

УДК 336.221.4

DOI <https://doi.org/10.32837/apdp.v0i87.2800>

Д. І. Кліменко

## СТАНОВЛЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Державні доходи виконують незмінну роль у забезпеченні економічного розвитку країни. Проблеми становлення та функціонування податкової системи завжди перебувають у центрі уваги як науковців, так і практиків. Розвиток податкової системи тотожний формуванню держави й безпосередньо пов'язаний з усіма його складниками: монополізацією права на використання сили, створенням безособового апарату управління, відокремленого від інших соціальних груп, створенням інститутів громадянства і права.

Однією з ознак високого ступеня державного й економічного розвитку є наявність ефективної податкової системи, формування якої потребувало значного часу. Оскільки для появи сучасних податків, крім безпосередньо досить розвиненої державності, необхідними були перехід від натуральної форми відносин до товарно-грошових, перехід до ринкової економіки, також варто зазначити, що на становлення вплинув період великих географічних відкриттів. Згодом податки стали основним джерелом державних доходів. Водночас, коли відбувся процес демократизації та легітимізації суспільства, потрібно було обґрунтовувати встановлення податків. Зокрема, першим, хто розробив чотири основні канони оподаткування, одним із перших визначив поняття податку, був Адам Сміт («податок – це тягар, що накладається») [1, с. 344].

Треба наголосити, що запропоновані А. Смітом принципи оподаткування не втратили свого значення в сучасних умовах, а зберігають неабияку актуальність. Однак час від часу їх потрібно інтерпретувати. Нині держави використовують принципи як допоміжний механізм під час розроблення принципів податкових систем на різних етапах розвитку національної економіки. Відомий французький юрист, один із найвпливовіших політичних філософів епохи Просвітництва Шарль Луї де Монтеск'є розробив теорію суспільного договору. Відповідно до якої «податок – це доля в майні, що виокремлюється кожним індивідумом на користь держави з тією метою, щоб під захистом останньої спокійно користуватись рештою майна» [2].

Для наукового обґрунтування поняття «податкова система» необхідно передусім з'ясувати, який зміст вкладають у нього юристи, економісти, учені та практики. Насамперед розглянемо дефініцію терміна «система» (від грец. *systema* – «утворення», «складення»). Система – це порядок, зумовлений правильним розташуванням частин, стрункий ряд, зв'язане ціле [3, с. 617]. Існують різні підходи до визначення поняття «податкова система» як ученими юристами, так і економістами, але нині його визначення не викликає труднощів. Дана позиція підтверджена твердженням, яке наводить М. Кучерявенко: «Поняття «податкова система» не викликає особливих спорів у спеціальній літературі. Багато понять визначають сутність податкової системи як сукупності «податків, зборів, платежів»» [3, с. 617].

В Україні термін «податкова система» став застосовуватися з ухваленням Податкового кодексу України. У приписах ст. 92 Конституції України вказано, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [4]. Можливо, це пов'язано насамперед із чинним на той момент Законом України «Про систему оподаткування», який встановлював систему оподаткування. Так, ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» закріплювала визначення податку і збору (обов'язковий платіж). Згідно з даною статтею, «під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, що визначаються законами України» [5]. Отже, до ухвалення Податкового кодексу України (далі – ПК України) не було розмежування податку, збору, платежів, що було не тільки теоретичною проблемою, а й проблемою практики застосування.

Податкова система залишається малоефективною, оскільки головним критерієм ефективного функціонування податкової системи є частка податкових надходжень у формуванні дохідної частини бюджету. Ефективною податкова система буде тільки тоді, коли стане стимулювати розвиток і зростання економіки, що зумовлює формування необтяжливих умов для бізнесу. Такі умови визначаються не тільки рівнем податкових ставок, але і процедурами розрахунку і сплати податків, упорядкуванням проведення податкових перевірок та надання податкової звітності, що забезпечується за допомогою податкового адміністрування.

Варто зазначити, що відповідно до приписів чинного податкового законодавства класифікація податків і зборів є законодавчо закріпленою в Україні, усі обов'язкові платежі розподілені на категорії загальнодержавних податків і зборів та місцевих податків і зборів. Так, відповідно до п. 8.1 ст. 8 Податкового кодексу України, установлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори, згідно з п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, податкова система являє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку [6]. На наш погляд, легальне визначення, яке безпосередньо формалізоване, є завузьким, адже не розкриває весь діапазон відносин, які виникають.

З позиції широкого підходу податкова система являє собою сукупність податків, зборів та платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм та методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [3, с. 285–286]. Важливо те, що в запропонованій концепції податкової системи М. Кучерявенко водночас висвітлює вузький підхід до визначення податкової системи [7, с. 125].

Даний підхід до тлумачення податкової системи багато в чому характерний і для В. Андрущенка, у його розумінні податкова система – це «сукупність податків і зборів; механізмів і способів їхніх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування й надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів» [8, с. 218]. У даному разі стягування податків і зборів здійснюється за допомогою податкового адміні-

стрування як частини управління податковою системою. Близька до даної позиція О. Замасло, яка визначає «податкову систему» як систему з багаторівневою структурою, яка регламентується нормами фінансового права і складається з податків та зборів, які справляються у визначеному чинним законодавством порядку, платників податків і уповноважених державних органів, які здійснюють діяльність щодо забезпечення повного та своєчасного надходження обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів [9, с. 114].

Н. Пришвою запропоноване визначення поняття «податкова система» як складової частини «системи оподаткування» [10, с. 35]. Тобто за визначенням ученої вбачається, що «система оподаткування» є ширшим поняттям. Н. Хімічева обґрунтовує своє бачення податкової системи та визначає, що поняття «система податків і зборів» є більш вдалим порівняно з не зовсім точним терміном «податкова система», оскільки останній може тлумачитися більш широко, ніж сукупність платежів, або взагалі в іншому аспекті, наприклад, як система податкових органів [11, с. 380]. Однак, на наш погляд, «система податків і зборів» є більш абстрактним терміном. Під час дослідження податкової системи Л. Сідельникова та Н. Костіна, крім податкової системи, у своїх працях виділяють систему оподаткування та систему податків і зборів [12, с. 130]. Такий підхід ми вважаємо не зовсім правильним через те, що податкова система виступає частиною системи оподаткування. Оскільки система оподаткування включає ширший діапазон відносин.

Яскравим підтвердженням цього служить позиція М. Кучерявенка, який стверджує, що податкова система в даному сенсі являє собою сукупність податків і зборів як обов'язкових податкових платежів, тобто законодавчо закріплених та обов'язкових до сплати на території держави. Система ж оподаткування, крім податкової системи, включає до свого складу і широкий спектр відносин, який пов'язаний із реалізацією процесів оподаткування. Передусім це відносини з установлення, зміни та скасування податків і зборів, забезпечення їх сплати й організації податкового контролю [13, с. 38].

Українські вчені-економісти О. Олійник та І. Філон, навпаки, визначають податкову систему як сукупність податків і зборів (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. У більш широкому розумінні податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування [14, с. 25].

Дещо ширше розуміння, але все ж з акцентом на ототожнення податкової системи та системи оподаткування має місце в тлумаченні, яке наводить Н. Деева. Так, податкова система (система оподаткування) – сукупність законодавчо встановлених у державі різних видів податків і зборів, а також принципів, форм, методів оподаткування й організація податкової роботи і контролю за дотриманням податкового законодавства. Із цього погляду податкова система тісно пов'язана із системою оподаткування, до останньої входять такі складові частини, як: процес установлення і впровадження в дію податків; види податків; права й обов'язки платників податків; порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; відповідальність учасників податкових відносин [15, с. 73–74].

У разі застосування у вузькому сенсі поняття податкової системи може відбуватись змішання з терміном «система оподаткування». Наприклад, у Законі України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251–ХІІ система оподаткування визначалась як «сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку» [5]. Аналогічний підхід також характерний для В. Нагребельного, який наводить таку дефініцію системи оподаткування: «взаємопов'язана сукупність законодавчо встановлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також складників правових механізмів їх справляння» [16, с. 487; 17].

Обов'язковою умовою ефективності податкової системи є дотримання принципів. Принципи побудови податкової системи значною мірою визначають податкову концепцію держави, її податкову політику. Принципи податкового права мають загальну основу із принципами оподаткування, повертаючись до питання чотирьох основних принципів оподаткування Адама Сміта, що дозволяє їм визначати вихідні положення в податкових правовідносинах. Так, у приписах ст. 4 Податкового кодексу України закріплено 11 принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, а також деякі визначено опосередковано в окремих положеннях ст. 12 Податкового кодексу України, якою закріплено основні повноваження органів державної влади й органів місцевого самоврядування під час встановлення податків та зборів. Аналогічно розуміє опосередковані принципи права і М. Кучерявенко. Учений характеризує їх як «принципи, що впливають із норм права» [18, с. 253].

Визначення принципів побудови податкової системи має велике значення для створення ефективної, дієвої податкової системи. Водночас у науковій літературі та дослідженнях, присвячених реалізації принципів, єдиної думки, що визначає їхній склад, не сформувалося. Принципи податкового законодавства, беззаперечно, мають відноситися до числа його основних механізмів. Проте в сучасних умовах порушується реалізація принципів податкового законодавства. Згідно з думкою таких вчених, як О. Дмитрик, А. Котенко та Є. Смичок, головною проблемою під час реалізації принципів податкового законодавства є їхня необов'язковість. Учені дійшли висновку, що окремі принципи порушуються щороку, відповідно до зробленого аналізу змін чинного податкового законодавства [19, с. 105–113].

Принцип стабільності передбачає заборону внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. На наше переконання, у запропонованому Податковому кодексі України для визначення принципу стабільності наявні три перепони, які значно ускладнюють його коректне застосування. Перша перепона, на нашу думку, криється в тому, що принцип стабільності начебто стосується суто внесення змін до вже наявних податків та зборів. Начебто цей принцип не стосується таких змін, які передбачають встановлення нового податку. Однак це не так. Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71–VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законо-

давчих актів України щодо податкової реформи» з 1 січня 2015 р. в Україні було встановлено транспортний податок. Фактично новий податок було запроваджено за три дні до початку періоду, за який він повинен був сплачуватися. Варто звернути увагу на те, що новий податок змінює елементи податку шляхом закріплення таких елементів (платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо) [19, с. 109–110].

Наприклад, транспортний податок став одним із найбільш обговорюваних податків у нашій країні. Його застосування, обчислення, адміністрування були дискусійними. Платники податку незадоволені податковими повідомленнями-рішеннями, зверталися до судів і заперечували законність ухвалених рішень. У місцевих і апеляційних судах спостерігалася різна практика щодо дотримання принципу стабільності, однак Верховний Суд поставив остаточну крапку в застосуванні судової практики. Правова позиція Верховного Суду полягає в тому, що в такому разі порушується принцип стабільності, у зв'язку із запровадженням нового податку за три дні до настання нового бюджетного періоду. Розмови про реформування транспортного податку не припиняються й досі.

Недоопрацьованість підходів до змісту і сфери застосування принципів податкового законодавства зумовлює необхідність подальшого концептуального пошуку в даному напрямі. Вищезазначене дозволяє зробити висновок про те, що з метою забезпечення ефективного функціонування та результативності податкової системи необхідно не нехтувати принципами. Їх неухильне дотримання дозволяє забезпечити необхідні якість і ефективність податкової системи України.

### Література

1. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. Москва : Экономика, 1962. 718 с.
2. Иловайский С. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
3. Податкове право України : підручник / О. Головашевич та ін. ; за ред. М. Кучерявенка, Н. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с
4. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР, дата оновлення: 1 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 09.10.2020).
5. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251–ХІІ, дата оновлення: 1 січня 2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> (дата звернення: 09.10.2020).
6. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VІ, дата оновлення: 13 серпня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 09.10.2020).
7. Воронова Л., Кучерявенко Н. Финансовое право : учебное пособие для студентов юридических вузов и факультетов. Харьков : Легас, 2003. 360 с.
8. Андрущенко В. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. В. Андрущенка. Київ : ЦУЛ, 2015. 416 с.
9. Замасло О. Податкова система України: теорія, методологія, практика : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с.
10. Пришва Н. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Юрінком-Інтер, 2010. 368 с.
11. Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. Химичева. Москва : БЕК, 1995. 525 с.
12. Сідельникова Л., Костіна Н. Податкова система : навчальний посібник. Київ, 2012. 576 с.
13. Кучерявенко Н. Курс налогового права : в 6-ти т. Харьков : Легас ; Право, 2005. Т. 3 : Учение о налоге. 600 с.
14. Трофімова Л. Податкова політика і податкова система. *Форум права*. 2010. № 1. С. 364–370.
15. Оподаткування в Україні : навчальний посібник / Н. Деєва та ін. ; за ред. Н. Редіної. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
16. Юридична енциклопедія / за ред. Ю. Шемшученка. Київ. : Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М.П. Бажана, 2003. Т. 5. 736 с.

17. Словник іншомовних слів / за ред. О. Мельничука. Київ : Гол. ред. УРЕ, 1977. 968 с.
18. Кучерявенко М. Податкові процедури : правова природа і класифікація. Київ : Правова єдність ; Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
19. Дмитрик О., Котенко А., Смичок Є. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність : проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1. № 28. С. 105–113.

### Анотація

**Кліменко Д. І. Становлення та функціонування податкової системи України.** – Стаття.

Стаття присвячена дослідженню актуальних проблем становлення та розвитку сучасної податкової системи України, а також шляхів їх вирішення. Особливу увагу приділено аналізу різних підходів до дефініцій понять «податкова система» та «система оподаткування». Зазначено, що дані категорії не є синонімами, а співвідносяться одна з одною. У разі вживання у вузькому сенсі поняття податкової системи може відбуватись змішання з терміном «система оподаткування». Обґрунтовано перспективні напрями розвитку податкової системи держави. Проаналізовано та визначено можливі напрями реформування податкової системи України. Так, ефективною податкова система буде тільки тоді, коли стане стимулювати розвиток і зростання економіки, що зумовлює формування необтяжливих умов для бізнесу. Такі умови визначаються не тільки рівнем податкових ставок, але і процедурами розрахунку і сплати податків, упорядкуванням проведення податкових перевірок та надання податкової звітності, що забезпечується за допомогою податкового адміністрування.

Також у статті аналізуються принципи побудови податкової системи, які мають велике значення для створення ефективної, дієвої податкової системи. У публікації акцентовано увагу на тому, що головною проблемою під час реалізації принципів податкового законодавства є їхня необов'язковість. Встановлено, що запропоновані Адамом Смітом принципи оподаткування не втратили свого значення в сучасних умовах, а зберігають неабияку актуальність. Однак час від часу їх потрібно інтерпретувати. Проведений аналіз дозволив сформулювати висновки щодо недоопрацьованості підходів до змісту і сфери застосування принципів податкового законодавства, що зумовлює необхідність подальшого концептуального пошуку в даному напрямі. На прикладі транспортного податку автором у статті проаналізовано принципи стабільності, який передбачає заборону внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки.

*Ключові слова:* податок, податкова система, система оподаткування, принципи податкового законодавства, принципи стабільності, транспортний податок.

### Summary

**Klimenko D. I. Becoming and functioning tax system of Ukraine.** – Article.

The article is devoted to the study of topical problems of the formation and development of the modern tax system in Ukraine, as well as ways to solve them. Particular attention is paid to the study on the analysis of various approaches to the definition of “tax system” and “taxation system”, that these categories are not synonyms, but correlate with each other. The author noted that when applied in a narrow sense, the concept of the tax system can be confused with the term “taxation system”. Substantiated promising directions of development of the state tax system. Possible directions of reforming the tax system of Ukraine are analyzed and identified. Thus, the tax system will be effective only when it stimulates the development and growth of the economy, determines the formation of non-burdensome conditions for business. Such conditions are determined not only by the level of tax rates, but also by the procedures for calculating and paying taxes, streamlining the conduct of tax audits and submitting tax reports, and is provided with the help of tax administration.

Also, the article analyzes the principles of building a tax system, which are important for creating an effective, efficient tax system. The publication focuses on the fact that the main problem in the implementation of the principles of tax legislation is their non-binding nature. It has been established that the principles of taxation proposed by Smith have not lost their significance in modern conditions, but remain highly relevant. However, from time to time they need to be interpreted. The analysis carried out by made it possible to draw conclusions regarding the lack of coordination of approaches to the content and scope of the principles of tax legislation, which necessitates further conceptual search in this direction. Using the transport tax as an example, the author analyzed the principle of stability, which provides for the prohibition of making changes to any elements of taxes and fees later than six months before the start of the new budget period, in which the new rules and rates will be in effect.

*Key words:* tax, tax system, taxation system, principles of tax legislation, principle of stability, transport tax.