

ОСНОВНИЙ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ДЕРЖАВИ (ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ)

Виняткова юрисдикція державної влади встановлювати систему податків і зборів, справляти чи стягувати їх у рівній мірі поширюється на весь податково-правовий простір держави. Проте ознайомлення з нормативно-правовими актами укріанської держави, із законодавством про податки, збори ряду зарубіжних держав, вивчення їх практики оподаткування переконує, що кожна держава у межах своїх податково-правових кордонів практикує одночасне використання різних податково-правових режимів. Найбільш істотними причинами цього є, на нашу думку, потреби дотримання загальних принципів оподаткування, наповнення державної казни, сприяння у вирівнюванні соціально-економічного розвитку неоднаково розвинутих регіонів, створення сприятливих умов для збільшення обсягів інвестицій, у т.ч. іноземних, у прогрес відповідних територій та країни в цілому [18; 12; 19; 16]. Ця закономірність властива й Україні [17; 10; 11]. В межах її податково-правового простору можна виділити одночасну дію декількох податково-правових режимів, які, безумовно, взаємопов'язані між собою, але водночас відзначаються суттєвими відмінними рисами: основний податково-правовий режим держави; пільгові податково-правові режими; податково-правові режими, що виникають з міждержавних угод України про усунення подвійного оподаткування та вільну торгівлю; податково-правові режими самоврядних територіальних утворень в Україні.

Сутність основного податково-правового режиму держави визначається конституційними принципами оподаткування. Характерною рисою їх є те, що вони в однаковій мірі поширюються на всю територію країни, визначають систему оподаткування, виступають критерієм правомірності прийнятих нормативних актів з оподаткування, розв'язання податково-правових колізій та методологічним орієнтиром подальшого розвитку законодавства про оподаткування. У відповідності з волею вітчизняного конституціодавця, винятково законами України визначаються: "...система оподаткування; податки і збори..." [1, Ст.92]. До прийняття Податкового кодексу України ключовим законом з питань оподаткування в

Україні є Закон України "Про систему оподаткування" в редакції Закону від 18 лютого 1997 р. з наступними змінами та доповненнями. В цьому Законі законодавцем закріплена система оподаткування, що діє в Україні, сформульовані обов'язкові вимоги до податків та законів про оподаткування, встановлений механізм дії нормативно-правових актів про оподаткування, закріплені права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, тобто викладені основні положення загального податкового режиму в усьому податково-правовому просторі держави. У його преамбулі наголошено, що "цей Закон визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників" [5, с.76]. Такими принципами побудови та призначення системи оподаткування, згідно з даним Законом, є: стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність [5, с.77-78].

Разом з принципами побудови та призначення системи оподаткування основу загального податково-правового режиму держави складають єдина система її загальнодержавних та місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів). До перших згідно з чинним податковим законодавством України належать: 1) податок на додану вартість; 2) акцизний збір; 3) податок на прибуток підприємств; 4) податок на доходи фізичних осіб; 5) мито; 6) державне мито; 7) податок на нерухоме майно (нерухомість); 8) плата (податок) за землю; 9) рентні платежі; 10) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; 11) податок на промисел; 12) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; 13) збір за спеціальне використання природних ресурсів; 14) збір за забруднення навколишнього природного середовища; 15) збір до Фонду для здійс-

нення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; 16) збір на обов'язкове соціальне страхування; 17) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; 18) збір до Державного інноваційного фонду; 19) плата за торговельний патент на деякі види підприємницької діяльності [5, с.81]. Важливою особливістю їх є те, що вони встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території України. Виняток складають лише податки і збори (обов'язкові платежі), зазначені під номерами 7, 8, 10, 11, 13 і 14, які на території Автономної Республіки Крим встановлюються Верховною Радою Автономної Республіки Крим. При цьому ставки цих податків і зборів у даному випадку запроваджуються в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. Також згідно із законами України визначається порядок зарахування загальнодержавних податків і зборів до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів і державних цільових фондів [5, с.81]. Цим забезпечується єдність загального податково-правового режиму України, її податково-правового простору в цілому.

В якості місцевих податків в Україні визначені: а) податок з реклами; б) комунальний податок [5, с.81-82]. До місцевих зборів, згідно з чинним законодавством України, належать: 1) готельний збір; 2) збір за припаркування автотранспорту; 3) ринковий збір; 4) збір за видачу ордеру на квартиру; 5) курортний збір; 6) збір за участь у бігах на іподромі; 7) збір за виграш у бігах на іподромі; 8) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; 9) збір за право використання місцевої символіки; 10) збір за проведення кіно- і телезйомок; 11) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; 12) збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон; 13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; 14) збір з власників собак [5, с.81-82].

Винятковою прерогативою держави, складовою її загального податкового режиму є визначення платників податків і зборів. В Україні ними виступають "юридичні і фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі)" [5, с.78]. У фінансово-правовій науці вже зверталась увага на те, що податково-правовий простір держави має двояке значення для визначення платників податків і зборів: по-

перше, для класифікації осіб у якості резидентів чи нерезидентів; по-друге, для класифікації об'єктів оподаткування, що з'являються чи перестають діяти на території держави [13, с.357]. Згідно з принципом резидентства держава поширює свою податкову юрисдикцію на всі доходи осіб, що мають постійне місце перебування в даній державі, в т.ч. і на доходи, одержані з джерел, що перебувають за межами даної держави [7, с.168]. З точки зору державних інтересів, принцип резидентства вигідніший для розвинутих держав, громадяни яких одержують значні доходи від діяльності та розташування капіталів у інших державах [15, с.27; 14, с.54]. Цей принцип застосовується і в податковому законодавстві України. Зокрема, відповідно до Закону України "Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів" в Україні створено такий реєстр [3]. За своєю правовою природою це – автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів і внески до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України. Головною метою створення цього реєстру є повний облік фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки та інші обов'язкові платежі, з одночасною їх ідентифікацією – присвоєнням ідентифікаційних податкових кодів.

Постановою Кабінету Міністрів України з метою забезпечення єдиного державного обліку підприємств та організацій усіх форм власності затверджено та введено з 1 січня 1996 р. [8, с.218-219] положення "Про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України" [9]. Щоб домогтись реального виконання податкового обов'язку платниками податків і зборів, держава встановила правило, за яким "банки та інші фінансово-кредитні установи відкривають рахунки платникам податків і зборів лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття їх на облік у державному податковому органі, і в триденний термін повідомляють про це державний податковий орган" [5, с.78].

Одним з обов'язкових елементів загального податково-правового режиму держави є встановлення державою у межах усього її податково-правового простору єдиного правового механізму кожного податку та його елементів. Зокрема, останнє можна простежувати на основних елементах правового механізму податку, як, зок-

рема, об'єкт, суб'єкт, ставка, строки, одиниця оподаткування чи податкові пільги з податку або його додаткових елементів – предмет та база оподаткування, джерело сплати податків, методи збору та способи сплати податків, особливості податкового режиму, бюджет чи фонд надходження податку, особливості податкової звітності. Так, згідно із Законом України “Про систему оподаткування”, “об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), в тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування” [5, с.78]. Наприклад, у Законі України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” об'єктами оподаткування цим видом податку визначено: 1) обороти з реалізації вироблених на території України алкогольних напоїв та тютюнових виробів шляхом їх продажу, обміну та іншої продукції (товари, роботи, послуги), безплатної передачі, з частковою їх оплатою, а також на умовах комісії, консигнації; 2) обороти з реалізації (передачі) алкогольних напоїв та тютюнових виробів для власного споживання і промислової переробки; 3) вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, які ввозяться на територію України, включаючи виготовлені за межами митної території України з давальницької сировини, реімпортвані, а також митна вартість продукції, яка повертається на митну територію України із зони митного контролю (магазинів безмитної торгівлі), перерахована у валюту України за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на дату митного оформлення товарів (продукції), з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів” [4, с.195]. Причому, як підкреслено в Законі, “**ставки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби встановлюються Верховною Радою України і є єдиними на всій території України**” (виділено нами – Г.Р.) [4, с.196]. А в Законі України “Про порядок встановлення ставок податків і зборів, інших елементів податкових баз, пільг щодо оподаткування” застережено обов'язковість їх загальнодержавного встановлення по кожному з видів податків [6, с.47].

Вітчизняний законодавець використовує ряд формальних критеріїв для визначення місця виникнення об'єктів оподаткування. Причому вибір даних критеріїв, як правило, обумовлений можливістю державних органів контролювати

виникнення об'єкту оподаткування у нерезидентів. Так, квінтесенція концепції оподаткування прибутку іноземних юридичних осіб полягає в тому, що всі їх доходи поділяються на активні (доходи від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг) та пасивні (дивіденди, орендна плата, проценти та ін.). Щодо останніх існує дві ознаки: по-перше, об'єкт цивільних прав, що приносить прибуток, перебуває на території України у певній об'єктивованій формі; по-друге, він виплачується особою, яка контролюється українськими податковими органами [3, с.470]. Що ж до активних доходів, зокрема, надання послуг, то послуги визнаються наданими на території України, якщо, по-перше, вони були фактично надані на території України, і, по-друге, якщо результат послуг у певній об'єктивованій формі був наданий замовнику послуг на території України [3, с.470].

Важливими рисами основного податково-правового режиму держави є єдине визначення для всієї податково-правової території держави винятково її законами контролю за справлянням податків і зборів, відповідальності платників податків і зборів за порушення приписів податково-правових норм [5, с.82-83], відповідальності органів у цілому та працівників державної податкової адміністрації, зокрема, за порушення з їх боку податкового та іншого законодавства України [2, с.44-45]. Зокрема, в усіх, без винятку, випадках спільною підставою відповідальності суб'єктів податкових правовідносин є винне, передбачене законом суспільно небезпечне діяння, що має необхідні юридичні ознаки – податкове правопорушення. Ознаками складу податкового правопорушення в усіх випадках, без винятку, є такі: 1) суспільна небезпечність діяння; 2) протиправність дій з боку певних суб'єктів (чи суб'єкта) податкових правовідносин або їх (його) бездіяльність; 3) винна поведінка як результат вільного волевиявлення правопорушника; 4) карність діяння чи бездіяльності [11, с.315].

Отже, сутність основного податково-правового режиму України можна визначити як систему податково-правових норм, установлених законодавцем, що безперервно діють у часі протягом усього періоду своєї чинності в межах усієї її податково-правової території щодо всіх суб'єктів податково-правових відносин. Загальний податково-правовий режим держави встановлюється її Конституцією та законами України. Він містить загальнодержавне санкціонування і скасування податків і зборів до бюджетів і до

державних цільових фондів, пільг їх платникам, визначення принципів побудови та призначення системи податків і зборів, суб'єктів і об'єктів оподаткування, ставок, механізмів справляння податків і зборів, юридичної відповідальності платників обов'язкових платежів та працівників і органів державної податкової адміністрації в цілому за порушення з їх боку податкового та іншого законодавства України, що забезпечує у податкових відносинах права та законні інтереси їх учасників.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – Ст.92.

2. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996.

3. Закон України від “Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів” 22 грудня 1994 року / Закони України. Офіційне видання. Т.7. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.453-457.

4. Закон України “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” від 15 вересня 1995 року / Закони України. Офіційне видання. Т.9. – К.: АТ “Книга”, 1996.

5. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – К.: АТ “Книга”, 1996.

6. Закон України “Про порядок встановлення ставок податків і зборів (обов'язкових платежів), інших елементів податкових баз, а також пільг щодо оподаткування” від 14 жовтня 1998 року / Закони України. Офіційне видання. Т.16. – К.: АТ “Книга”, 1996.

7. Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р. / Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 року). Офіційне видання.

8. Постанова Кабінету Міністрів України “Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України” від 22 січня 1996 р. №118 / Податкове законодавство України. В п'яти томах / За заг. ред. М.Я.Азарова. Т.5. – К.: Ін Юре, 1999. – С.218-219.

9. Постанова Кабінету Міністрів України “Про Положення про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України” від 22 січня 1996 р. №118. від 22 січня 1996 р. №118 (Із змінами внесеними згідно із Постановами Кабінету Міністрів №1298 від 17.08.1998 р. та №1336 від 25.08.1998 р. / Податкове законодавство України. В п'яти томах / За заг. ред. М.Я.Азарова. Т.5. – К.: Ін Юре, 1999. – С.220-223.

10. **Бекерская Д.А.** Налоговое право и налоговое законодательство в Украине. Учебное пособие. Под общ. ред. С.В.Кивалова. – Одесса: “Юрид. літ-ра”, 2000.

11. **Кучерявенко Н.П.** Налоговое право. Учебник. – Харьков: Легас, 2001.

12. **Мещерякова И.В.** Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.

13. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. **С.Г.Пепеляева**. – М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2000.

14. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие / Под ред. **С.Г.Пепеляева**. – М.: Инвест-Фонд, 1995.

15. **Пепеляев С.Г.** Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕА, 1995.

16. **Перов А.В.** Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристъ, 2000. – 526с.

17. Податкова система України: Підручник / За ред. **В.М.Федосова**. – К.: Либідь, 1994.

18. **Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И.** Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф.Сутырина. – СПб.: Изд-во В.А.Михайлова, изд-во «Полиус», 1998. – 577 с.

19. **Толстопятенко Г.П.** Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. – 336 с.

Стаття надійшла до редколегії 22.11.2002 р.

R.O. Gavryliuk

THE BASIC TAX-LEGAL MODE OF THE STATE (BEHIND THE LEGISLATION OF UKRAINE)

Summary

In clause the essence of the basic tax-legal mode of Ukraine as systems of the tax-rule of law established by legislator is opened which continuously work in time during all period of the action in borders with all of its tax-legal territory concerning all subjects of the tax-legal relations.