

ТРЕНДИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРАТИВНОГО ТА ФІНАНСОВОГО ПРАВА

КОТЕНКО АРТЕМ МИХАЙЛОВИЧ

кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, старший науковий співробітник НДІ правового забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України
ORCID 0000-0002-0790-2512

УДК 347.73

DOI 10.37772/2518-1718-2021-4(36)-11

ПОДАТКОВА СИСТЕМА: ОСОБЛИВОСТІ ПОНЯТІЙНОГО АПАРАТУ

Стаття присвячена особливостям понятійного апарату, що застосовується при визначенні податкової системи України. Визначення податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, залишає цілий ряд питань як теоретичного, так і практичного характеру. Приведення понятійного апарату у логічну відповідність зможе закласти необхідні гарантії дотримання прав платників податків та зможе забезпечити стабільне надходження податків та зборів до бюджетів.

Ключові слова: податкова система, система оподаткування, система податків, податковий режим, загальний податковий режим.

Постановка проблеми. Визначення податкової системи України, наведене у п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України (далі – ПК України), як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку [9], не охоплює цілий ряд відносин, які регламентуються податковим законодавством. Звернення до положень п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України [4] додатково «підкріплює» нашу позицію. Відповідно до зазначеної норми Основного Закону України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори. Тобто, на рівні Конституції України розділяються система оподаткування та податки і збори. Причому залишається простір для міркувань, що мається на увазі як під системою оподаткування, так і під податками та зборами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Податкова система є основоположною категорією податкового права. Різні аспекти податкової системи досліджувалися багатьма науковцями. Тут слід відзначити Д. О. Гетманцева, М. П. Кучерявенка, Н. Ю. Пришву та інших. Серед останніх комплексних

правових досліджень податкової системи слід зазначити дисертацію О. Р. Баріна «Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи» [2].

Метою статті є дослідження змісту та понятійного апарату податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Наразі система оподаткування не встановлена жодним законом, а, закріплене у п. 6.3 ст. 6 ПК України визначення податкової системи, до прийняття ПК України «належало» поняттю «система оподаткування» [10]. На момент прийняття Конституції України (положення п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України дотепер жодного разу не змінювалися) «система оподаткування» визначалася у Законі України «Про систему оподаткування» як сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку [10]. Отже, відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України [4] законами України встановлюються сукупність податків і зборів (відповідно до визначення поняття «система оподаткування» у Законі України «Про систему оподаткування»)

та податки і збори. Вбачається, що йдеться про одне і теж саме.

Теоретичних обґрунтувань співвідношення «податкової системи» та «системи оподаткування» вистачає: система оподаткування є ширшою за податкову систему і окрім неї охоплює усі без виключення відносини у сфері оподаткування [6, с. 38]; поняття «система оподаткування» ширше за значенням, ніж термін «податкова система». Система оподаткування включає не лише сукупність податків, зборів, встановлених чинним законодавством, а також механізмів та способів їх реалізації, а також основні напрями податкової політики [1, с. 4]; система оподаткування є лише частиною податкової системи, однією з двох підсистем, тоді як другою підсистемою є система регулювання податкових відносин, що включає в себе норми та правила, які їх регламентують. Отже, «податкова система» є дещо ширшим поняттям, більш складним за структурою і формуванням системних зв'язків та поєднує в собі систему оподаткування, організаційне і законодавче забезпечення, за якими у сукупності здійснюється належне функціонування системи та органів податкової служби [8, с. 50]; податкова система – це сукупність усіх видів податків, зборів, механізмів і способів їх справляння, а також податкової інфраструктури (податкових органів), які забезпечують своєчасність та повноту надходжень цих обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів, а система оподаткування, своєю чергою, лише сукупність податків і зборів, а також способів, методів їх розрахунку та сплати [3, с. 93].

О. Р. Барін пропонує розглядати податкову систему через набір елементів, а саме: базові принципи оподаткування; система податків і зборів; податкова правосуб'єктність (права, обов'язки, відповідальність учасників податкових відносин та порядок їх реалізації); податковий обов'язок (порядок нарахування, утримання, сплати або стягнення та перерахування податків і зборів); адміністрування податків і зборів як управлінська діяльність контролюючих органів (фіскальних органів) у сфері оподаткування є наскрізним елементом податкової системи, оскільки тією чи іншою мірою елементи системи адміністрування стосуються тих, чи інших елементів податкової системи. При цьому елементи податкової системи поділено на засадничі та суб'єктні елементи [2, с. 7]. Ми пропонуємо розглядати податкову систему як систему податків та систему оподаткування [5, с. 43–56].

Запропонований нами підхід до змісту податкової системи направлений на усунення суперечності визначення податкової системи, що закріплене у п. 6.3 ст. 6 ПК України [9]. Це і питання однорідності податкової системи. У наведеній вище нормі

йдеться про сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК Україні порядку. Йдеться про місцеві податки, не всі з яких є обов'язковими для введення. Відповідно до п. 10.3 ст. 10 ПК України [9] місцеві ради в межах визначених повноважень вирішують питання щодо встановлення (за текстом ПК України йдеться про «встановлення»), однак слід розрізняти «встановлення податку», що робиться на рівні закону і «введення» місцевих податків, що здійснюється рішенням місцевої ради на підставі відповідної дискреції, передбаченій у ПК України – прим. автора) податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. Тобто набір місцевих податків, що підлягає справлянню, не є однаковим на всій території України. Тобто в одній місцевості туристичний збір встановлено і він підлягає справлянню, а в іншій – ні. Якщо ж різниться набір місцевих податків і зборів, то можна говорити, що різниться і податкова система України.

Додатково слід врахувати повноваження місцевих рад щодо податків. До повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належить прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду (п. 12.4 ст. 12 ПК України [9]). Отже, порядок справляння податків не обов'язково встановлюється у ПК України, а може мати особливості, визначені у рішенні про введення місцевого податку. Звісно, у межах дискреції.

У контексті законодавчого визначення податкової системи становить цікавість і мито. Відповідно до ст. 271 МК України мито це загальнодержавний податок, встановлений ПК України та цим Кодексом, який нараховується та сплачується відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. За змістом вказаної норми МК України мито лише встановлюється ПК України, а ось нараховується та сплачується відповідно до МК України [7]. Згідно ж п. 6.3. ст. 6 ПК України [9] податки та збори справляються у встановленому саме ПК України порядку. Про інші законодавчі акти нічого не зазначено. Фактично порядок «справляння» мита встановлений не ПК України, а саме МК України.

До речі у п. 1.2 ст. 1 ПК України [9] зазначено, що правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються МК України та іншими законами з питань митної справи. Можна говорити, що зазначена норма не узгоджується із нормою, закріпленою у п. 6.3. ст. 6 ПК України [9].

Також слід звернути увагу на той факт, що у переліку загальнодержавних податків та зборів, що закріплені у ст. 9 ПК України [9], відсутній військовий збір. Незрозуміло з яких міркувань регламентація його сплати здійснюється п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України [9]. За такого підходу має місце ситуація, коли військового збору у податковій системі України начебто і не має. Хоча військовий збір фактично сплачується. Не можемо не зазначити, що і назва цього податкового платежу не відповідає приписам п.6.1 та 6.2 ст. 6 ПК України [9], де надається визначення податку та збору. За своїм правовим механізмом військовий збір податок, адже основна ознака збору – індивідуальна відплатить – відсутня. Тобто, платник військового збору не отримує індивідуальної спеціальної вигоди.

Не дивлячись на фактичний відхід від терміну «система оподаткування», все ж таки опосередковано цей термін застосовується. Йдеться, наприклад, про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, що доречі є різновидом спеціального податкового режиму.

Відповідно до п. 291.2 ст. 291 ПК України [9] спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Спрощена система оподаткування, обліку і звітності (далі – спрощена система оподаткування) не встановлює нових податків, адже єдиний податок передбачений у переліку місцевих податків, а змінює порядок ведення обліку та подання звітності. Акцент і у назві, і у визначенні цього спеціального режиму оподаткування зроблений не лише на можливості сплачувати один податок замість іншого чи інших, а на змістовно іншому підході до обліку та звітності. Це додатковий аргумент на користь нашої точки зору, що податкова система не просто сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів.

Додатково слід поміркувати над податковими режимами. Що таке спеціальний податковий режим визначено у ст. 11 ПК України [9]. Спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів. І знов-таки, у межах спеціального податкового режиму закладається можливість не просто переходу до сплати іншого податку, як у випадку із спрощеною системою оподаткування, а можливість запровадження змістовно іншої регламентації елементів податків. Визначення загального податкового режиму чи просто податкового режиму у ПК України взагалі не надано.

На відміну від ПК України у МК України митний режим визначено як комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення. Так, конкретний митний режим (митний імпорту, митний режим експорту тощо) визначає якісно відмінну від інших митних режимів процедуру. Такий підхід вбачається логічним. Податковий режим повинен також розглядатися як комплекс правових норм, що визначають порядок сплати податків та зборів. Про податкові режими детальніше буде розглянуто у інших публікаціях.

Висновки. Понятійний апарат, що застосовується у ПК України при визначенні податкової системи України, має цілу низку суперечностей. Справа тут не тільки у юридичній техніці. Підхід законодавця до визначення податкової системи як сукупності загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, залишає цілий ряд питань як теоретичного, так і практичного характеру. Таке ставлення до основоположних засад правової регламентації податкової сфери може мати негативні наслідки як для платників податків, так і бюджетів різних рівнів. Приведення понятійного апарату у логічну відповідність зможе закласти необхідні гарантії дотримання прав платників податків та зможе забезпечити стабільне надходження податків та зборів до бюджетів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Барин А. Р. Система налогообложения и налоговая система: соотношение понятий и их современное правоприменение. *Leges si Viata*. 2016. № 5 (293). С. 2–5.
2. Барин О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2018. 193 с.

3. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підручник. Київ: Атіка, 2006. 920 с.
4. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
5. Котенко А. М. Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи. *Право України*. 2020. № 4. С. 43–56.
6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В. 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 600 с.
7. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
8. Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін. Податкова система: навч. посібник / за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

REFERENCES

1. Barin, A.R. (2016). Sistema nalogooblozheniya i nalogovaya sistema: sootnosheniye ponyatiy i ikh sovremennoye pravoprimereniye. *Leges si Viata*, 5 (293), 2–5 [in Russian].
2. Barin, O.R. (2018). Pravovi osnovy podatkovoi systemy Ukrainy: suchasnyi stan, osnovni elementy, pryntsyupy. *Candidate's thesis*. Odesa [in Ukrainian].
3. Ivanov, Yu.B., Krysovatyi, A.I., Desiatniuk, O.M. (2006). Podatkova systema. Kyiv: Atika [in Ukrainian].
4. Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> [in Ukrainian].
5. Kotenko, A.M. (2020). Pryntsyupy podatkovoho zakonodavstva yak vykhidni zasady pobudovy podatkovoi systemy. *Pravo Ukrainy – Law of Ukraine*, 4, 43–56 [in Ukrainian].
6. Kucheriavenko, N.P. (2005). Kurs nalohovoho prava. (Vols 1–6); Vol 3: Uchenye o nalohe. Kharkov: Lehas; Pravo [in Ukrainian].
7. Mytnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 13.03.2012 r. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> [in Ukrainian].
8. Volokhova, I.S., Dubovyk, O.Yu., Slatvinska, M.O. et al. (2019). Podatkova systema. I. S. Volokhova, O. Yu. Dubovyk (Eds.). Kharkiv: Vydavnytstvo «Disa plius» [in Ukrainian].
9. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
10. Pro systemu opodatkuvannia: Zakon Ukrainy vid 25.06.1991 r. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> [in Ukrainian].

КОТЕНКО АРТЁМ

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры
финансового права Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого,
старший научный сотрудник Научно-исследовательского института правового обеспечения инновационного развития НАПрН Украины

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ОСОБЕННОСТИ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА

Статья посвящена особенностям понятийного аппарата, применяемого при определении налоговой системы Украины. Определение налоговой системы как совокупности общегосударственных и местных налогов и сборов, взимаемых в установленном НК Украины порядке, оставляет ряд вопросов как теоретического, так и практического характера. Приведение понятийного аппарата в логическое соответствие сможет заложить необходимые гарантии соблюдения прав налогоплательщиков и обеспечить стабильное поступление налогов и сборов в бюджеты.

Ключевые слова: налоговая система, система налогообложения, система налогов, налоговый режим, общий налоговый режим.

KOTENKO ARTEM

PhD, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Financial Law
of Yaroslav Mudryi National Law University,
Senior Researcher of the Scientific and Research Institute of Providing Legal Framework f
or the Innovative Development of NALS of Ukraine

TAX SYSTEM: FEATURES OF CONCEPTUAL APPARATUS

Problem setting. The definition of the tax system of Ukraine, given in para. 6.3 of Article 6 of the Tax Code of Ukraine (hereinafter - the TC of Ukraine), as a set of national and local taxes and fees, which are managed in the procedure established by this Code [9], does not cover a number of relations regulated by tax legislation. Appeal to the provisions of para. 1 part 2 of Article 92 of the Constitution of Ukraine [4] further “reinforces” our position. According to the above-mentioned norm of the Basic Law of Ukraine, only the laws of Ukraine establish a system of taxation, taxes and fees. That is, at the level of the Constitution of Ukraine, the system of taxation and taxes and fees are divided. And there remains space for considerations, which is meant both by the tax system and by taxes and fees.

Analysis of recent research. The tax system is a fundamental category of tax law. Various aspects of the tax system have been studied by many scientists. Here it should be noted D. Getmantsev, M. Kucheryavenko, N. Pryshva and others. Among the latest comprehensive legal studies of the tax system should be noted the dissertation of O. Barin “Legal foundations of the tax system of Ukraine: current state, basic elements, principles”.

The purpose of the article is to study the content and conceptual apparatus of the tax system.

Article’s main body. The article is devoted to the peculiarities of the conceptual apparatus used in determining the tax system of Ukraine. The definition of the tax system as a set of national and local taxes and fees in the procedure established by the Tax Code of Ukraine leaves a number of issues of both theoretical and practical nature.

Attention is focused on the fact that there is no military fee in the list of state taxes and fees fixed in Article 9 of the TC of Ukraine [9]. It is not clear for what reasons the regulation of its payment is carried out by p. 16-1 of subdivision 10 Section XX of the Tax Code of Ukraine [9]. With this approach, there is a situation when the military fee in the tax system of Ukraine seems not to have. Although the military fee is actually paid. We can’t mention that the name of this tax payment does not correspond to the provisions of clauses 6.1 and 6.2 of Article 6 of the TC of Ukraine [9], where the definition of tax and fee is provided. According to its legal mechanism, the military tax fee, because the main feature of the fee - individual repayment - is absent. That is, the military payer does not receive individual special benefits.

Conclusions. The conceptual apparatus used in the Tax Code of Ukraine in determining the tax system of Ukraine has a number of contradictions. The case here is not only in legal technique. The lawmaker’s approach to determining the tax system as a set of national and local taxes and fees in the procedure established by the TC of Ukraine leaves a number of issues of both theoretical and practical nature. This attitude to the fundamental principles of legal regulation of the tax sphere can have negative consequences for both taxpayers and budgets of different levels. Bringing the conceptual apparatus into logical compliance will be able to lay down the necessary guarantees of compliance with the rights of taxpayers and will be able to ensure stable receipt of taxes and fees to budgets.

Keywords: tax system, system of taxes, tax regime, general tax regime.

За ДСТУ 8302:2015 цю статтю слід цитувати:

Котенко А. М. Податкова система: особливості понятійного апарату. *Право та інновації*. 2021. № 4 (36). С. 80–84.