

ЩОДО СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «СФЕРА ОПОДАТКУВАННЯ», «ПОДАТКОВА СИСТЕМА» ТА «СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ»

Актуальність теми дослідження. Глибинний аналіз і зіставлення державотворчих процесів в Україні в умовах незалежності дозволяють стверджувати, що важливим і нагальним у світлі загальних світових тенденцій та практики стало проведення всеосяжного, докорінного реформування Української держави та її суспільства. Значних трансформацій за останнє десятиліття зазнала і сфера оподаткування в Україні. Разом із тим, у процесі пошуку шляхів збільшення ефективності й справедливості оподаткування великого значення має критичне використання наукової спадщини. Адже у контексті стратегії європейської інтеграції України відсутність єдиного бачення щодо основоположних правових категорій у сфері справляння податків і зборів може стати підґрунтям розпорошення зусиль, спрямованих на підвищення дієвості та результативності, а також досягнення упорядкованості, організованості та злагодженості формування доходів держави. А отже, теоретична та практична значимість проведеного дослідження не викликає сумнівів.

Ступінь розробленості проблеми. Проблематика сфери суспільних відносин, яких пов'язано з оподаткуванням, досліджувалася такими вченими, як: В.Б. Авер'янов, В.Л. Андрущенко, А.В. Бризгалін, Л.К. Воронова, В.М. Гейць, О.М. Горбунова, М.В. Карасьова, А.М. Козирін, М.П. Кучерявенко, Ю.І. Ляшенко, С.Г. Пепеляєв, Ю.А. Ровинський, М.Н. Соколов, А.М. Соколовська, Н.І. Хімичева, С.Д. Ципкін, Д.Г. Чернік та іншими. Вказані вчені у своїх наукових дослідженнях приділяли увагу розкриттю різних аспектів податкової сфери. При цьому, питання співвідношення понять «сфера опо-

даткування», «податкова система» та «система оподаткування» системно не досліджено.

Метою статті є дослідження співвідношення понять «сфера оподаткування», «податкова система» та «система оподаткування».

Виклад основного матеріалу. Сфера оподаткування є однією із підсистем публічного адміністрування [19, с. 133], у межах якої держава реалізує функцію зі справляння податків для вчасного наповнення дохідної частини державного бюджету. За таких умов податок є інструментом, якого використано для забезпечення взаємодії держави та суспільства, виконання фіскальної, регулюючої, стимулюючої, інформаційної функції, значення та змістове наповнення якого трансформується під впливом зміни сучасних соціально-економічних реалій [2, с. 15, с. 18].

Разом із тим, говорячи про співвідношення поняття «сфера оподаткування» з поняттями «податкова система» та «система оподаткування», слід зазначити, що чіткого та зрозумілого розмежування відповідних понять у правовій науці досі не здійснено. Натомість, ми прагнули б слідувати ідеї максимальної диференціації понять, підтримуючи позицію про те, що з формально-юридичної точки зору сфера оподаткування, податкова система та система оподаткування не є тотожними категоріями. При цьому, синтезувавши стійкі наукові доробки вітчизняних і зарубіжних вчених-правознавців, можна стверджувати таке.

Досить тривалий час більшість учених ототожнювали податкову систему з порівняно близькою юридичною категорією, такою як система оподаткування, яка визначалася як сукупність податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру. Тут слід вказати,

що «система» (від грец. «systema» – утворення) – це сукупність елементів, певним чином пов'язаних між собою, які формують деяку цілісність. Як систему можна розглядати будь-який об'єкт дійсності за умови, що він являє собою відносно цілісну множину елементів [5, с. 304].

На думку Г.П. Ляшенка, податкова система – це об'єктивна реальність, яка є складною, багаторівневою структурою, до якої входять: податкові відносини між податковими органами і платниками податків; закони і нормативно-правові акти, що регулюють ці відносини; конкретні форми оподаткування; установи, які здійснюють справляння податків і контроль за їх сплатою [8, с. 245].

В.М. Брижко вважає, що податкова система – уся сукупність податків, зборів, мит та інших платежів, що стягуються у встановленому порядку державними органами із платників податків (юридичних і фізичних осіб) на території країни [3, с. 149].

Разом із тим, на переконання авторів навчального посібника «Адміністративне право України», податкова система – це: 1) сукупність податків, зборів та інших платежів, що справляються на території України у визначеному законом порядку; 2) принципи, форми і методи їх встановлення, зміни або відміни; 3) заходи, яких спрямовано на забезпечення їх сплати, організацію контролю та визначення суб'єктів, уповноважених здійснювати фіскальні функції, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [20, с. 235].

Також в юридичній літературі обґрунтовано панують погляди щодо трактування поняття «податкова система» як сукупності встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які є взаємопов'язаними, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість [11, с. 10; 12, с. 241]. У такому разі податкова система, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним знаряддям реалізації державної економічної політики [11, с. 10].

На думку ж М.В. Карасьової, податкова система – це взаємозалежна сукупність всіх існуючих у державі суспільних відносин, що складаються у сфері оподаткування і мають економічний, політичний, організаційний і правовий характер [18, с. 324].

В наукових джерелах існують й інші підходи до розуміння терміна «податкова система»: 1) сукупність всіх податків, що справляються у встановленому порядку [6, с. 533]; 2) сукупність податків, зборів, інших платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати їх у встановленому законом порядку [4, с. 8]; 3) створені на історично зумовлених інституціональних засадах, теоретично обґрунтовані та закріплені в конституційно-правових нормах комбінації податків, сукупність правил їх установаження, скасування та сплати, способів контролю процесів оподаткування, видів відповідальності за податкові правопорушення [1, с. 38]; 4) охоплює правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування [10, с. 25].

Слід вказати, що до прийняття Податкового кодексу України в науці податкову систему України переважно подавали у вигляді трьох основних підсистем: оподаткування юридичних осіб, оподаткування фізичних осіб, зборів у державні цільові фонди [13, с. 47].

«Підсумковий стрибок» на шляху закріплення складових елементів податкової системи України наша держава здійснила з прийняттям чинного Податкового кодексу України, відповідно до положень п. 6.3 ст. 6 якого, податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установаженому Податковим кодексом України порядку [15]. Аналізуючи положення Податкового кодексу України, слід звернути увагу на те, що на теперішній час складо-

вими елементами податкової системи України визначено окремі обов'язкові платежі, що поділяються на: загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори. При цьому, всі елементи податкової системи України встановлюються Верховною Радою України.

Видається, у цьому аспекті слід погодитись із думкою О.В. Пабата, який вказує, що у своїй сукупності всі елементи податкової системи повинні бути взаємопов'язаними, органічно доповнювати один одного, не суперечити один одному та системі загалом, для того, щоб не тільки забезпечувати гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджетів, а й забезпечувати державі можливість впливу на певні напрямки соціально-економічного розвитку суспільства. Між тим, мова про податкову систему, а не про сукупність податків, може йти лише тоді, коли між окремими елементами (податками) формуються організаційно-правові зв'язки, що характеризуються сумісністю, взаємною узгодженістю, відповідністю. Ефективна ж податкова система повинна бути динамічною та будуватися завдяки вмілому комбінуванню податків [13, с. 48–49]. Подібний підхід спостерігається і в судженнях О.П. Орлюка, який вказує, що окремі елементи утворюють податкову систему лише коли між ними формуються зв'язки сумісності, взаємоузгодженості та відповідності [12, с. 239].

Однак навіть після нормативного закріплення поняття «податкова система», деякі з авторів вказують, що у широкому розумінні податкова система є взаємопов'язаною сукупністю діючих у конкретний момент у конкретній державі суттєвих умов оподаткування, а її складовими елементами є: система всіх податкових платежів; система принципів оподаткування; система податкового законодавства; правовий механізм податку; система податкових органів, їх права, обов'язки, відповідальність; порядок, форми й методи встановлення, зміни та скасування податків; закріплення правового механізму податку за кожним податковим платежем; форми й методи подат-

кового контролю; права, обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів платників податків та інших учасників податкових правовідносин тощо [7].

Автори навчального посібника «Податкова система України: тренінг-курс» (за заг. ред. О.М. Тимченко) визначають податкову систему як сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, процедур їх встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Наведене визначення ґрунтується на тому, що податкова система є складною багаторівневою структурою, а її елементами є податки, збори та інші обов'язкові платежі. При цьому, за економічним змістом податки відображають відносини між платниками та державою щодо вилучення частини створеного ВВП з метою формування централізованого фонду держави, необхідного для виконання покладених на неї функцій. За формою прояву податки – це обов'язкові платежі юридичних та фізичних осіб до бюджету. З огляду на сказане, податкова система в абстрактно-теоретичному аспекті – це сукупність відносин між платниками та державою, а на рівні безпосереднього сприйняття форм реалізації зазначених відносин – сукупність взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків, зборів та інших обов'язкових платежів, побудована на визначених принципах. Разом із тим, існує організаційно-управлінський рівень податкової системи. Вся діяльність щодо збору і сплати податків спирається на систему нормативних актів. Тому податкову систему можна також розглядати як систему податкового законодавства [14, с. 17, с. 19].

Автори словника фінансово-правових термінів відстоюють думку про те, що податкова система містить у собі ряд складних процесуальних відносин, яких пов'язано зі встановленням, введенням, зміною, скасуванням, податків, зборів та інших обов'язкових платежів; невід'ємною складовою податкової

системи держави є організація забезпечення сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Крім того, вказують, що термін «податкова система» є поняттям ширшим, ніж «система оподаткування» [17, с. 366].

Існує також думка, що податкова система є сукупністю податків, зборів, інших платежів та внесків до бюджету і державних цільових фондів, платників податків та органів, що здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати їх у встановленому законом порядку [16].

Деякі науковці висловлюють думку щодо того, що сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування. Видається, в такому випадку поняття податкової системи ототожнюється з поняттям системи оподаткування, а податкова система розглядається як сукупність податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру (розуміння податкової системи у вузькому значенні) [9].

З іншого боку, податкова система містить у собі низку процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та скасування податків, інших податкових платежів, забезпечення їхньої сплати, організації контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства. Отже, у широкому значенні під податковою системою розглядають взаємопов'язану сукупність чинних у конкретний момент у конкретній державі суттєвих умов оподаткування. Беручи за основу вказаний підхід, Т.В. Молчанова елементами податкової системи визначає: 1) систему всіх податкових платежів; 2) систему принципів оподаткування; 3) систему податкового законодавства; 4) правовий механізм податку; 5) систему податкових органів, їх права, обов'язки, відповідальність; 6) порядок, форми й методи встановлення, зміни та скасування податків; 7) закріплення правового механізму податку по кожному податковому платежу; 8) форми й методи податкового контролю; 9) права,

обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів платників податків та інших учасників податкових правовідносин тощо. Таким чином, поняття податкової системи в широкому розумінні не є тотожним поняттю системи податків. Перше з них визнається ширшим і включає в себе, окрім системи податків, ще й низку як політико-правових, так і економічних елементів [9].

Разом із тим, визначення поняття «система оподаткування» у чинному податковому законодавстві є відсутнім, однак аналізуючи положення ст. 291 Податкового кодексу України, можна зробити висновок про те, що система оподаткування є певним механізмом справляння загальнодержавних і місцевих податків і зборів та інших обов'язкових платежів [15].

Цілком підтримуємо бачення О.Р. Баріна, який слушно зауважує, що поняття «податкова система» і «система оподаткування» тотожними не є. Відповідно, податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі, а система оподаткування є сукупністю принципів, форм і методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства [2, с. 15, с. 18].

Показово, що прийняття Податкового кодексу України стало шляхом до ефективності системи оподаткування України, яка є продуктом діяльності держави та її важливим атрибутом. Адже кожна держава формує свою систему оподаткування з урахуванням досвіду інших країн, стану економіки, розвитку ринкових відносин, необхідності вирішення конкретних економічних і соціальних завдань, власних національних особливостей. Разом із тим, аналіз сучасної системи оподаткування в Україні, її становлення та розвитку дає змогу зробити висновок про недоліки, які є їй притаманними: 1) нестабільність податкової системи (зміни щодо окремих податків негативно впливають на розвиток діяльності суб'єктів господарю-

вання, не дають можливості підприємствам нормально функціонувати, впроваджувати нові технології та випускати конкурентно-спроможну продукцію); 2) громіздкість та заплутаність правового середовища; 3) наявність колізій в податковому законодавстві (без вирішення вказаної проблеми податкова реформа не може бути успішною, навіть якщо її інші аспекти будуть вдалим).

Натомість, поняття «сфера оподаткування» змістовно відображає сферу життя суспільства, якої пов'язано зі сплатою зборів, податків та інших обов'язкових платежів до державного та місцевих бюджетів. Таким чином, доцільно припустити, що сфера оподаткування охоплює суспільні відносини, які реалізуються в ході реалізаційних елементів податкової системи та системи оподаткування. Тобто, сфера оподаткування охоплює увесь спектр суспільних відносин, яких у праві іменовано податковими. При цьому, сфера оподаткування детермінується ознаками, яких набуто відповідними суспільними відносинами у якості об'єкта впливу правових норм.

Висновки. Отже, різноманітність, неоднозначність та багатоаспектність підходів до визначення термінів «сфера оподаткування», «податкова система» та «система оподатку-

вання», а також їх співвідношення спричинені недостатньою науковою розробленістю та незбалансованістю теорії та практики. Разом із тим, на підставі проведеного дослідження вважаємо за доцільне висловити припущення про те, що податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі; система оподаткування є сукупністю принципів, форм та методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства; сфера оподаткування охоплює суспільні відносини, які реалізуються в ході реалізаційних елементів податкової системи та системи оподаткування, а отже охоплює увесь спектр суспільних відносин, яких у праві іменовано податковими.

У той же час, вбачається, якісне забезпечення реалізації податкових правовідносин залежить від багатьох факторів, у тому числі, від стану наукової розробки відповідних категорій, від обліку розробниками проекту законодавчих актів існуючих наукових положень, що значно підвищує рівень нормативно-правової бази, якою врегульовано питання оподаткування в Україні.

Анотація

Статтю присвячено дослідженню підходів щодо співвідношення понять «сфера оподаткування», «податкова система» та «система оподаткування». Визначено, що податкова система являє собою сукупність податків, зборів, інших платежів, яких законодавчо закріплено у конкретній державі. Акцентовано увагу на тому, що на теперішній час складовими елементами податкової системи України визначено окремі обов'язкові платежі, що поділяються на: загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори. При цьому, всі елементи податкової системи України встановлюються Верховною Радою України. Разом із тим, мова може йти про податкову систему, а не про сукупність податків, лише тоді, коли між окремими елементами (податками) формуються організаційно-правові зв'язки, що характеризуються сумісністю, взаємною узгодженістю, відповідністю. Ефективна ж податкова система повинна бути динамічною та будуватися завдяки вмілому комбінуванню податків.

Встановлено, що система оподаткування є сукупністю принципів, форм та методів встановлення податків, зборів та інших платежів, їх зміни або скасування, особливостей сплати, контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства.

Визначено, що сфера оподаткування охоплює суспільні відносини, які реалізуються в ході реалізаційних елементів податкової системи та системи оподаткування, а отже охоплює увесь спектр суспільних відносин, яких у праві іменовано податковими.

Акцентовано увагу на тому, що якісне забезпечення реалізації податкових правовідносин залежить від багатьох факторів, у тому числі, від стану наукової розробки відповідних категорій, від обліку розробниками проекту законодавчих актів існуючих наукових положень, що значно підвищує рівень нормативно-правової бази, якою врегульовано питання оподаткування в Україні.

Ключові слова: збори, податки, податкові правовідносини, податкова система, система оподаткування, сфера оподаткування.

**Ianushevich Ia.V. On the relation of notions «taxation», «tax system» and «taxation system»
Summary**

The paper deals with a study of the approaches to the relation between such notions as «taxation», «tax system» and «taxation system». It is established that the tax system is a complex of taxes, charges and other payments that are legally implemented in a particular state. It is emphasized that currently certain obligatory payments subdivided into the national taxes and charges, and local taxes and charges that are components of the tax system of Ukraine. At that, all components of the tax system of Ukraine are set up by the Verkhovna Rada of Ukraine. Along with that, we can speak about the tax system, but not about the complex of taxes, in that instance only when the organizational and legal links characterized by compatibility, mutual coordination and correspondence are being formed between the individual components (taxes). The efficient tax system should be dynamic and be structured due to a skilful combination of taxes.

It has been established that the tax system is a complex of principles, forms and methods of introduction of taxes, charges and other payments, their changes or cancellation, specific ways of their payment, and control and responsibility for breaches of the tax legislation.

It has been specified that taxation includes public relations that are manifested in the course of realizable components of the tax system and taxation system, therefore, it comprises the entire range of the public relations which the Law calls tax relations.

It has been stressed that a high-quality support of the tax relations accomplishment depends on many factors, including the state-of-the-art of the scientific developments of certain categories and consideration of the existing scientific ideas by the law draft developers, which considerably improves the level of the regulatory and legal base that regulates taxation aspects in Ukraine.

Key words: charges, taxes, tax relations, tax system, taxation system, taxation.

Список використаних джерел:

1. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. За заг. ред. М.Я. Азарова. Київ : Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. 240 с.
2. Барін О.Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 22 с.
3. Брижко В.М. Інформаційне суспільство. Дефініції: людина, її права, інформація, інформатика, інформатизація, телекомунікації, інтелектуальна власність, ліцензування, сертифікація, економіка, ринок, юриспруденція / [Брижко В.М., Гальченко О.М., Цимбалюк В.С., Орехов О.А., Чорнобров А.М.]; за ред. Р.А. Калюжного, М.Я. Швеця. Київ : Інтеграл, 2002. 220 с.
4. Гега П.Т. Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення: монографія. Київ, 1996. 168 с.
5. Краткий словарь по философии. Под общ. ред. И.В. Блауберга, И.К. Пантина. 4-е изд. Москва : Политиздат, 1982. 431 с.

6. Криминологія: учеб. для юрид. вузов. Под общ. ред. А.И. Долговой. Москва : Норма, ИНФРА-М, 1999. 784 с.
7. Лучковська С.І. Фінансове право : навчальний посібник. Київ : КНТ, 2010. 296 с.
8. Ляшенко Г.П. Роль податкової системи держави в ефективності діяльності підприємства. *Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми* : матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. Ірпінь : Національна ака-демія ДПС України, 2004. С. 245–247.
9. Молчанова Т.В. Основи галузевої економіки і підприємництва: посібник для слухачів (учнів) закладів ПТО за професіями «продавець продовольчих товарів» та «продавець непродовольчих товарів» URL : http://cpto.dp.ua/public_html/posibnyky/posibnyk/page16.html
10. Олійник О.В., Філон І.В. Податкова система: навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 456 с.
11. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. За заг. ред. М.Я. Азарова. Київ : ДІЯ, 2000. 320 с.
12. Орлюк О.П. Фінансове право: навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
13. Пабат О.В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *Право і безпека*. 2015. № 4. С. 47–50.
14. Податкова система України: тренінг-курс : навчальний посібник. О.М. Тимченко, Ю.В. Сибірянська, С.М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О.М. Тимченко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 656 с.
15. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Словник основних термінів. *Офіційний портал Державної фіскальної служби України*. URL : <http://sfs.gov.ua/korisni-posilannya/slovník>.
17. Словник фінансово-правових термінів. За заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової. 2-ге вид. , переробл. і доповн. Київ : Алерта, 2011. 558 с.
18. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. Москва : Юристъ, 2004. 576 с.
19. Чорна А. М. Сутність та значення адміністративно-правового забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. *VISEGRAD JORNAL on human rights*. 2017. № 1. С. 133.
20. Шкарупа В.К. Адміністративне право України: конспект лекцій / [В.К. Шкарупа, М.В. Коваль, О.П. Савчук, Л.П. Самофалов, М.О. Мацелик]. Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. 248 с.