіки);
 - відсутність незалежної правової експертизи проектів нових законів і підзаконних актів;
 - необґрунтовані перешкоди, обмеження, заборони на здійснення підприємницької діяльності, складний процес реєстрації підприємницьких структур і їхньої звітності в контрольних органах;
 - недосконалість механізму притягнення до персональної відповідальності посадових осіб контрольних органів за прийняття рішень, що суперечать закону;
 - закритий характер роботи контрольних органів, відсутність ефективної системи звітності Державної фіскальної служби й контролю з боку суспільства;
 - корумпованість державних органів;
 - наділення Державної фіскальної служби функціями, невластивими для таких органів.
- Недосконалість, незбалансованість податкової системи нашої держави значною мірою залежить від правосвідомості суспільства, розвиненості (або, навпаки, незрозуміності) демократичних інститутів.

На нашу думку, однією з причин суб'єктивного порядку, що лежить в основі чинної податкової системи, є бездуховність і,

як наслідок, правовий нігілізм, що сформував моральність цієї системи і принципи, за якими вона розвивається й функціонує.

Особливості формування та розвитку українського менталітету й правосвідомості вказують на нескінченне борсання між двома протилежними полюсами, взаємовиключними крайнощами: високою духовністю й абсолютним цинізмом (бездуховністю). Стосовно податкової сфери це означає поділ суб'єктів податкових відносин на тих, які схильні до альтруїстичного типу поведінки (кооперація із суспільними органами влади, виконання податкових зобов'язань і неприйняття корупції), і тих, котрі схильні до егоїстичного типу поведінки (відмова від кооперації із суспільними органами влади, ухилення від сплати податків та участь у корупційних транзакціях). Разом із тим кооператори можуть формувати кластери, що підвищують вірогідність співробітництва з іншими кооператорами, утручались у простір егоїстів і розширювати свою присутність у ньому [3, с. 26].

Із позицій сучасної еволюційної психології «кожний рівень когнітивної та поведінкової складності досягається повільно, поступово, покоління за поколінням, протягом величезних проміжків часу; складні психічні функції, включаючи самосвідомість, зумовлені тим самим, що й комплекс морфологічних і фізіологічних характеристик» [4]. При цьому етноси (раси), які склались історично, характеризуються своїми особливостями способу дій, що залежать від інтелекту (специфіки умовиводів, підходів до розв'язання проблем, запам'ятовування тощо) [3, с. 29].

Загальновідомим є факт, що на сьогодні в Україні зберігається високий рівень корупції: у сфері контрольних органів хабар залишається вирішальним аргументом під час вирішення питань про порушення чи припинення кримінальних справ. Робота в державних органах для більшості посадових осіб являє собою певний «бізнес», спрямований на власне збагачення, що свідчить про деформацію правосвідомості чиновників і негативно впливає на повсякденну податкову правосвідомість.

Усе це в поєднанні з іншими негативними чинниками об'єктивного й суб'єктивного характеру не сприяло утвердженню ідей свободи, права та законності, правової держави, прав людини і громадянина в податковій сфері. На жаль, ці ідеї не стали базовими для формування як суспільної, так і індивідуальної правосвідомості суб'єктів податкових правовідносин.

Потрібно також звернути увагу на інші чинники, що впливають на сучасний стан податкової системи України, – податкову політику та податкове законодавство. Податкова політика – це важливий фінансовий інструмент мобілізації коштів для виконання загальнодержавних функцій і здійснення макроекономічного регулювання економіки [5, с. 77].

На сьогодні податкову політику держави визначає Кабінет Міністрів України в особі Міністерства фінансів і Державної фіскальної служби. Проте, на жаль, не завжди діям уряду притаманні ознаки цивілізованої економічної політики, важливим елементом якої є її податкова складова.

Останніми роками всі громадяни України, незалежно від того, ким вони є – представниками органів влади, просто платниками податків або лише «споживачами» суспільних благ – неминуче стикаються з двома проблемами: зниженням фінансових можливостей держави, а також нестабільністю й нечіткістю податкового законодавства.

Спроби збільшити обсяг податкових надходжень адміністративними заходами до цього часу не принесли стійких результатів. Очевидно, що держава може виграти значно більше не від застосування заходів адміністративного впливу, а від створення системи оподаткування, що є загальною, рівномірною та справедливою.

Зміни податкового законодавства не повинні відбуватися безперервно, а лише через досить великі проміжки часу й тільки в межах планомірної та послідовної (системної) податкової реформи. Нестабільність, суперечливість, необґрунтовано велика кількість податкових норм і правил, їх вільне тлумачення контрольними органами та їх посадовими особами спричинили численні соціальні й правові проблеми.

На думку М.В. Карасьової, нестабільність виявляється в постійній зміні податкового законодавства шляхом унесення до нього змін і доповнень, які є похідними від динамічних процесів розвитку національної економіки. Такі зміни податкового законодавства із формально-догматичного (техніко-юридичного) погляду зазвичай не відповідають реаліям економічного розвитку та призводять не лише до нерозуміння платником податків покладених на нього податкових обов'язків, а й створення несприятливих умов, що негативно позначаються на його господарській діяльності [6, с. 171–172].

Виходячи із тенденцій розвитку податкового законодавства зарубіжних країн, доцільно розглянути можливості реформування і в Україні. При цьому таке реформування має:

- забезпечити юридичну наочність і однозначність оподаткування;
- знизити податкове навантаження на окремих платників податків з метою підвищення життєвого рівня населення та стимулювання виробництва;
- звести до мінімуму безліч приводів для внесення змін.

Право «мститися» за вільне маніпулювання юридичною матерією соціальними видатками, утратами. В Україні з 1991 р. й до цього часу «зроблено» досить багато для того, щоб втратити престиж закону. Законодавець приймає безліч «законів», у яких регулюються приватні питання господарського життя. Ставлення до закону як до рядового акта, на який можна не зважати, глибоко увійшло до правосвідомості нашого суспільства. Непоодинокими є випадки, коли посадові особи контрольних органів у своїй діяльності керуються внутрішніми наказами й інструкціями, які не відповідають нормам законів або значно звужують межі дозволеного законом, обмежуючи суб'єктивні права суб'єктів господарювання.

Однією з первісних цілей прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України) [7] було забезпечення юридичної конструкції податків (абсолютно повна характеристика податку, його структури, обов'язкова до визначення в податковому законі) від хаотичного розвитку. На жаль, на сьогодні цю мету не досягнуто. Разом із тим виконання зазначених вимог передбачає не лише формальне впорядкування податкової термінології, а й політичну нейтральність оподаткування, тобто формування податкової системи, що відповідає певним критеріям економічної ефективності (а не короткостроковим «пріоритетним» завданням).

Отже, в ПК України має бути закладено ідеологію націленості на економічне зростання – оподаткування мусить не лише створювати перешкоди для економічного зростання, воно має сприяти економічному зростанню.

Повертаючись до особливостей юридичного інструментарію, варто зазначити, що коли податкове право розглядається як «регулятор» в економічній сфері, застосуємо підхід, пов'язаний із теорією систем. У цьому випадку все суспільство та його підрозділи науково інтерпретуються як складні соціальні системи. Зокрема, Р.О. Гаврилук стверджує, що «податкове право належить до нелінійних, тобто ієрархічно організованих систем, що воно, у свою чергу, складається з безлічі підсистем, що піддаються випадковим флуктуаціям. Останнє означає, що спостережувані параметри таких систем піддаються не лише

прогнозованим закономірним змінам, а й численним випадковим відхиленням від своїх нормальних станів, ... такі флуктації юридичних конструкцій відповідних податків нерідко закінчуються саморуйнуванням тієї чи іншої такої конструкції. Завдання ефективного законодавця ... у тому й полягає, щоб передбачити, своєрідно «вирахувати» цей момент саморуйнування відповідної юридичної конструкції податку і вчасно замінити її на іншу, яка більш адекватно враховувала б цілі, що змінилися, а також інший стан зовнішнього середовища, тобто відповідної частини соціальної дійсності» [8, с. 277].

Тому є достатні підстави вважати, що податкове право, органічно пов'язане з податковою системою, разом із іншими інститутами людської культури є механізмом відтворення соціальної системи. Найбільш потужним соціальним регулятором його роблять такі властивості, як нормативність, можливість суворо регламентувати можливу та належну поведінку в діяльності, що спрямована на отримання прибутку, використовуючи при цьому силу державного примусу. Усе це призначено для того, щоб у державі склалися відносини, що будуть сприяти еволюції не лише окремого індивіда, а й усього суспільства.

Нині в Україні склалася ситуація, за якої масштаби розвитку такого економічного явища, як тіньова економіка, не можуть не враховуватися при формуванні економічної політики, прийнятті нормативно-правових актів і управлінських рішень. Тіньові принципи підприємництва перетворилися на реальний чинник економічного розвитку. Очевидно, що сформувався найгірший різновид підприємництва, який існує за умови наявності корупції й неповаги до закону. Держава наблизилася до того бар'єра, за яким економіка вже не реагує на рекомендації науки, а розвивається згідно з власними законами, що не відповідають цивілізованим нормам.

Висновки. На підставі вивчення та правового аналізу окремих негативних трендів, що мають вплив на розвиток вітчизняної податкової системи, можна зробити висновок, що остання має бути не просто сукупністю податків і зборів, а саме системою. Це означає, що її підґрунтям повинна бути сукупність взаємно збалансованих податкових платежів. Звичайно, досягти цього непросто, але це єдиний можливий шлях перетворити податкову систему України із набору платежів і зборів на дієву та впорядковану систему.

На сучасному етапі функціонування податкової системи досі не створено необхідних умов для реалізації таких важливих принципів, як гнучкість, стабільність і багатосуб'єктність присвоєння. Це, зокрема, зумовлено тим, що значна частина податків і зборів, як і раніше, акумулюється в державному бюджеті. Іншими словами, перерозподіл більшої частини фінансових ресурсів держави проводиться в централізованому порядку, що істотно знижує ініціативу органів місцевого самоврядування у формуванні локальної податкової політики.

Отже, передумовою для реалізації на практиці найважливіших принципів податкової системи повинен стати раціональний розподіл системи податків і зборів між державним бюджетом і місцевими бюджетами. Стабільність податкової системи має бути забезпечена стабільністю законодавчої бази, за допо-

могою якої відбувається регулювання елементів оподаткування, ресурсів, що впливають на розподіл і перерозподіл не лише між економічними суб'єктами та державою, а й між бюджетами різних рівнів. Важливою економічною передумовою для реалізації принципу багатосуб'єктності присвоєння в податковій системі України буде й підвищення економічного рівня розвитку відсталіх регіонів країни за рахунок збільшення інвестицій, що дасть змогу підвищити їх податковий потенціал.

Ураховуючи кризові явища в економіці, найперше, до чого потрібно прагнути при формуванні нової податкової системи, – це її наступність і стабільність, що є набагато важливішим, ніж податкові експерименти із заздалегідь невизначеним результатом.

Література:

1. Фролова К.В. Проблемы формирования современной налоговой системы / К.В. Фролова // SCI-ARTICLE.RU. – 2015. – № 17. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://sci-article.ru/number/01_2015.pdf.
2. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України станом на 12 січ. 2015 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 2. – С. 14.
3. Экономика налоговых реформ : [монография] / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.
4. Palmer J. Evolutionary Psychology. The Ultimate Origins of Human Behavior / J. Palmer, L. Palmer. – Boston, MA : Allyn and Bacon, 2002. – P. xiii.
5. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / [П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін.] ; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
6. Карасева М.В. Налоговое право России : [учебник для вузов] / М.В. Карасева ; отв. ред. Ю.А. Крохина. – М. : Норма, 2003. – С. 171–172.
7. Податковий кодекс України станом на 07 трав. 2015 р. / Верховна Рада України // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
8. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права : [монография] / Р.А. Гаврилюк. – Черновцы : Черновицкий нац. ун-т, 2014. – Книга 2 : Константы налогового права. – 2014. – 804 с.

Чайка В. В. Правовые аспекты функционирования налоговой системы Украины на современном этапе

Аннотация. Статья посвящена исследованию и анализу с позиций теории финансового права факторов, негативно влияющих на развитие и функционирование современной налоговой системы Украины.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая политика, налоговое законодательство, налоговое право, нестабильность.

Chayka V. Legal aspects of the Ukrainian tax system' functioning on the modern stage

Summary. The article deals with the researching and analyzing the factors which negatively influence the development and functioning of the Ukrainian modern tax system from the positions of the Financial Law theory.

Key words: tax system, tax policy, tax legislation, tax law, instability.