

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2023-47-34>

УДК 336.025;336.221;347.73

Хома Дмитро Михайлович

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та фінансів,
Університет економіки і підприємництва
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2298-8705>

Мельничук Ірина Іванівна

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри обліку та фінансів,
Університет економіки і підприємництва
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2386-3365>

Dmytro Khoma, Iryna Melnychuk

University of Economics and Entrepreneurship

СИСТЕМА ВІДНОСИН ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ: ФІНАНСОВИЙ, ПРАВОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТИ

SYSTEM OF RELATIONS IN TAXATION OF LEGAL ENTITIES: FINANCIAL, LEGAL AND MANAGEMENT ASPECTS

Анотація. У статті розглянуто відносини, які виникають між платниками податків юридичними особами та державою під час справляння податків в умовах війни. Визначено, що ключовою умовою забезпечення надходження податків до бюджету є максимально швидке реагування держави на процеси, пов'язані з їх справлянням. У 2022–2023 роках країна живе в умовах суттєвого зниження ефективності господарської діяльності більшості суб'єктів господарювання, що призводить до значного скорочення обсягів податкових надходжень до бюджету. Своєчасні зміни у податкове законодавство дещо знизили негативну динаміку даного виду надходжень до бюджету, проте, навіть і цей крок не забезпечив повного виконання бюджету за цією статтею за результатами аналізу надходжень у 2022 році та станом на 01.09.2023 року. Запропоновано в умовах війни здійснювати постійний моніторинг непрацюючих статей законодавства в частині справляння податків з метою внесення своєчасних змін, ефективно реалізовувати управлінську та контрольну функцію за процесом справляння податків, а також аналізувати податкові надходження до бюджетів, задля виявлення резервів збільшення цих надходжень.

Ключові слова: аналіз бюджету, податкові надходження, податки і збори, управління, законодавство.

Summary. The article examines the relations that arise between tax payers as legal entities and the state during the payment of taxes in wartime conditions. It was determined that the key condition for ensuring the receipt of taxes to the budget is the fastest possible response of the state to the processes related to their collection. In 2022–2023 the country lives in conditions of a significant decrease in the efficiency of economic activity of most economic entities, which leads to a significant reduction in the amount of tax revenues to the budget. Therefore, the tax service, together with the Ministry of Finance, should work out alternative solutions in terms of the administration of taxes and fees, their settlement. Since taxes account for the lion's share of revenues in the country's budget, their failure to collect has a negative impact on the state of the budget. Taking into account these circumstances, timely changes to the tax legislation introduced at the beginning of the war somewhat reduced the negative dynamics of this type of revenues to the budget, however, even this step did not ensure the full implementation of the budget under this article according to the results of the analysis of revenues in 2022 and during January-August 2023 year. The general analysis of the tax legislation during the period of martial law proved its variability, short-term effect of some of its norms. However, such a step is justified and has proven its effectiveness. In continuation of this, we consider it appropriate to review the effectiveness of individual national and local taxes and fees, taking into account their importance, conditions of administration and the amount of revenue to the budget. Also, it is proposed to carry out constant monitoring of non-working articles of legislation in terms of tax collection in order to make timely changes, to effectively implement the management and control function over the process of tax collection, as well as to analyze tax

revenues to the budgets in order to identify reserves for increasing these revenues. The outlined proposals will have a positive impact on the country's taxation system in a crisis period, will ensure the distribution of the tax burden on business entities.

Keywords: budget analysis, tax revenues, taxes and fees, management, legislation.

Постановка проблеми. Система відносин при оподаткуванні юридичних осіб має важливе значення в сучасній економічній ситуації в Україні. Податки та збори завжди були головним джерелом наповнення державного та місцевого бюджетів. Однак, в умовах війни, система оподаткування потребує певних корективів і вимагає оперативного управління з метою, з однієї сторони, ослабити податковий тиск на платників податків, а з іншої – наповнювати відповідні бюджети.

Сьогодні ситуація в регіонах і в країні загалом характеризується зниженням ефективності господарської діяльності підприємств окремих галузей, скороченням кількості платників податків – фізичних осіб. Розробка стратегії наповнення бюджету має велике значення і має бути направлена на збільшення надходжень до бюджету, однак це не повинно сприяти тиску на платників податків.

З огляду на це, удосконалення фінансових, правових і управлінських аспектів у системі відносин в оподаткуванні юридичних осіб має велике значення для економіки регіонів і країни в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

В загальній сукупності теоретико-методичних напрацювань за останні роки у сфері оподаткування стосуються здебільшого уточнення класифікації податків та зборів [8], також нерідко вивчається проблематика застосування певних пільг для окремих платників податків [1], аналізується необхідність їх застосування та спрощення системи оподаткування.

Разом з тим, динаміка зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на систему відносин при оподаткуванні, поява нових системних і критично ускладнених загроз недоотримання коштів у державний та місцеві бюджети, таких як війна і її негативні наслідки, обумовлюють потребу в подальшому розвитку методико-прикладних основ стратегування політики удосконалення управлінського аспекту відносин в оподаткуванні.

Метою статті є аналіз діючої системи відносин при оподаткуванні юридичних осіб та подальший розвиток й удосконалення теоретико-методичних та методико-прикладних засад стратегування управлінського аспекту у цій сфері.



Рисунок 1 – % виконання плану надходжень по внутрішніх податках на товари та послуги до Державного бюджету у 2022 р., %

Джерело: сформовано за даними [2]

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок справляння податків та зборів в Україні регулюється Податковим кодексом [3]. Виняток становить мито – порядок його сплати визначається Митним кодексом. Проте, в умовах війни, податкове законодавство зазнало чималих змін, що зумовлено необхідністю швидкого реагування на усі ті виклики, які постали перед країною в цілому, окремим бізнесом, кожним платником податків зокрема.

Аналізуючи законодавче поле, яким регламентовано порядок справляння податків під час воєнного стану було виявлено, що суттєві зміни стосувалися оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців та великого бізнесу, порядку адміністрування податків, зборів, платежів, проведення перевірок. Деякі норми законодавчих актів виявилися досить короткотривалими, як, наприклад, норми закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану № 2142-IX [7], які були переглянуті в частині проведення перевірок, порядок яких остаточно визначився законом «Про внесення змін до Подат-

кового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» 2260-IX [4]. Також, переглянуто цим законом терміни виконання податкових обов'язків платниками податків щодо подання звітності, сплати податків, умови реєстрації податкових накладних тощо.

Ще одним суттєвим документом став закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» № 2173-IX [6], яким максимально було зменшено податкове навантаження на ФОПів (звільнення від сплати єдиного податку суб'єктів 1-ї та 2-ї груп, зниження ставка для 3-ї групи), перехід на спрощену систему за спрощеною процедурою для юридичних осіб, в яких дохід не перевищує 10 млрд грн за рік, відсутність нарахувань по платі за землю, що знаходиться на території проведення бойових дій тощо.

Такі зміни призвели до того, що до бюджету країни за результатами його виконання у 2022 р. [2]

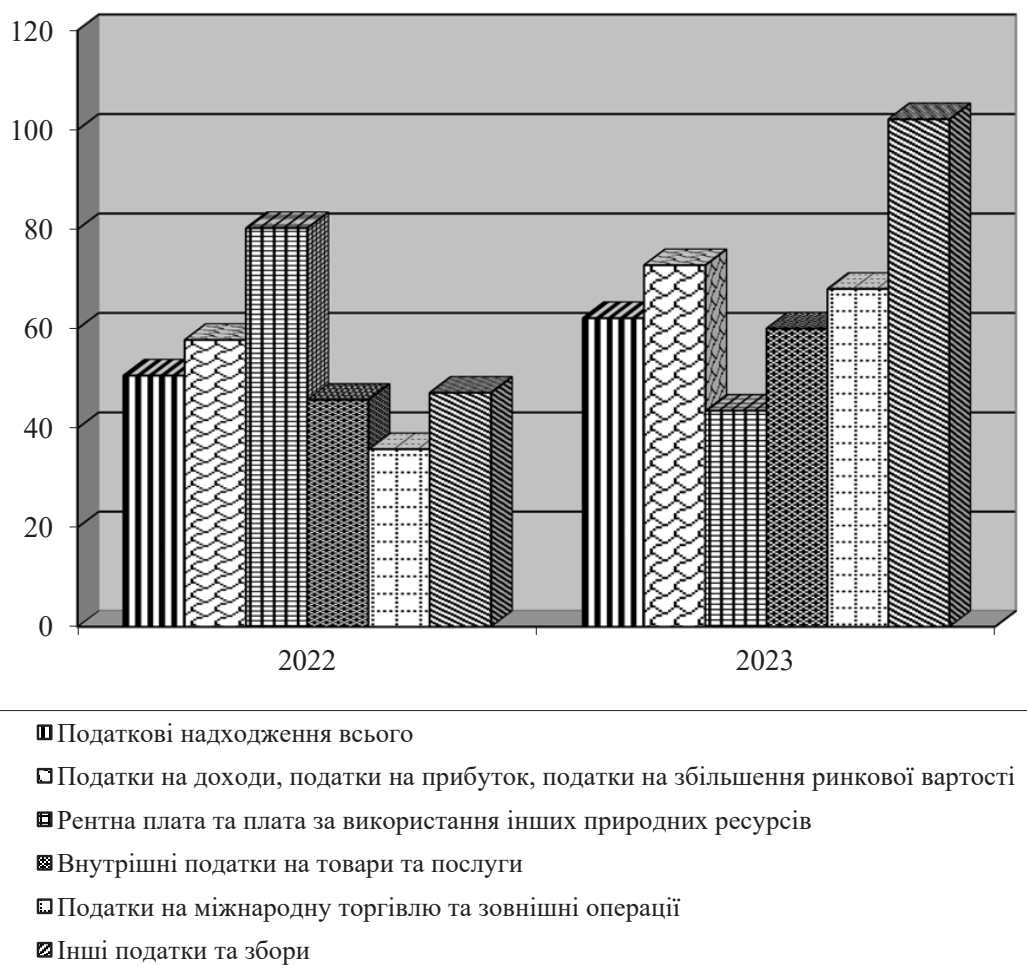


Рисунок 2 – % отриманих податкових надходжень до Державного бюджету в динаміці за період січень-серпень 2022–2023 рр., %

Джерело: сформовано за даними [2]

Таблиця 1 – Діюча практика справляння загальнодержавних податків та пропозиції з удосконалення управлінського аспекту відносин у сфері загальнодержавного оподаткування

| № | Назва податку | Сутність і ставка податку та суб'єкти оподаткування | Суть пропозиції |
|---|---------------------------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Податок на прибуток підприємств | Базова ставка податку 18%. Серед резидентів: суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами. Виняток: ті, хто обрав спрощену систему оподаткування | Доцільно не змінювати, оскільки при збільшенні витрат, яке спостерігається в умовах війни, підприємство буде і так отримувати менший прибуток, а отже буде сплачувати меншу суму податку. Можливість переходу окремих юридичних осіб на 2% з обороту замість сплати податку на прибуток та ПДВ вважаємо було доречним кроком |
| 2 | Податок на доходи фізичних осіб | Основна ставка податку становить 18% (в окремих випадках діє ставка 9% і 5%). | Доцільно залишити діючу ставку податку, однак потрібно розширити можливість застосування податкової соціальної пільги для окремих категорій громадян (внутрішньо-переміщених осіб, дружин/ чоловіків УБД) |
| 3 | Військовий збір | Ставка податку становить 1,5%. Збором обкладаються ті ж доходи, які обкладаються ПДФО. | Доцільно не змінювати |
| 4 | Податок на додану вартість | 20% – загальна ставка; 14% – ставка для деяких сільськогосподарських товарів, 7% для лікарських засобів, 0% для експортних операцій. | Доцільно зменшити ставку або скасувати ПДВ при імпорті товарів, які мають стратегічне значення для населення в умовах війни. Однак, потрібно зменшувати чи відмінити ставку ПДВ для тих товарів і послуг, які не виробляються в Україні, щоб це було вигідно українському товаровиробнику |
| 5 | Акцизний податок | Ставка податку 5% – особа – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів. Ставка податку 3,2% – виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її на ринку ел. енергії. | Доцільно не змінювати |
| 6 | Екологічний податок | З 2022 р. по 2024 р. ставки екоподатку складатимуть 30%, 60% та 90% від базового рівня 2025 р. Платниками є юрособи, які: – викидають забруднюючі речовини в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення; – скидають забруднюючі речовини безпосередньо у водні об'єкти; – розміщують відходи (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини на власних територіях (об'єктах); – утворюють радіоактивні відходи (включаючи вже накопичені); – є виробниками радіоактивних відходів і тимчасово зберігають їх понад установлений особливими умовами ліцензії строк | |
| 7 | Мито | Ставка залежить від найменування товарів | Доцільно не змінювати і одночасно посилити контроль за справлянням мита |

Джерело: запропоновано авторами на підставі даних [3]

Таблиця 2 – Діюча практика справляння рентної плати та пропозиції з удосконалення управлінського аспекту відносин у цій сфері

| № | Назва збору | Сутність і ставка та суб'єкти оподаткування | Суть пропозиції |
|---|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів | Ставки рентної плати за заготівлю деревини застосовуються з урахуванням розподілу лісів за поясами. Платниками податку є господарюючі суб'єкти, які використовують лісові ресурси на підставі спецдозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або за умовами договору довгострокового тимчасового користування лісами. | Доцільно скасувати в умовах війни, оскільки податок не є стратегічним і бюджетонаповнюючим, а ціни на продукцію знизяться |
| 2 | Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України | 0,56 \$ за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами; 0,56 \$ за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами; 2,4 \$ за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 км відстані відповідних маршрутів його транспортування. | Доцільно не змінювати |
| 3 | Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин | Ставки рентної плати залежить від характеру користування надрами. | |
| 4 | Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин | Ставки рентної плати залежить від груп корисних копалин. | |
| 5 | Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України | Ставка податку залежить від виду радіозв'язку та діапазону радіочастот. | |
| 6 | Рентна плата за спеціальне використання води | Ставка залежить від району басейну річки. | Доцільно скасувати в умовах війни, оскільки податок не є стратегічним і бюджетонаповнюючим, а ціни на продукцію знизяться |

Джерело: запропоновано авторами на підставі даних [3]

податкових надходжень надійшло лише 78,87% від запланованого уточненого річного обсягу. За даним відкритої системи Open budget [2] серед податків на доходи, на прибуток, на збільшення ринкової вартості, найбільше недовиконання плану спостерігається саме за податком на прибуток (31,16%).

По внутрішніх податках на товари та послуги ситуація за 2022 р. наведена на рис. 1.

По податках на міжнародну торгівлю та зовнішні операції обсяги ввізного мита та особливих вид мита було недоотримано відповідно 34,61% та 29,87%. Інші податки і збори були недоотримані на суму 1673674621,00 грн, що складає 33,5%.

За період січень-серпень 2023 р. ситуація з надходженнями до Державного бюджету у порівнянні з аналогічним періодом попереднього року має наступний вигляд (рис. 2).

Дані рис. 2 демонструють, що незважаючи на недовиконання плану податкових надходжень майже за усіма показниками у 2022–2023 роках, все ж запроваджені законодавством зміни позитивно позначилися на їх обсягах у 2023 році. Однак, виконання зобов'язань країни перед партнерами зобов'язує повернутися до довоєнної системи оподаткування, результатом

чого став Закон України від 30 червня 2023 року № 3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [5]. Вважаємо, що дія даного закону негативно вплине на обсяги податкових надходжень за результатами виконання бюджету у 2023 році.

Таким чином, станом на сьогодні у складі податкової системи України маємо 7 загальнодержавних і 4 місцевих податків та зборів. З урахування вищеведеного в таблицях 1, 2 систематизовано діючу практику щодо справляння загальнодержавних податків і зборів та запропоновані нами напрями з удосконалення управління ними в Україні в умовах війни.

Наведені пропозиції демонструють, що відносини у сфері справляння загальнодержавних податків в цілому не варто змінювати, за винятком окремих елементів деяких податків.

Більшість видів рентної плати також вважаємо прийнятними для справляння під час війни на відміну від місцевих податків, які сплачуються юридичними особами або фізичними особами-підприємцями, які у більшості їх видів варто скасувати за рядом причин, наведених у таблиці 3.

Таблиця 3 – Діюча практика справляння місцевих податків і зборів та пропозиції з удосконалення управлінського аспекту цих відносин

| № | Назва податку, збору | Сутність і ставка та суб'єкти оподаткування | Суть пропозиції |
|---|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Податок на майно, який складається з: | | |
| | – податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки | Ставки встановлюються за рішенням місцевих громад в залежності від місця розташування (зональності) та типів об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5% розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв.м. загальної площі. Платниками податку є особи, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості | Доцільно скасувати, оскільки сам факт наявності «зайвих квадратних метрів» не спричиняє збільшення об'єкту оподаткування, а саме нерухоме майно вже придбане за рахунок вже оподаткованого прибутку |
| | – транспортного податку | Ставка встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 грн. за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі. | Доцільно скасувати, оскільки сам факт наявності автомобіля не спричиняє збільшення об'єкту оподаткування, а саме рухоме майно вже придбане за рахунок вже оподаткованого прибутку |
| | – плати за землю (орендна плата) | Встановлюються за рішенням місцевих громад. Платниками є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі | Доцільно скасувати в умовах війни, якщо земельна ділянка не використовується для отримання прибутку |
| 2 | Єдиний податок для юридичних осіб | | |
| | – третя група платників | 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПКУ; 5% доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку. | Доцільно не змінювати |
| | – четверта група платників | 0,95 % бази оподаткування (для ріллі, сіножатей і пасовищ); 0,57 % бази оподаткування (для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях); 0,57 % бази оподаткування. (для багаторічних насаджень); 0,19 % бази оподаткування (для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях); 6,33 % бази оподаткування (для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту); 50 % бази оподаткування (для сільськогосподарських угідь, на яких розташовані будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників. | Доцільно відмінити в умовах війни |
| 3 | Туристичний збір | Встановлюється у розмірі до 0,5 % – для внутрішнього туризму та до 5 % – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати. | Доцільно відмінити в умовах війни |
| 4 | Збір за місця для паркування транспортних засобів | Встановлюється за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. | |

Джерело: запропоновано авторами на підставі даних [3]

Наведені пропозиції дозволять лібералізувати систему відносин у сфері справляння податків з юридичних осіб, що позитивно вплине на динаміку сплачених податків і зборів такими суб'єктами.

Висновки. Таким чином, вважаємо, що удосконалення управлінського аспекту у відносинах щодо оподаткування має велике значення. Збалансована податкова система вважається ефективною, якщо держава отримує достатній обсяг податкових платежів до бюджету та створює максимальні умови для

досягнення цілей і задач соціально-економічного розвитку країни при мінімальних витратах на податкове адміністрування. В умовах війни необхідно постійно моніторити та удосконалювати чинне законодавство з питань оподаткування (правовий аспект), налагоджувати систему контролю та управління податками (управлінський аспект), аналізувати надходження до державного та місцевого бюджетів, визначати питому вагу кожного податку чи збору у загальній величині надходжень (фінансовий аспект).

Список використаних джерел:

1. Гришко А., Бетлій О. Податкові послаблення для парків, ФОПів та інших під час війни. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/10/18/692753> (дата звернення 15.10.2023).
2. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/> (дата звернення: 15.10.2023).
3. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.10.2023).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 12.05.2022 р. № 2260-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану : Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану : Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 10.10.2023).
8. Стадник С. Види та платники податків та зборів в Україні. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokozyastvenoy-otrasli-69-vidy-i-platelshhiki-nalogov-i-sborov-v-ukraine> (дата звернення 10.10.2023).

References:

1. Hryshko A., Betlii O. Podatkovi poslablennia dlia parkiv, FOPiv ta inshykh pid chas viiny [Tax breaks for parks, FOPs and others during wartime]. Available at: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/10/18/692753> (accessed October 10, 2023).
2. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian. [State budget web portal for citizens]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/> (accessed October 15, 2023).
3. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. No 2755-VI (02.12.2010). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (accessed October 10, 2023).
4. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannia podatkiv, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu [On making changes to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the specifics of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during a state of war and state of emergency]. No 2260-IX (12.05.2022). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-IX#Text> (accessed October 10, 2023).
5. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei opodatkuvannia u period dii voiennoho stanu [On making changes to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of taxation during the period of martial law]. No 3219-IX (30.06.2023). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (accessed October 10, 2023).
6. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo administruvannia okremykh podatkiv u period voiennoho, nadzvychainoho stanu [On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the administration of certain taxes during the period of war and state of emergency]. No 2173-IX (01.04.2022). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (accessed October 10, 2023).
7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia zakonodavstva na period dii voiennoho stanu [On making changes to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of legislation for the period of martial law]. No 2142-IX (24.03.2022). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (accessed October 10, 2023).
8. Stadnyk S. Vidy ta platnyky podatkiv ta zboriv v Ukraini [Types and payers of taxes and fees in Ukraine]. Available at: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-shkola-bughaltera-selkokozyastvenoy-otrasli-69-vidy-i-platelshhiki-nalogov-i-sborov-v-ukraine> (accessed October 10, 2023).

Стаття надійшла до редакції 01.11.2023