

Синчак В.П.,

к.е.н., доцент Хмельницького університету управління та права

ДЕТЕРМІНОВАНІСТЬ ПРИНЦИПУ ОБОВ'ЯЗКОВОСТІ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА УКРАЇНИ

У статті розглядається сутність принципу обов'язковості у системі оподаткування сільського господарства України та його значення в оптимізації оподаткування специфічних господарюючих суб'єктів.

The article considers the essence of obligation's principle in the agriculture's taxation system in Ukraine and the importance of this principle for optimization of specific economic agents' taxation.

Постановка проблеми. Важливою ознакою системи оподаткування у сільському господарстві України має стати те, що сформована сукупність податків і зборів, які зобов'язані сплачувати сільгоспвиробники, повинні у своєму механізмі обчислення і сплаті враховувати особливості, характерні для даної галузі, якої вони так потребують. Для дотримання цієї важливої вимоги необхідно достатньо виважено підходити до побудови податкових принципів, які загальновідомі ще з часів Адама Сміта та мають своє практичне застосування у країнах з ринковою економікою. Власне, вони є тією домінантою, якої потребує будь-яка система оподаткування, а тому їх формулювання вимагає певного теоретичного обґрунтування та виваженого практичного підходу для їх впровадження, особливо тоді, коли це стосується оподаткування специфічних суб'єктів, до яких належать сільськогосподарські підприємства різних форм власності, які за певних критеріїв, встановлених податковим законодавством, відносяться до сільськогосподарських товаровиробників.

Проте формулювання та впровадження податкових принципів – це лише перший крок, за яким слідує інший, не менш важливий, зокрема той, що стосується їхнього дотримання. Визначити, наскільки вони дотримуються та відповідають загальноновизнаним податковим принципам, можна за рахунок певного еталону (максимуму), який доцільно брати до уваги з урахуван-

ням сучасного розвитку економіки, проводячи дану оцінку як з точки зору бюджету, так і з позиції податкоплатників. Досягти цього можливо за рахунок зіставлення класичних податкових принципів із теми, на яких базується система оподаткування у сільському господарстві України та на основі ґрунтовного аналізу щодо можливості їх гармонізації або заперечення. Останнє є особливо складним як з теоретичної, так і з практичної точок зору, особливо якщо врахувати різні періоди їх формування, хоча це ще більше переконує у доцільності проведення такої оцінки. Адже, по-перше, незважаючи на те, що класичні податкові принципи були сформульовані понад 230 років тому, вони так і не втратили своєї актуальності і, по-друге, слід враховувати й те, що класик політичної економії через об'єктивні причини обґрунтовував їх саме на прикладі сільського господарства. Зазначене вказує на ще одну перевагу податкових максимумів, оскільки сучасна система оподаткування у сільському господарстві України також знаходиться на черговому етапі свого становлення та потребує цієї важливої домінуючої основи, яка відповідала б ринковим умовам.

Вищенаведене певним чином породжує проблему теоретичного характеру й обумовлює необхідність її наукового дослідження.

Аналіз досліджень. Відразу потрібно зазначити, що на питаннях формулювання та запровадження податкових принципів зосереджували увагу науковці різних поколінь, починаючи з Томаса Гоббса (1588-1679), який одним з перших обґрунтовував необхідність загального грошового фонду [1, с. 128], створюючи цим самим основу для принципу обов'язковості.

Не менш виважено підходили до встановлення податкових принципів науковці наступних поколінь, що простежувалось у працях П'єра Лепезана де Буагільбера (1646-1714) [2, с.118], Себастьяна Вобана (1633-1707) [3, с.120], Франсуа Кене (1694-1774) [4, с. 223-267], Віктора Мірабо (1715-1789) [5, с. 94], Жана-Жака Руссо (1712-1778) [6, с. 199], Поля Анрі Гольбаха (1723-1789) [7, с. 147-148], а також до їх систематизації, яка була найбільш очевидною в англійського економіста Вільяма Петті (1623-1687) в опублікованій ним науковій праці "Трактат про податки" (1662) [8, с. 22-27].

Проте найбільшій значимості податковим принципам надавав Адам Сміт (1723-1790) [9, с. 505-506], який заклав у них глибокий зміст та вимоги, що сприяло утвердженню за ними відповідних назв, зокрема "максимумів оподаткування", "великої хартії свобод платника", "декларації прав платника" [10, с. 76]. Тож, зважаючи на значимість кожного із них, виникає необхідність встановлення, наскільки деякі з них, зокрема прин-

цип обов'язковості, може бути детермінований в системі оподаткування, сформованій у сільському господарстві України.

Формування цілей статті (постановка завдання). Виходячи із вищенаведеного, завданням цієї статті є встановлення дотримання детермінованості принципу обов'язковості в системі оподаткування у сільському господарстві України.

Виклад основного матеріалу. Аналізуючи податкові принципи, що законодавчо встановлені у нашій державі, слід зазначити, що вони потребують свого впорядкування та розміщення у послідовності, яка характерна для положень, сформульованих корифеями західної фінансової науки. У першу чергу це стосується принципу обов'язковості, який за своєю важливістю, на нашу думку, повинен бути розміщений найпершим у загальному їхньому списку, а не третім, як це передбачено за чинної редакції Закону № 77/97 [11]. Вважаємо, що його дія буде забезпечуватись набагато краще, якщо поряд з ним розташувати ще принципи рівнозначності і пропорційності, соціальної справедливості, рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, які, на нашу думку, доцільно віднести до першої групи та поставити їх на початку в загальному переліку.

Зазначимо, що відповідно до Закону № 77/97 [11] під принципом обов'язковості необхідно розуміти впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Цим Законом дано визначення й вищезазначеним податковим принципам, зокрема:

– рівнозначності і пропорційності, тобто справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

– соціальної справедливості, що означає забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі і надвисокі доходи;

– рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, тобто забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Однак з точки зору сучасної системи оподаткування принцип соціальної справедливості потребує певних коригувань. Адже, незважаючи на те, що соціальна справедливість є одним із важливих чинників суспільного розвитку та досліджується ще з часів Аристотеля, її суть, особливо в оподаткуванні, є поняттям відносним. На практиці далеко не всі платники погодяться з тим, що вони справедливо сплачують податки, оскільки кожному із них притаманне власне відчуття справедливості. Тому у даному випадку йдеться не про скасування даного принципу взагалі, а про його нормування та приведення у відповідність до реалій суспільного розвитку. Отож, окрім суто індивідуально-ідеалістичного змісту, йому необхідно надати більш усупільненого, пов'язаного зі стимулюванням соціального та економічного розвитку держави з урахуванням цілої низки факторів (у тому числі, темпів розвитку, фінансового стану галузей економіки, рівня інфляції та безробіття, вирівнювання розвитку регіонів тощо). Вважаємо, що найбільш обґрунтованим з цієї точки зору є принцип соціального спрямування, який уже не один рік успішно діє у податкових системах економічно розвинутих країн [12, с. 112-113]. Причому він не заперечуватиме інших податкових принципів, що віднесені нами до цієї ж групи, зокрема принципу рівнозначності і пропорційності та принципу рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, які лише доповнюватимуть його.

Найхарактернішою ознакою для цієї групи податкових принципів є те, що відносини платників податків з державою мають базуватись на їх обов'язкові фінансово підтримувати останню на взаємній повазі, відповідно до одержаних доходів, сплати рівних податків з відповідних доходів з дотриманням рівності та соціальної справедливості. Перший підхід є особливо важливим для сучасної системи оподаткування, оскільки обов'язковість сплати податків у нашій державі стала одним із конституційних обов'язків громадян України, які повинні їх сплачувати в порядку та розмірах, встановлених законодавством. Тут доцільно зауважити, що майже з такої позиції вибудовано один із податкових принципів А. Сміта, який не випадково поставлено саме першим та сформульовано у такій послідовності.

Отже, для загальнодержавної системи оподаткування, як і для її підсистеми, сформованої у сільському господарстві, принцип обов'язковості має й надалі визначальне значення. Однак, на нашу думку, він сприйматиметься податкоплатниками набагато краще у наведеній послідовності, поєднуючи обов'язок із справедливим розподілом податкового тягаря.

Зауважимо, що саме з такої позиції було сформульовано перший податковий принцип А. Сміта, в якому зазначено, що піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто, відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави [13, с. 505]. Отож, окрім обов'язковості у ньому відчувається й взаємна відповідальність та повага держави до платника податку, і навпаки. Зокрема, з його змісту очевидно, що податкоплатник за рахунок власних коштів зобов'язаний покривати видатки держави, яка має поступати з ним також справедливо, оскільки повинна фінансувати свої витрати лише за рахунок тієї частини коштів, яку він їй сплачуватиме "відповідно до своїх доходів". Звісно, що іншу частину доходу, яка, до того ж, відома як суспільству, так і державі, остання має залишити платнику податку для задоволення його матеріальних і духовних потреб. Тобто у даному випадку все будеється на партнерстві та взаємоповазі, які є однією із важливих переваг у побудові податкових відносин.

Разом із цим не можна не помітити і того, що в принципі обов'язковості, який законодавчо затверджений в Україні, порівняно з першим постулатом А. Сміта, спостерігається як аналогічний, так і дещо інший зміст. Адже, у першому випадку в ньому відчувається тверда позиція законодавця запровадити норми щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Тому він цілком логічно на перше місце ставить законність податків у разі їх запровадження. З цієї точки зору можна стверджувати, що даний принцип, порівняно з іншими, є первинним. Безперечно, останнє є чисто умовною ознакою, оскільки кожний із них може проявлятися більшою або меншою мірою у певному періоді часу.

Не менш важливою з точки зору встановлення податків та зборів є друга частина даного податкового принципу. З її змісту очевидно, що сплата податків має ґрунтуватись на достовірних даних платників про об'єкти оподаткування, які характерні для певного звітного періоду. Це суттєва перевага податкового принципу, який значно розширює його суть і надає йому змістовнішого розуміння, який має бути закладеним в основу побудови системи оподаткування. Звісно, попередня його складова щодо законності запровадження податків є беззаперечною, але вони мають встановлюватись на достовірні об'єкти оподаткування, як це передбачено у другій частині цього принципу. Останнє має важливе практичне значення, оскільки за дотримання цього положення виключається можливість встановлення податків у разі відсутності або недостовірності об'єктів оподаткування.

Відразу зауважимо, що дотримання такої принципової позиції простежується і в окремих нормах податкового законодавства нашої країни, а відтак і за практичної їхньої реалізації. Йдеться про місцеві податки і збори, що запровадженні за рішеннями відповідних рад, яким законодавством надано право встановлювати порядок їхнього нарахування та сплати. Причому, відповідно до Закону № 77/97 [14], для окремих плателів (комунального податку, збору за припаркування автотранспорту, ринкового збору, збору за видачу ордера на квартиру, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг) передбачено обов'язкове їх введення сільськими, селищними та міськими радами на своїх територіях, але, знову ж таки, за наявності об'єктів оподаткування.

Вищенаведене є принципово важливим, оскільки унеможливує запровадження деяких податків, зокрема тих, які не є обов'язковими для окремих територій, що сприяє зменшенню адміністративних витрат та певною мірою захищає фізичних і юридичних осіб від несанкціонованого вилучення у них фінансових ресурсів. Така детермінованість податкового принципу зайвий раз доводить про теоретико-практичну цінність гармонізації податкового законодавства із однією з домінант системи оподаткування.

Поряд з цим іншою складовою податкового принципу обов'язковості передбачено запровадження відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Звісно, що у сучасних умовах ця особливість має об'єктивний характер і принципове значення. Адже, по-перше, оскільки обов'язковість сплати податків запроваджена через норми законодавства, то за їх порушення має наступати відповідальність і, по-друге, її недотримання може призвести до недостовірного та невчасного декларування об'єктів оподаткування. Останнє ще більше переконує у необхідності передбачення відповідальності у загальнодержавній системі оподаткування, яка в однаковій мірі має розповсюджуватись і на її підсистему, зокрема у сільському господарстві.

Проте, як показують результати нашого дослідження, ставлення суб'єктів податкових відносин до штрафних санкцій у наш час неоднозначне. На це вказують і результати нашого опитування, проведеного серед працівників сільськогосподарських підприємств та службових осіб ДПІ в Золочівському районі Харківської області, Борщівському районі Тернопільської області, Щорсівському районі Чернігівської області, Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі Черкаської об-

ласті. У більшій мірі застосуванню штрафних санкцій віддають перевагу ті, хто їх застосовує. Так, зокрема, якщо 87,8 % опитаних працівників сільськогосподарських підприємств підтримують ідею про те, що за виявлення податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, доцільно надавати платнику право проводити їхню доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій, то більшість службових осіб державних податкових інспекцій (65,3 %) не погоджуються з такою думкою.

Безумовно, таку точку зору службових осіб ДПІ зрозуміти можна. Однак з погляду податкового партнерства, яке декларується з боку податкового відомства, дану позицію назвати виправданою важко. Хоча й серед цієї групи респондентів відносно великою, враховуючи психологію та функціональні обов'язки податкового інспектора, є частка респондентів (33,7 %), які також погоджуються з наведеною думкою. Не важко передбачити, що у даному випадку краще за все надати аграріям можливість провести доплату податку без штрафних санкцій, ніж створювати їм додатковий податковий тягар, який, до того ж, у майбутньому призведе до ще гіршої ситуації зі сплатою коштів, які неможливо буде вчасно стягнути до бюджету. Можна припустити, що саме з цих причин у податковому законодавстві деяких країн стягнення податкових заборгованостей до визначеної величини проводиться без застосування штрафних санкцій. Так, у Великій Британії за допущення платником податку помилки, що привела до несплати ПДВ менше, ніж 1 000 фунтів стерлінгів, ця сума автоматично переноситься на податковий період, у якому сталась така похибка. У цьому випадку до податкоплатника штрафна санкція не застосовується, але на суму недосплаченого податку нараховуються відсотки [15, с. 25].

Отже, світовий досвід переконує в необхідності включення до податкового законодавства України норм, що передбачали б гранично допустимі суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які захищали б сільгоспвиробників від штрафних санкцій у випадку допущення незначних помилок в обчисленні платежів до бюджету. Зрозуміло, що такі помилки можуть допускатись як випадково, так і через об'єктивні причини, зокрема й при складності розуміння податкових законів. Особливо це можливе тоді, коли відбувається їхня зміна або запроваджуються нові законодавчі та нормативні акти. Проте, як свідчить вітчизняна практика, в даний час у податковому законодавстві України такі ситуації законодавчо не врегульовуються, а отже і не враховуються податковою службою у разі застосування

штрафних санкцій до порушників податкових законів.

Висновки. Таким чином, детермінованість проаналізованих принципів обов'язковості у системі оподаткування сільського господарства є очевидною, незважаючи на те, що кожен із них має свої особливості у застосуванні й призначенні. Тому сформована група із законодавчо встановлених податкових принципів за ознакою важливості лише доповнюватимуть один одного і тим самим складатимуть домінуючу систему оподаткування, на якій функціонуватиме й її підсистема, сформована у сільському господарстві України.

Література

1. Майбурд Е. М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров. – М.: Дело, Вита-Пресс, 1996. – С. 128.
2. Там само. – С. 118.
3. Там само. – С. 120.
4. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. – М.: Изд-во соц. эконом. лит-ры, 1960. – С. 223-267.
5. Бржеский Н. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия. – С. – Петербург, 1888. – С. 94.
6. Волгин В. П. Развитие общественной мысли во Франции в XVIII веке. – М.: Издательство "Наука", 1977. – С. 199.
7. Там само. – С. 147-148.
8. Антология экономической классики / Сост. И. А. Столяров. – М.: МП "ЭКОНОВ", "КЛЮЧ", 1993. – 475 с. – (Петти В. Трактат о налогах и сборах; Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов; Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения – С. 22-27.
9. Сміт А. Добробут нації: Дослідження про природу та причини добробуту нації / Пер. О. Васильєва та ін. – К.: Port – Roual, 2001. – С. 505-506.
10. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА– М, 1996. – С. 76.
11. Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77/97: Закон України // Голос України. – 1997. – 25 березня.
12. Милляков Н. В. Финансы: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С. 112-113.
13. Сміт А. Добробут нації: Дослідження про природу та причини добробуту нації / Пер. О. Васильєва та ін. – К.: Port – Roual, 2001. – С. 505.
14. Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77/97: Закон України // Голос України. – 1997. – 25 березня.
15. Козырин А. Н., Рыжков К. В. Правовое регулирование НДС в Великобритании // Финансы. – 1995. – № 4. – С. 25.