

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
„УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ”  
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

**НАУКОВИЙ ВІСНИК  
УЖГОРОДСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО  
УНІВЕРСИТЕТУ**

---

*Серія*

**ПРАВО**  
Випуск 16

**Ужгород – 2011**

## ЗНАЧЕННЯ ПРИНЦИПУ СТАБІЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В УКРАЇНІ

Греца Я.В.,

кандидат юридичних наук доцент  
кафедри господарського права  
юридичного факультету

ДВНЗ „Ужгородський національний університет”

Стаття присвячена висвітленню окремих особливостей реформування та вдосконалення податкової системи нашої держави. Автор висвітлює принципи стабільності податкового законодавства для здійснення ефективного податкового планування в Україні.

**Ключові слова:** податкова система України, принципи податкового законодавства, податкове планування, податкова реформа.

Статья посвящена освещению отдельных особенностей реформирования и совершенствования налоговой системы нашего государства. Автор освещает принцип стабильности налогового законодательства для эффективного налогового планирования в Украине.

**Ключевые слова:** налоговая система Украины, принципы налогового законодательства, налоговое планирование, налоговая реформа.

Article is devoted to specific features of reforming and improving the tax system of our country. The author describes the principle of stability of tax legislation for effective tax planning in Ukraine.

**Keywords:** tax system of Ukraine, the principles of tax law, tax planning, tax reform.

Реформування і удосконалення податкової системи держави повинно здійснюватись на основі певних принципів, тобто основних, вихідних положень, додержання яких забезпечує системний підхід, узгодженість у діях суб'єктів податкових правовідносин, орієнтує на досягнення поставленої мети шляхом використання найефективніших методів. Відхід від визначених принципів призводить до непослідовності, неузгодженості в процесі законодавчого забезпечення податкових реформ, ускладнює досягнення бажаного результату по удосконаленню податкової системи України.

Актуальність питання, яке досліджується автором, зумовлена тим, за період часу, який пройшов після прийняття Податкового кодексу України, результати його застосування підтвердили, що саме прийняття кодифікованого правового акту не розв'язало більшість існуючих проблем податкової системи держави, а законодавець вперто не бажає дотримуватись ним же задекларованих принципів, які за своїм змістом в цілому є цілком правильними, однак сприймаються самою державою, на жаль, виключно як декларативні, позбавлені імперативності.

Основні розробки і дослідження в сфері податкового планування були проведені російськими вченими, такими як А.В. Бризгаліна, Т.А.Гусева, Е.М.Циганкова. Теоретичні засади дослідження даної проблеми ґрунтуються на дослідженнях українських вчених Воронової Л.К., Заверухи І.Б., Кучерявенка М.П. Орлюк О.П.

Метою нашого дослідження є розкриття правового значення дотримання принципу стабільності податкового законодавства для ефективного податкового планування в Україні.

Принцип (від лат. *principium* — основа) — керівна ідея, головне правило поведінки. Принцип також можна розглядати як вираз необхідності чи, в певному аспекті, закономірності окремих процесів об'єктивної дійсності. У логічному змісті принцип — центральне поняття, основа системи, що являє собою узагальнення й поширення певного положення на всі явища тієї сфери, з якої даний принцип абстрагований.

Принципи права - це провідні засади, ідеї права, які в конкретному вигляді характеризують його зміст, визначають спрямованість правового регулювання [1, с.86]. Іншими словами, це є своєрідна система координат, у рамках якої розвивається право, і одночасно вектор, який визначає напрямок його розвитку.

Крім загальних принципів права в законодавстві закріплені норми-принципи, які являють собою внутрішній зміст цих норм. Вони менш абстраговані, мають конкретну функціональну спрямованість та формальну визначеність. Часто в них визначаються конкретні правила поведінки суб'єктів правовідносин, які являються визначальними для них. Вони повинні виступати від-

правним началом та юридичною основою при вирішенні конкретних юридичних справ.

За функціями у механізмі правового регулювання правові норми поділяються на: а) вихідні (установчі), що визначають основи та принципи правового регулювання, його мету, завдання; б) загальні, що вміщують в загальній частині галузі й поширюються на більшу частину її інститутів; в) спеціальні норми, що належать до окремих інститутів галузі права і регламентують певний вид відносин з урахуванням їх особливостей [2, с.43].

Правові норми, які закріплюють принципи податкового законодавства є вихідними (установчими) нормами. При цьому спеціальні норми підлягають застосуванню з обов'язковим врахуванням вихідних (установчих) норм. Спеціальні норми не можуть суперечити вихідним (установчим) нормам.

Принципи податкового права повинні відігравати роль орієнтирів у формуванні податкового законодавства. Будучи основними принципами нормативного регулювання, вони задають тон усій наступній правотворчості у податковій сфері.

Діючі в державі податкові закони та інші правові акти фіскального характеру мають порівнюватися з цими постулатами і в жодному разі не суперечити їм, оскільки принципи виступають у ролі гарантів дотримання основних прав людини – найвищої цінності у суспільстві [3, с.18]. Всі суб'єкти податкових правовідносин, а в першу чергу держава в особі уповноважених нею органів зобов'язані неухильно дотримуватись визначених принципів.

На сьогодні принципи податкового законодавства визначені у ст.4 Податкового кодексу України. Зокрема, дані норми встановлюють такі принципи, як:

- загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з законом;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контро-

люючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

- фінансова достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- соціальна справедливість - встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування - встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

- нейтральність оподаткування - встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [4].

Одним із основних принципів слід відмітити принцип стабільності податкового законодавства. Закріпивши в Податковому кодексі даний принцип, держава взяла на себе зобов'язання, відповідно до якого, 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.

Як свідчить позиція Європейського суду з прав людини у справі *Yvonne van Duyn v. Home Office* (Case 41/74 *van Duyn v. Home Office*) принцип юридичної визначеності означає, що зацікавлені особи повинні мати змогу покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть якщо такі зобов'язання містяться у законодавчому акті, який загалом не має автоматичної прямої дії.

Така дія зазначеного принципу пов'язана з іншим принципом - відповідальності держави, який полягає у тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов'язань для запобігання відповідальності. При цьому, якщо держава чи орган публічної влади схвалили певну концепцію, в даному випадку це стабільність податкового законодавства, така держава чи орган вважаються такими, що діють протиправно, якщо вони відступають від такої політики чи поведінки, зокрема, щодо юридичних осіб без завчасного повідомлення про зміни в такій політиці чи поведінці, оскільки схвалення такої політики чи поведінки дало підстави для виникнення обґрунтованих сподівань у юридичних осіб стосовно додержання державою чи органом публічної влади такої політики чи поведінки.

Стабільне податкове законодавство дає можливість усім суб'єктам податкових правовідносин, а в першу чергу платникам податків краще засвоїти його норми, зрозуміти їх зміст і забезпечувати їх дотримання. Натомість необґрунтовано часті зміни податкового закону призводять до суттєвого ускладнення правозастосування у сфері податкових відносин, стають причиною помилок або ненавмисних порушень, зумовлених постійними змінами правил гри, за якими дуже складно услідувати.

Крім того, в сучасних умовах суттєво зростає роль ефективного податкового планування, визначення впливу податкового навантаження на результати господарської діяльності платника податків на певний перспективний період, оптимізації податкового навантаження як складової оптимізації загальних витрат суб'єктів господарювання у складних економічних умовах.

Ефективна податкова політика підприємства здатна суттєво сприяти удосконаленню методів господарювання, підвищенню рентабельності виробництва, зміцненню комерційного розрахунку як основи стійкого фінансового стану і стабільної роботи підприємства та вико-

нання ним своїх зобов'язань.

Планування діяльності підприємства, в тому числі і податкове планування як його складова, передбачають розрахунок певних прогнозних фінансово-господарських показників, які можуть бути визначені як на основі економічних базисів, так і виходячи із змісту законодавства, що в податковій сфері, зокрема, визначає рівень податкового навантаження, встановлює правила та приписи, що безпосередньо впливають на господарську діяльність і фінанси.

Розробка прогнозних показників буде ефективною, а самі показники обґрунтованими, якщо економічні та правові базиси, від яких вони залежать, залишаться стабільними або хоча б не зміняться суттєво за прогнозний період. Саме тому в податковому законодавстві на рівні норми-принципу встановлено правило, яке передбачає незмінність основних елементів податкового механізму хоча б на протязі бюджетного року. Недотримання цього принципу зводить нанівець прогнозні розрахунки, проведені в процесі податкового планування, які базувалися на інших показниках основних елементів податкового механізму, чинних на момент їх розробки. Це в свою чергу негативно впливає на фінансово-господарські результати діяльності платника, який, виходячи з певних показників податкового навантаження визначає, наприклад, рівень собівартості продукції, формує ціни товарів (робіт, послуг), планує розподіл прибутків чи здійснення певних інвестицій або інших видатків.

Крім того, ефективне податкове планування передбачає системний і зважений підхід, ґрунтовні розрахунки, які не можуть здійснюватися поверхово, похашем, тому потребують певних затрат часу. Тому принцип стабільності податкового законодавства передбачає інше важливе правило, за яким зміни до законодавства, які стосуються основних елементів податкового механізму мають бути прийняті не пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду і набувають чинності лише з початку нового бюджетного року. Такий період дійсно необхідний для ґрунтовного вивчення нового законодавства, адаптації фінансово-господарських відносин до таких змін, їх врахування при плануванні роботи і визначенні основних прогнозних показників діяльності на наступний рік.

На превеликий жаль, принцип стабільності в Україні не дотримується зовсім, можна сказати, що він стабільно порушується.

Самим яскравим прикладом цього було прийняття Податкового кодексу України 2.12.2010 року і його запровадження з 01.01.2011 року, тобто на вивчення такого значущого за обсягом і за змістом правового акту платникам податків виділили 28 днів. (Слід наголосити, що принцип стабільності був встановлений і нормами законодавства, чинного на момент прийняття податкового кодексу [5]). Але на цьому законодавець не зупиняється. Протягом першого року з моменту його запровадження податковий кодекс зазнав суттєвих змін, частина яких стосувалася і основних елементів податкового механізму (зміни стосувалися і ставок акцизів, і порядку обчислення ПДВ, повністю змінилося регулювання сплати єдиного податку тощо).

Як наслідок таких кроків і прямого порушення встановлених принципів, податкова система України за оцінками міжнародних фахівців є однією із найгірших у світі.

Отже, законодавець не усвідомлює, що норми-принципи, як установчі норми, мають ним неухильно дотримуватися, а інші норми не повинні їм суперечити. Але неможливо, щоб парламентарі не усвідомлювали суть проблеми і її наслідки. Тому, на нашу думку, з метою підвищення рівня правової культури органів державної влади, в тому числі і законодавчого органу при прийнятті ним змін до податкового законодавства, нормам,

які встановлюють основоположні принципи податкового законодавства, зокрема принцип стабільності, має бути надана імперативність. Ми пропонуємо прямо передбачити пріоритет цих норм перед іншими нормами законодавства, а також прямо передбачити наслідки їх

недотримання, визначити особливості набрання чинності змін до законодавства, прийнятих з порушенням принципу стабільності, за якими вони в будь-якому випадку будуть вступати в силу не пізніше ніж через шість місяців після їх офіційного оприлюднення.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права: Навчальний посібник. - 3-тє вид., змін, й доп. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002.- 247с.
2. Теорія держави і права. Академічний курс: Підручник / За ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.
3. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права. – К.:Знання, 2003. – 307 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.
5. Про систему оподаткування. Закон України від 25.06.1991 року// Відомості Верховної ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

## МЕХАНИЗМ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В СФЕРЕ ЭНЕРГОСБЕРЕЖЕНИЯ

Джумагельдиева Г. Д.,  
кандидат юридических наук,  
старший научный сотрудник  
Института экономико-правовых исследований  
НАН Украины

У статті розглядається механізм державного контролю у сфері енергозбереження, що включає такі структурні елементи, як предмет контролю, коло суб'єктів, які підлягають контролю, підстави та періодичність здійснення контролю. Аргументована необхідність забезпечення повноти державного контролю шляхом розширення кола суб'єктів, діяльність яких є предметом державного контролю, а також підвищення інформативності контролю шляхом зміни критеріїв оцінки ступеня ризику від господарської діяльності в сфері енергозбереження.

**Ключові слова:** державний контроль, енергозбереження, суб'єкт господарювання, відокремлений підрозділ, критерії ступеня ризику.

В статье рассматривается механизм государственного контроля в сфере энергосбережения, включающих в себя такие структурные элементы, как предмет контроля, круг субъектов, подлежащих контролю, основания и периодичность осуществления контроля. Аргументирована необходимость обеспечения полноты государственного контроля путем расширения круга субъектов, чья деятельность является предметом государственного контроля, а также повышения информативности контроля посредством изменения критериев оценки степени риска от хозяйственной деятельности в сфере энергосбережения.

**Ключевые слова:** государственный контроль, энергосбережение, субъект хозяйствования, обособленное подразделение, критерии степени риска.

This article discusses the mechanism of state control in energy conservation, which include such structural elements as a matter of control, the range of subjects to be monitored, and the base frequency of monitoring. The necessity to ensure the completeness of state control by expanding the range of actors whose work is subject to state control, as well as more informative control by changing the criteria for assessing the risk of economic activities in the field of energy conservation.

**Keywords:** state control, energy conservation, economic entities, a separate division, the criteria for risk.

Государственный контроль в сфере хозяйственной деятельности является одной из важнейших составляющих государственного управления экономикой. Правовые основы осуществления государственного контроля определены в Законе Украины «Об основных принципах государственного надзора (контроля) в сфере хозяйственной деятельности» (далее – Закон о контроле). Частью 2 ст. 22 Закона о контроле Кабинету Министров Украины предписано в шестимесячный срок с момента опубликования этого Закона привести в соответствие с его положениями свои нормативно-правовые акты. К настоящему моменту указанное предписание не выполнено, что приводит к возникновению споров между субъектами хозяйствования и органами государственного контроля по поводу порядка осуществления последними своих полномочий и в целом снижает эффективность государственного контроля.

Достаточно противоречивым является механизм государственного контроля в сфере энергосбережения. Учитывая значение энергосбережения для обеспечения устойчивого развития экономики и сохранения приемлемого уровня национальной безопасности, поиск направлений повышения эффективности государственного контроля в этой сфере представляется актуальным.

Проблемам организации государственного контроля посвящены труды ряда исследователей (А. Ф. Андрейко [1], М. Приступа, М. Булгакова [2] и др.). Вместе с тем комплексного исследования механизма государственного контроля в сфере энергосбережения не проводилось,

что предопределило цель настоящей работы является исследование механизма государственного контроля в сфере энергосбережения.

Согласно ст. 26 Закона Украины «Об энергосбережении» государственный контроль в сфере энергосбережения осуществляется Государственным агентством по энергоэффективности и энергосбережению Украины (далее – ГАЭ) в соответствии с порядком, установленным Кабинетом Министров Украины. Реализация ГАЭ контрольных полномочий осуществляется путем проведения проверки, которую в общем виде можно определить как форму осуществления государственного контроля в сфере энергосбережения, выражающуюся в установлении соответствия фактического использования энергии и энергоресурсов при осуществлении хозяйственной деятельности требованиям законодательства об энергосбережении.

Правовой основой проведения проверок является Постановление Кабинета Министров Украины от 07.07.2000 г. №1071 «О некоторых мерах по рациональному использованию топливно-энергетических ресурсов» (далее – Постановление №1071) и приказ Государственного комитета по энергосбережению от 04.08.2000 г. №64 «Об утверждении Порядка проведения проверок эффективности использования топливно-энергетических ресурсов на предприятиях, в учреждениях и организациях и устранения фактов их неэффективного использования» (далее – Приказ №64).

Существенными аспектами проведения проверок в