

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.7.41>**Павло Коломієць,**

канд. юрид. наук, доцент,

доцент кафедри правознавства

Полтавського інституту економіки і права

ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»

ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

Автором статті здійснено аналітичний огляд українського законодавства та наукових досліджень вітчизняних фахівців у сфері правового регулювання загальних засад встановлення податків і зборів, визначення їх обґрунтованості та відповідності сучасним вимогам податкової безпеки України. Результати дослідження свідчать про таке. Податковим кодексом України регламентовано, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи, як: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Законодавець визначив: 1) під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування; 2) елементи податку, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно Податковим кодексом України. Тому проблематика правового регулювання у сфері встановлення податків та їхнього структурного складу за обов'язковими елементами є досі актуальною. У своїх дискусіях науковці висловлюють різні погляди та думки з приводу елементного складу податків. Результати аналітичного огляду Постанови Верховної Ради України від 18 червня 2020 р. № 722-ІХ «Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»» свідчать про відсутність в його положеннях будь-якої інформації щодо втрат доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень, через надання податкових пільг. І це попри те, що сума фактичних втрат бюджету у 2018 р. – 35,5 млрд грн, очікувана сума втрат бюджету у 2019 р. становила 43,2 млрд грн, а прогнозна сума втрат бюджету у 2020 р. становить 44,2 млрд грн. Результати проведеного у статті дослідження свідчать, що інститут податкової пільги – це потенційний ризик вітчизняного податкового законодавства, що загрожує податковій безпеці України.

Ключові слова: Податковий кодекс України, загальні засади встановлення податків, національна безпека, платник податку, податкова пільга.

Постановка проблеми. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету (далі – Комітет) на своєму засіданні 3 червня 2020 р. розглянув звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік», поданий Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України, а також висновки Рахункової палати про результати аналізу річного звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік». У Комітеті проаналізовано вищевказані документи та звернуто увагу на таке: «За даними ДПС, втрати доходів бюджетів від наданих податкових пільг за 2019 р. становили 42 728,2 млн грн, що на 6 983,4 млн грн, або на 19,5 %, більше, ніж за 2018 р., з них найвагомійші втрати бюджету від пільгового оподаткування відбулися щодо: ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) – 30 926,6 млн грн / збільшення за

рік на 25,9 % /, податку на майно (включно з платою за землю) – 9 230,1 млн грн / збільшення на 0,7 % /, податку на прибуток підприємств – 1 725,9 млн грн / зменшення на 8,9 % /, акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – 799,5 млн грн / збільшення в 7,9 разів /. Зростання обсягів втрат доходів бюджету внаслідок пільгового оподаткування може бути результатом як розширення бази податкових пільг згідно із законодавством, так і недостатнього контролю за правомірністю отримання відповідних пільг суб'єктами господарювання» [1].

Розглянувши звіт Кабінету Міністрів України про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» та висновки Рахункової палати про результати аналізу цього звіту, Верховна Рада України зазначила таке: «Протягом звітного періоду

тривало погіршення стану платіжної дисципліни платників податків. На 1 січня 2020 р. податковий борг перед державним бюджетом становив 104,1 млрд гривень, що на 18,5 млрд гривень (або на 21,6 %) більше, ніж на 1 січня 2019 р. У зв'язку із зростанням податкового боргу державний бюджет недоотримав відповідних потенційних доходів. Зростання податкового боргу перед державним бюджетом негативно впливає на виконання доходів бюджету, свідчить про недовіру заходів, що вживають органи Державної податкової служби України з управління податковим боргом. Загалом стан виконання доходів державного бюджету свідчить про недостатність дій органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, щодо поліпшення справляння та адміністрування податків і зборів, зокрема погашення податкового боргу, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, запобігання та протидії контрабанді, незаконному відшкодуванню податку на додану вартість і відмивання коштів через офшорні зони» [2]. Враховуючи зазначене, Верховна Рада України постановила: «1. Взяти до відома звіт Кабінету Міністрів України про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік», згідно з яким державний бюджет виконано за доходами в сумі 998 344,9 млн гривень, видатками – 1 075 122,1 млн гривень, обсягом повернення кредитів – 7 303,4 млн гривень, обсягом надання кредитів – 11 519,9 млн гривень, з дефіцитом у сумі 80 993,7 млн гривень» [2].

Результати аналітичного огляду Постанови Верховної Ради України від 18 червня 2020 р. № 722-ІХ «Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»» свідчать про відсутність в його положеннях будь-якої інформації щодо втрат доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень через надання податкових пільг. І це попри те, що сума фактичних втрат бюджету у 2018 р. – 35,5 млрд грн, очікувана сума втрат бюджету у 2019 р. становила 43,2 млрд грн, а прогнозна сума втрат бюджету у 2020 р. становить 44,2 млрд грн [3]. А якщо порівняти суму втрат доходів бюджету від наданих податкових пільг за 2019 р., яка становила 42 728,2 млн грн., з дефіцитом Державного бюджету 2019 р. в сумі 80 993,7 млн грн., ми отримуємо показник 52,8 %, який свідчить, що інститут податкової пільги – це потенційний ризик вітчизняного податкового законодавства, що загрожує податковій безпеці України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на той факт, що Податковим кодексом України, який набрав чинності

з 1 січня 2011 р., регламентовано, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи, як: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку, – законодавець визначив, що: 1) під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування; 2) елементи податку, підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом. Тому проблематика правового регулювання у сфері встановлення податків та їхнього структурного складу за обов'язковими елементами є досі актуальною. У своїх дискусіях науковці висловлюють різні погляди і думки з приводу елементного складу податків. Зокрема, цю тематику досліджували Т.Б. Гладченко, О.О. Головашевич, Д.В. Головін, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.Ю. Ліпко, С.О. Лук'янець, О. Малишкін, Т.О. Меліхова, О.М. Мінаєва, О.Ю. Сидорович та інші. Проте комплексного аналізу елементів податку в контексті забезпечення податкової безпеки України ще не було предметом дослідження вітчизняних науковців, що й зумовило тематику статті.

Метою статті є аналітичний огляд українського законодавства та наукових досліджень вітчизняних фахівців у сфері правового регулювання загальних засад встановлення податків і зборів, визначення їхньої обґрунтованості та відповідності сучасним вимогам податкової безпеки України.

Виклад основного матеріалу. Досліджуючи співвідношення структурних елементів податкового обов'язку, О.М. Мінаєва зазначає, що центральними в теорії податкового права є проблеми, пов'язані як із самою категорією «податковий обов'язок», так і з визначенням її поняття та складників. Питання співвідношення структурних елементів податкового обов'язку, наголошує вчена, є дуже актуальним у сучасних реаліях, що приведе до більш ефективного виконання функцій держави у сфері публічних фінансів, сприятиме вдосконаленню й розвитку національної податкової системи [4].

На підставі зазначеного вище проблеми теорії податкового права, пов'язані як із самою категорією «податковий обов'язок», так і з визначенням її поняття та складників були зумовлені відсутністю законодавчого визначення поняття «податковий обов'язок». Зокрема, ст. 67 Конституції України регла-

ментовано, що кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Тобто Основним Законом України вже було закладено підґрунтя для опрацювання фахівцями теорії податкового права нових правових явищ – категорій «податковий обов'язок» і «встановлення податку». У Законі України «Про систему оподаткування» [5] щодо податкового обов'язку зазначено таке: 1) платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) (ст. 4 Закону); 2) обов'язок юридичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку, збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням, або списанням податкової заборгованості (п. 3 ст. 9 Закону); 3) обов'язок фізичної особи щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) припиняється із сплатою податку і збору (обов'язкового платежу) або його скасуванням, а також у разі смерті платника (п. 4 ст. 9 Закону). Тобто ні в Конституції України, ні в Законі України «Про систему оподаткування» не було визначено поняття «податковий обов'язок».

Податки і збори та система оподаткування, відповідно до ст. 92 Конституції України, встановлюються виключно законами України. Зокрема, встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів, а також пільг їхнім платникам, відповідно до ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» [5], здійснюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами відповідно до цього Закону, інших законів України про оподаткування. Верховна Рада Автономної Республіки Крим і сільські, селищні, міські ради можуть встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування у межах сум, що надходять до їхніх бюджетів. Ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування [5]. Основні засади встановлення податків і зборів передбачені в положеннях ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування», якою визначено принципи побудови та призначення системи оподаткування: 1) обов'язковість; 2) стабільність; 3) економічна обґрунтованість; 4) рівномірність сплати; 5) компетенція; 6) єдиний підхід [5].

Проте варто зазначити, що ні в Конституції України, ні в Законі України «Про систему оподаткування» не наведено визна-

чення поняття «встановлення податків і зборів» та не було закріплено переліку елементів податків і зборів. Також наголосимо, що платник податку не було закріплено саме як елемент податку або збору. Це стосується і податкових пільг, щодо яких законодавець чітко не визначив їхнє місце в складі елементів податку або збору.

Т.О. Меліховою запропоновано авторський перелік елементів, який нею рекомендовано прописувати у встановленій послідовності під час формування нових законів. До цих елементів вона відносить такі: суб'єкт, об'єкт, предмет, базу, норму, одиницю оподаткування, джерело податку, податковий оклад (квоту), порядок обчислення податку, податковий звітний період, податковий звіт, термін подачі податкового розрахунку, строк сплати податку, порядок сплати податку, податкові пільги, відповідальність за податкове правопорушення [6].

Досліджуючи у 2010 р. теоретичні проблеми податкового процесу, І.Є. Криницький зазначав, що податок являє собою складне, системне утворення. Правовий механізм податкового платежу складається з обов'язкових, додаткових і факультативних елементів [7, с. 87]. При цьому до двох основних елементів правового механізму податку науковець відносить платників податкових платежів та об'єкти оподаткування [7, с. 107].

Як бачимо, з прийняттям Податкового кодексу України [8], платник податку стає елементом податку. Стосовно податкової пільги, то п. 7.2 ст. 7 цього Кодексу вона закріплена як елемент загальних засад встановлення податків і зборів, тобто поза елементним складом податку, адже вона не включена в перелік восьми обов'язкових елементів податку.

У 2012 р. І.Є. Криницький у науковій статті «Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу» вказує: «Податкові пільги – це складне та багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо. На нашу думку, за сучасних умов на особливу увагу заслуговує дослідження ролі і місця податкової пільги як складника правового механізму податкового платежу» [9].

О.Ю. Липком розглянуто питання законодавчого закріплення елементів податку в Україні та критеріїв визначення обов'язковості елементів податку. Як зауважує науковець: «Під час складання проєкту вітчизняного Податкового кодексу, на жаль, майже без змін було

запозичено положення податкових кодексів Російської Федерації та Республіки Білорусь у частині вимог до закріплення елементів податку. У зазначених законах теж не деталізується, яким чином мають визначатися елементи податку. <...> Перш за все треба визначитися з поняттям встановлення податку. На жаль, легального визначення цього немає. Із змісту Податкового кодексу України вбачається, що встановити податок – це визначити його обов'язковість для сплати» [10; 11]. Розглянувши особливості правового механізму податку та проаналізувавши різні погляди науковців на визначення та характеристики структурних елементів податків і зборів, науковець стверджує, що юридична конструкція податку – це набір законодавчо встановлених елементів, що визначаються у процесі законотворчості. Чіткість і конкретність будь-якої норми є однією з умов належної законодавчої діяльності. Автор вважає нездійсненним завдання створення якогось досконалого податку. Однак, на його думку, необхідно виробити загальний підхід до структури всіх податків. Зокрема, пільги – це необов'язковий елемент податку, що не впливає на можливість визначення платежу як податку [12].

Досліджуючи різні підходи законодавця до визначення об'єкта оподаткування, О.О. Головашевич стверджує, що об'єкт оподаткування є одним із трьох основних елементів правового механізму податку. Саме об'єкт оподаткування в сукупності зі ставкою податку визначає обсяг податкового обов'язку. Незважаючи на те, що визначення об'єкта міститься в самій назві податку, найчастіше саме з ним пов'язано чимало труднощів [13].

О.І. Малишкіним розглянуто особливості формування елементів податку на додану вартість на підприємствах Євроазійського союзу та Естонії, до яких автором віднесено: податкову базу, ставки податку, організацію первинного й аналітичного обліку складників податку в системі реєстрів податкового і бухгалтерського фінансового обліку, форми декларації та строки подання звітності [14].

Д.В. Головін стверджує, що податкова ставка не тільки входить до переліку основних обов'язкових елементів, але і є чи не найбільш важливим елементом усього правового механізму податку та серцевиною, довкола якої визначається міра податкового обов'язку платника податку та ступінь податкового тиску на нього [15].

С.О. Лук'янець стверджує: «Пильна увага приділена різним аспектам платника податку – залежно від виконуваних ним ролей у певних ситуаціях. Платника податку розглянуто як суб'єкта податкового права, як суб'єкта податкових правовідносин

та як основний елемент правового механізму податку. Перші два аспекти характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій» [16, с. 5].

Інструментами податкового механізму мобілізації доходів у податковому складнику фіскального механізму за твердженням О.Ю. Сидорович є такі: базові – суб'єкти та об'єкти оподаткування, податкова ставка, порядок обчислення податку; регулятивні – податкові пільги, податкова база, терміни сплати, податкова квота, спеціальні режими оподаткування, податкові стимули [17].

Висновки

Аналітичний огляд українського законодавства та наукових досліджень вітчизняних фахівців у сфері правового регулювання загальних засад встановлення податків і зборів, визначення їхньої обґрунтованості та відповідності сучасним вимогам податкової безпеки України свідчать про таке: незважаючи на той факт, що Податковим кодексом України, який набрав чинності з 1 січня 2011 р., регламентовано, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи, як: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, – законодавець визначив: 1) під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування; 2) елементи податку, підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом. Тому проблематика правового регулювання у сфері встановлення податків та їхнього структурного складу за обов'язковими елементами є досі актуальною. У своїх дискусіях науковці висловлюють різні погляди та думки з приводу елементного складу податків. Результати аналітичного огляду Постанови Верховної Ради України від 18 червня 2020 р. № 722-ІХ «Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік»» свідчать про відсутність в його положеннях будь-якої інформації щодо втрат доходів державного бюджету України в сумі, що вимірюється десятками мільярдів гривень через надання податкових пільг. І це попри те, що сума фактичних втрат бюджету у 2018 р. – 35,5 млрд грн, очікувана сума втрат бюджету у 2019 р. становила 43,2 млрд грн, а прогнозна сума втрат бюджету у 2020 р. становить 44,2 млрд грн [3]. А якщо порівняти суму втрат доходів бюджету від наданих податкових пільг за 2019 р., яка становила 42 728,2 млн грн, з дефі-

цитом Державного бюджету 2019 р. в сумі 80 993,7 млн грн, то ми отримуємо показник 52,8 %, який свідчить, що інститут податкової пільги – це потенційний ризик вітчизняного податкового законодавства, що загрожує податковій безпеці України.

Список використаних джерел:

1. Щодо звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» : Висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету від 4 червня 2020 р. № 04-13/3-2020/66764. 49 с. С. 10. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=3269-д&skl=10 (дата звернення: 02.07.2020).

2. Про звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» : Постанова Верховної Ради України від 18 червня 2020 р. № 722-IX. *Голос України*. 2020. № 105.

3. Перелік пільг з податків і зборів із розрахунком втрат доходів Зведеного бюджету України від їх надання у 2019 р. та прогнозом втрат на 2020 р. : Додаток до пояснювальної записки до проекту Закону про Державний бюджет України на 2020 р. від 15 вересня 2019 р. № 2000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66853 (дата звернення: 02.07.2020).

4. Мінаєва О.М. Співвідношення структурних елементів податкового обов'язку. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2007. № 36. С. 65–73.

5. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 39. Ст. 510.

6. Меліхова Т.О. Проблеми визначення сутності та елементів податку. *Ефективна еконо-*

міка. 2009. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2009_4_11. (дата звернення: 31.05.2020).

7. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2010. 433 с.

8. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.

9. Криницький І.Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 16–19.

10. Липко О.Ю. Правова регламентація порядку визначення елементів податку. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 66–71.

11. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2013. 20 с.

12. Липко О.Ю. Елементи механізму податку: правова природа та співвідношення. *Фінансове право*. 2013. № 1. С. 20–23.

13. Головашевич О.О. Тенденції розвитку правового регулювання процедур визначення окремих елементів податку. *Фінансове право*. 2014. № 1. С. 14–16.

14. Малишкін О.І. Елементи податку на додану вартість в контексті міжнародного досвіду: обліковий аспект. *Світ фінансів*. 2015. Вип. 1. С. 34–47.

15. Головін Д.В. Податкова ставка як основний обов'язковий елемент правового механізму податку. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 6 (1). С. 61–64.

16. Лук'янець С.О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 209 с.

17. Сидорович О.Ю. Роль податкових елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. *Схід*. 2017. № 4. С. 17–25.

Pavlo Kolomiets. Elements of tax in the context of tax security of Ukraine

The author of this article made an analytical review of Ukrainian legislation and researches of domestic experts in the field of legal regulation of the general principles of setting taxes and fees, determining their validity and compliance with modern requirements of tax security of Ukraine. The results of the study indicate the following. The Tax Code of Ukraine regulates that during the establishment of the tax such elements must be determined: taxpayers; object of taxation; tax base; tax rate; the procedure for calculating the tax; tax period; term and procedure for tax payment; term and procedure for submitting reports on tax calculation and payment. The legislator has determined: 1) during the establishment of the tax, tax benefits and the procedure for their application may be provided; 2) the elements of the tax, the grounds for granting tax benefits and the procedure for their application are determined exclusively by the Tax Code of Ukraine. Therefore, the issue of legal regulation in the field of taxation and their structural composition of the mandatory elements are still relevant. In their discussions, scholars express different views and opinions about the elemental composition of taxes. The results of the analytical review of the Resolution of the Verkhovna Rada of Ukraine of 18.06.2020 № 722-IX "On the Report on Implementation of the Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine for 2019" indicate the absence in its provisions of any information on losses of state budget revenues in the amount measured in tens of billions of hryvnias through the provision of tax benefits. And this despite the fact that the amount of actual budget losses in 2018 is UAH 35.5 billion, the expected amount of budget losses in 2019 was UAH 43.2 billion, and the projected amount of budget losses in 2020 is UAH 44.2 billion. The results of the study conducted in this article; show that the institution of tax relief is a potential risk of domestic tax legislation that threatens the tax security of Ukraine.

Key words: Tax Code of Ukraine, general principles of the establishment of taxes, national security, taxpayer, tax benefits.