



УДК 336.201

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІ ОСНОВНИХ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Ірина Маркович

*Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,
Тернопіль, Україна*

Резюме. Досліджено роль податкової системи в комплексі інституційних утворень України та показано її вагомість у процесах регулювання підприємницької активності в Україні. Звернено увагу на недосконалість теперішньої податкової системи, зокрема в частині існування можливостей для формування фіктивних схем на основі залучення суб'єктів різних організаційно-правових форм та систем оподаткування. Показано динаміку кількості фізичних осіб підприємців та юридичних осіб в Україні за період 2014–2020 рр. та виявлено, що традиційною залишається ситуація, яка складається у підприємницькій сфері України, суттєвого переважання чисельності фізичних осіб підприємців над зареєстрованими юридичними особами, що великою мірою пов'язано зі спрощеними процедурами ведення діяльності, обліку, звітування, нарахування й оплати податків для мікро- та малого бізнесу. Проаналізовано такі принципи податкової системи України: принцип загальності, рівності усіх платників перед законом, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпції правомірності рішень платника податку, фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності оподаткування, нейтральності й стабільності оподаткування, рівномірності та зручності сплати податкових зобов'язань, єдиного підходу до встановлення податків та зборів. Описано особливості фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення у сфері податкового законодавства. Виокремлено групи штрафних санкцій, які можуть застосовуватися щодо платників податків, зокрема за неподання податкових декларацій; за зниження податкових зобов'язань, які виявлені в результаті проведених податкових перевірок; за допущення арифметичних чи методологічних помилок у поданих податкових деклараціях; за несплату або несвоєчасну сплату податкових зобов'язань. У результаті аналізу принципу фіскальної достатності податкової системи України показаний її зв'язок із бюджетною системою, адже реалізація бюджетних цілей її фінансове забезпечення значною мірою залежить від результатів роботи податкової системи.

Ключові слова: податкова система, принципи оподаткування.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.04.133

Отримано 10.06.2021

UDC 336.201

IMPLEMENTATION FEATURES OF THE BASIC PRINCIPLES OF THE TAX SYSTEM IN UKRAINE

Iryna Markovych

Ternopil Ivan Puluj National Technical University, Ternopil, Ukraine

Summary. The article examines The role of the tax system in the complex of institutional entities of Ukraine is investigated and its importance in the processes of regulating business activity in Ukraine is shown in this paper. Special attention is paid to the imperfections of the current tax system, particularly, in terms of the existence of opportunities for the formation of fictitious schemes based on the involvement of entities of different organizational and legal forms and taxation systems. The dynamics of the number of sole traders and legal entities in Ukraine for the period 2014–2020 is shown and it is revealed that the situation in business sphere of Ukraine,

the significant predominance of the number of sole traders over registered legal entities remains traditional. It is largely related. with simplified procedures for conducting business, accounting, reporting and payment of taxes for micro and small businesses. The following principles of the tax system of Ukraine are analyzed: the principle of universality, equality of all taxpayers according to the law, the inevitability of liability under the law in case of violation of tax legislation, presumption of legality of taxpayer decisions, fiscal sufficiency, social justice, tax efficiency, neutrality and stability, uniformity and convenience. payment of tax liabilities, a single approach to the establishment of taxes and fees. Features of financial, administrative and criminal liability for violations in the field of tax legislation are described. Groups of penalties that can be applied to taxpayers, in particular, for failure to file tax returns; for understatement of tax liabilities, which are revealed as a result of tax audits; for making arithmetic or methodological errors in the submitted tax returns; for non-payment or late payment of tax liabilities are defined. As the result of the analysis of the principle of fiscal sufficiency of the tax system in Ukraine, its connection with the budget system is shown, as the implementation of budgetary goals and its financial support largely depend on the results of the tax system.

Key words: tax system, principles of taxation.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.04.133

Received 10.06.2021

Постановка проблеми. Розвиток національної економіки надзвичайно сильно залежить від ефективності функціонування податкової системи, адже підприємства, фізичні особи підприємці та фізичні особи значною мірою підпадають під вимоги процесів відчуження частини своїх коштів на користь держави у формі податкових платежів.

Податкова система України сформувалася еволюційно, вона є результатом багатьох змін та спроб удосконалень цієї ланки державних інститутів. Тому можна сказати про динамічність державного податкового регулювання та управління. Від моменту започаткування податкової системи країни вона зазнала багатьох радикальних перетворень і на сьогодні платники податків мають повністю регламентоване нормативно-правове поле свого функціонування. Проте є певні сфери оподаткування, які залишають «простір для податкового маневрування» та застосування фіктивних схем із використанням суб'єктів різних організаційно-правових форм та різних систем оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового регулювання активно дискутуються на усіх рівнях наукової спільноти, адже саме через податковий механізм держава має можливість частково впливати на активізації окремих сфер підприємницької діяльності. Особливу увагу дослідники приділяють особливостям відповідальності, яка настає за порушення податкового законодавства (наприклад, Будицький З. М., Оніщук Ю. В. та інші). Проте подальших досліджень потребує аналіз особливостей реалізації принципів оподаткування в Україні.

Метою дослідження є виявлення особливостей реалізації основних принципів податкової системи в Україні.

Постановка завдання. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі завдання:

- проаналізувати місце податкової системи серед інституційних важелів впливу на ефективність підприємницької діяльності та її активність;
- охарактеризувати основні принципи побудови податкової системи України.

Для вирішення поставлених завдань було проведено аналіз, порівняння узагальнення статистичної інформації.

Виклад основного матеріалу. Основні засади податкового законодавства через базові принципи чітко визначені Податковим кодексом України, проте сила їх проявів різняться.

Наприклад, принцип загальності оподаткування означає, що кожна особа повинна сплачувати усі податки та обов'язкові податкові платежі, платником яких вона є. Тобто, це є безумовний обов'язок кожного платника податків. Звичайно, в інтересах держави є

не тільки абсолютне збільшення кількості платників податків, але й обсяг оподатковуваних операцій.

Станом на початок 2021 року кількість зареєстрованих фізичних осіб підприємців та юридичних осіб в Україні майже зрівнялася й становила 1 млн 350,6 тис. та 1 млн 885,9 тис. відповідно. На рис. 1 показано, як змінювалася кількість ФОП та юридичних осіб в Україні протягом 2014–2020 рр.

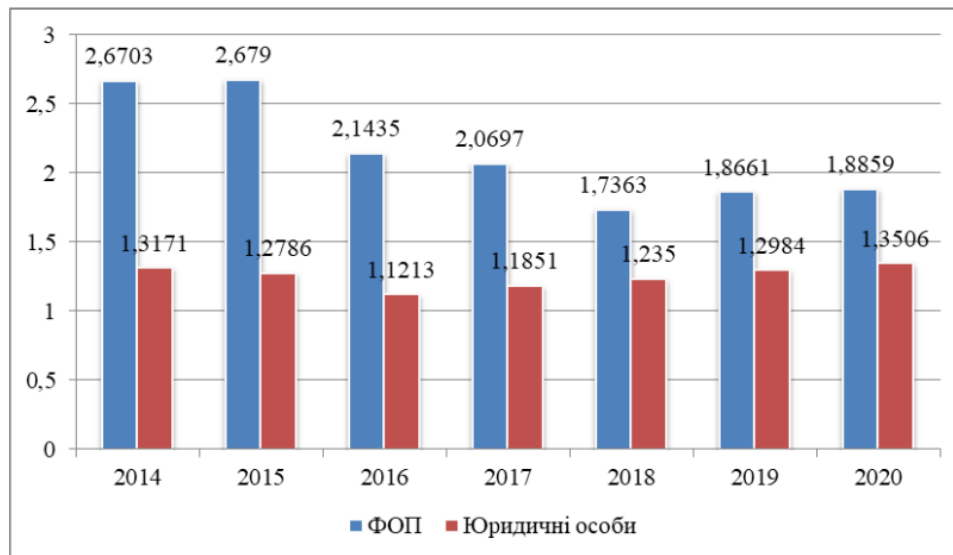


Рисунок 1. Кількість фізичних осіб підприємців та юридичних осіб в Україні, млн осіб, 2014–2020 рр.

Figure 1. Number of sole traders and legal entities in Ukraine million people, 2014–2020

Джерело: побудовано за даними Державної служби статистики [1].

Традиційною ситуацією, яка складається у підприємницькій сфері України, є суттєве переважання чисельності фізичних осіб підприємців над зареєстрованими юридичними особами, що великою мірою пов'язано зі спрощеними процедурами ведення діяльності, обліку, звітування та нарахування й оплати податків для мікро- та малого бізнесу.

Існування спрощеної системи оподаткування дозволяє замінити обов'язок оподаткування операцій одними податками та зборами на єдиний податок, що суттєво спрощує вимоги до облікової політики суб'єкта підприємницької діяльності.

Принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації зводиться до забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Ключовим є те, що платники, у яких виникають однакові податкові зобов'язання, повинні бути абсолютно рівними перед законом. Варто зазначити, що деякі дослідники вважають дискусійним у площині реалізації даного принципу той факт, що щодо резидентів та нерезидентів застосовуються різні податкові процедури.

Принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства є досить прозорим і означає, що щодо платника податків, який здійснив порушення в частині податкового регулювання, можуть бути застосовані засади адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності.

Податковим кодексом чітко прописані права та обов'язки як платників податків, так і посадових осіб контролюючих органів.

Відповідальність за податкові порушення встановлено в гл. 11 Податкового кодексу України [2] (ПКУ). Згідно з п. 109.1 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дії чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПКУ та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені (детальніше у [3, 4]).

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) визначена Податковим кодексом України як плата у вигляді фіксованої суми та / або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, а також за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Можна виокремити кілька груп штрафних санкцій, які застосовуються щодо порушників податкового законодавства (рис. 2).

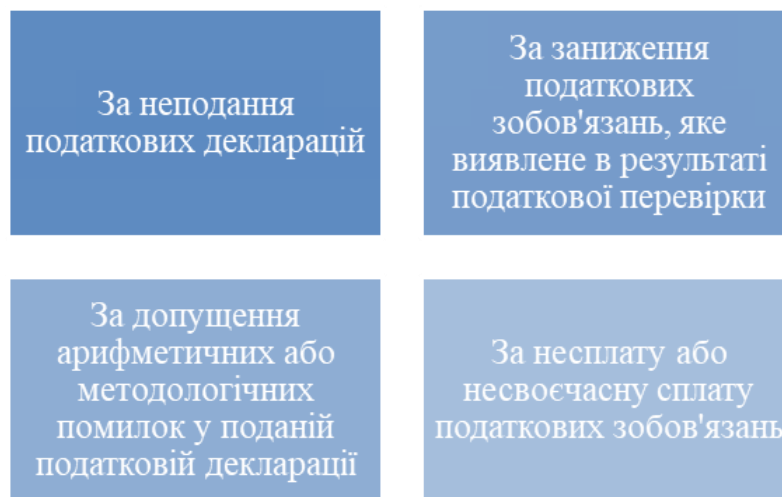


Рисунок 2. Основні групи штрафних санкцій, які можуть накладатися на платників податків

Figure 2. The main groups of penalties that can be imposed on taxpayers

Джерело: сформовано самостійно із використанням [2].

Адміністративна відповідальність за податкові правопорушення має особливу мету.

Зважаючи на мету юридичної відповідальності загалом, можемо дійти висновку, що розглядувана відповідальність (також і в контексті ст. 164-1 КУпАП) сукупно спрямована на застосування до порушника норм адміністративного законодавства про податкові правопорушення, щоб:

1) регулювати й охороняти відносини у податковій сфері адміністративно-правовими інструментами впливу, щоб усунути наявну суспільну шкоду, мінімізувати ризики для чинного правопорядку, а також загрози для рівня національної (зокрема фінансової) безпеки держави, що зумовлюються податковим правопорушенням, за яке передбачається адміністративна відповідальність;

2) реалізувати принцип невідворотності юридичної відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері шляхом притягнення порушника

відповідних положень КУпАП до адміністративної відповідальності за наявності для цього всіх підстав та умов;

3) підвищити рівень правосвідомості населення, віри в правопорядок, що зумовлюється демонстрацією всьому суспільству реальності настання відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері [5].

Окрім фінансової та адміністративної відповідальності за порушення у сфері податкового законодавства може наставати й кримінальна відповідальність (відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України [6]).

Відповідальність може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, коли [7]:

1) не сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі входять до системи оподаткування й введені в установленому законом порядку;

2) об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом;

3) платник податку, збору, іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законом;

4) механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), їх ставки та пільги щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.

Необхідно мати на увазі, що кримінальна відповідальність передбачена не за сам факт несплати в установлений термін податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати.

Принцип презумпції 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 контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Зважаючи на зміни, які вносяться до нормативно-правових документів, що формують податкову систему України, менше норм можуть мати множинне трактування. Це є свідченням суттєвих вдосконалень податкового адміністрування, які можна спостерігати протягом останнього часу.

Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів із урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями є одним із найбільш очевидних принципів, який визначається функціями податкової системи країни загалом.

У даному принципі податкова система тісно переплетена з бюджетною системою України. Очевидно, що реалізація бюджетних цілей, її фінансове забезпечення значною мірою залежить від результатів роботи податкової системи. Проте в процесах поповнення бюджетів повинні бути певні обмеження, які стосуються обґрунтованості встановлення тих чи інших податків та зборів.

Необхідно розуміти, що економічна активність суб'єктів підприємництва може бути суттєво скорочена внаслідок посилення податкового тиску на бізнес. сфера підприємництва є надзвичайно чутливою до будь-яких змін у податковій системі, особливо тих, які обмежують або вносять жорсткіше податкове регулювання до звичної діяльності.

Соціальна справедливість встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків визначена як наступний принцип побудови податкової системи України.

Загалом податкова система є елементом регуляторів держави й через особливості податкової системи найбільш очевидно проявляються заходи соціального вирівнювання або підтримки окремих соціальних чи підприємницьких груп платників. Практично щодо кожного податку та збору визначаються пільгові категорії платників або операцій,

щодо яких застосовуються знижені ставки оподаткування або й навіть звільнення від оподаткування. В час карантину перелік таких пільг в Україні був суттєво розширений. Важливо розуміти, що суть цього принципу не обмежується виключно зниженням обсягів податкових зобов'язань. Частково існування спрощеної системи оподаткування може бути демонстратором реалізації цього принципу.

Принцип економічності оподаткування, встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування стосується, перш за все, місцевих податків та зборів, обсяги надходжень від яких є незначними, проте витрати на їх адміністрування суттєвіші. За таких умов необхідним є об'єднання окремих податків та зборів або їх ліквідація.

Кількість податків та зборів в Україні поступово скорочується, що здійснено для реалізації даного принципу, а також створення сприятливіших умов як для платників податків у частині обліку та звітування. Крім того, такі зміни суттєво спрощують адміністрування податкових даних і платежів податковими органами.

Ще одним важливим принципом, на основі якого сформована податкова система України, – нейтральність оподаткування, тобто встановлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків.

Чим стійкішою та стабільнішою є податкова система, тим простіше платникам податків планувати свою діяльність та прогнозувати податкові зобов'язання, які можуть виникати в результаті здійснення тих чи інших операцій. Тому є певні обмеження на швидкість проведення змін. Зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила й ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Стабільність є важливою не тільки для платників, але й для органів податкової служби, адже їм теж потрібен час на те, щоб адаптувати свої системи до змін.

Окрім того, що зміни повинні бути передбачувані та завчасні, тобто вступати в дію не одразу після їх прийняття, а з певним відтермінуванням. Важливим принципом є також рівномірність та зручність сплати, що передбачає встановлення термінів сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками.

Єдиний підхід до встановлення податків та зборів передбачає визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку, що дозволяє чітко окреслити порядок та особливості справляння податку. Платник податків має право не платити податок чи збір, якщо в ньому не закріплено якийсь із наступних елементів: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; термін та порядок сплати податку; термін та порядок подання звітності про обчислення й сплату податку.

Висновки. Податкова система України, не зважаючи на її динамічність, базується на комплексній реалізації основних принципів, що в результаті створює передумови для поступального розвитку національної економіки. Проте варто змістити акценти в податковій системі з фіскального призначення на консультативно-стимулююче. Коливання у величині податкового навантаження повинні бути обґрунтовані та об'єктивними.

Conclusions. Thus, the tax system of Ukraine, despite its dynamism, is based on the comprehensive implementation of basic principles, which in turn creates the preconditions for the progressive development of the national economy. However, it is necessary to shift the emphasis in the tax system from fiscal purposes to advisory and incentive ones. Fluctuations in the size of the tax burden should be justified and objective.

Список використаної літератури

1. Державна служба статистики України. Офіційний сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Будько З. М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2005. 18 с.
4. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. 2015. № 1 (3). С. 66–69.
5. Прохоров К. О. Адміністративні діалекти в податковій сфері. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf.
6. Кримінальний кодекс України. Документ 2341-III, чинний, поточна редакція, редакція від 23.04.2021, підстава – 1357-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
7. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). URL: <https://www.businesslaw.org.ua/kryminalna-vidpovidalnist-za-uxylenia-vid-splaty-podatktiv/>.
8. Маркович І. Адміністрування спрощеної системи оподаткування як елемент податкового менеджменту. XIX наукова конференція Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя, 18–19 травня 2016 року. Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2016. С. 253
9. Маркович І. Б. Особливості адміністрування податків та податкове регулювання діяльності бізнесу. Економічна модель сучасності: завдання, виклики, перспективи: у 2-х ч., Ч. 1/М 34 3б. наук. праць / наук. ред. В. С. Лукач. Ніжин: Видавець ПП Лисенко М. М., 2017. С.138–139.

References

1. Derzhavna sluzhba statystky Ukrainy. Ofitsiyniy sait. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Podatkoviy kodeks Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Budko Z. M. Finansovo-pravova vidpovidalnist za vchynennia podatkovykh pravoporushen: avtoref. dys. ... kand. yuryd. nauk: spets. 12.00.07. Irpin, 2005. 18 p. [In Ukrainian].
4. Onishchuk Yu. V. Aktualni pytannia vidpovidalnosti za porushennia podatkovoho zakonodavstva. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya: Yurydychni nauky. 2015. № 1 (3). P. 66–69. [In Ukrainian].
5. Prokhorov K. O. Administratyvni dialekty v podatkovii sferi. URL: http://www.sulj.oduvs.od.ua/archive/2019/4/part_3/3.pdf. [In Ukrainian].
6. Kryminalnyi kodeks Ukrainy. Dokument 2341-III, chynnyi, potochna redaktsiia, redaktsiia vid 23.04.2021, pidstava – 1357-IKh. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>.
7. Kryminalna vidpovidalnist za ukhylennia vid splaty podatktiv, zboriv (oboviazkovykh platezhiv). URL: <https://www.businesslaw.org.ua/kryminalna-vidpovidalnist-za-uxylenia-vid-splaty-podatktiv/>.
8. Markovych I. Administruvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia yak element podatkovoho menedzhmentu. KhIKh naukova konferentsiia Ternopilskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu imeni Ivana Puliuia, 18–19 travnia 2016 roku. Ternopil: TNTU im. I. Puliuia, 2016. P. 253. [In Ukrainian].
9. Markovych I. B. Osoblyvosti administruvannia podatktiv ta podatkove rehuliuвання diialnosti biznesu. Ekonomichna model suchasnosti: zavdannia, vyklyky, perspektyvy: u 2-kh ch., Ch. 1/M 34 Zb. nauk. prats / nauk. red. V. S. Lukach. Nizhyn: Vydavets PP Lysenko M. M., 2017. P. 138–139. [In Ukrainian].