

УДК 347.73

Сергій Лук'янець,здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України

ОЗНАКИ ПОДАТКУ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ

Статтю присвячено науково-аналітичному дослідженню ознак податку в контексті теоретичних і прикладних аспектів вивчення піднятої проблематики. Проаналізовано наукові праці сучасних авторів та норми чинного законодавства з огляду на предмет проведеного автором дослідження. Враховуючи наведені погляди вчених стосовно правової природи податку, зроблено висновок щодо можливості виокремлення значно більшої кількості ознак останнього, ніж ті, що закріплені в чинному Податковому кодексі України. Наголошується на тому, що законодавчо закріплена в більшості країн світу грошова форма податку застосовується в будь-якому разі, проте в окремих випадках об'єкт вимірюється не в національній валюті. Встановлено, що наявність (появу) об'єкта оподаткування варто розглядати не як умову сплати податку, а як юридичний факт, що зумовлює виникнення податкового обов'язку.

Ключові слова: податок, збір, мито, цільові, організаційні, системні ознаки податку, родові риси податку, податковий обов'язок, грошова форма податку.

Постановка проблеми. Необхідно провести науково-аналітичне дослідження ознак податку в контексті теоретичних і прикладних аспектів вивчення піднятої проблематики. Проаналізовано наукові праці сучасних авторів та норми чинного законодавства з огляду на предмет проведеного автором дослідження.

|| **Метою статті** є розгляд теоретичних і прикладних аспектів виділення ознак податку.

Виклад основного матеріалу. Нормативно закріплене визначення терміна «податок» не містить усіх його суттєвих рис. Отже, варто окремо зупинитись на їх характеристичні.

Безумовно, низка ознак податку встановлена самим Податковим кодексом України. Так, у ст. 6 Податкового кодексу України податок визначається як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього кодексу [18]. З огляду на це можна виокремити такі ознаки податку:

- обов'язковість;
- безумовність;
- надходження до бюджету;
- справляння платником;
- сплата відповідно до норм Податкового кодексу України.

Однак з огляду на сформоване вченими уявлення про суть податку можна виокремити значно більше його ознак, ніж закріплено в Податковому кодексі України. Деякі науковці пропонують усю сукупність типових ознак податку поділити на три групи: цільові, організаційні та системні. До кола цільових ознак відносять такі: а) компетентні органи управління; б) цільове призначення податку (склад витрат, що покриваються податковим збором); в) цільове призначення наданих пільг (галузь вкладення коштів, залишених у платника податків).

До організаційних ознак відносять такі: а) об'єкт податку – те, що ним оподатковується

(дохід, майно тощо); б) джерело виплати податку – фонд або кошти, з яких він сплачується (поточний дохід, кредит тощо); в) базу (основу) податку – суму, з якої він стягується; г) ставку (шкалу ставок) податку – його розмір на одиницю обкладання; д) суб'єкта оподаткування – особу, зобов'язану за законом сплачувати податок; е) його платника – особу, на яку покладається тягар податку.

До системних ознак відносять такі: а) частку податку в бюджетних надходженнях; б) його частку в загальному податковому тиску на платника податків; в) ступінь задоволення податком фінансових потреб сфери його призначення; г) ступінь збирання податку; г) економічні наслідки наданих пільг щодо сплати податку (збитки, майбутні доходи); д) витрати на збір податку [4, с. 123–124; 26, с. 14–15].

Інші вчені пропонують визначити коло загальних (родових) рис, що притаманні і податкам, і зборам, і іншим загальнообов'язковим платежам податкового характеру. Так, на переконання О.О. Головашевича, І.Є. Криницького та В.В. Капустника, незважаючи на схожість податку та збору, це все-таки різні важелі, а тому вони мають також особливі (видові) ознаки. До загальних ознак цих обов'язкових платежів пропонується віднести такі:

- насичення бюджету й цільових фондів;
- надходження коштів у казну для задоволення суспільних витрат;
- обов'язковість сплати, виконання якої забезпечується примусовою силою держави;
- безповоротність;
- безеквівалентність;
- безоплатність;
- безумовність;
- законодавче закріплення;
- регулювання їх актом компетентного органу державної влади;
- систематичність (регулярність) їх стягування;

– здійснення контролю державними органами [10; 5, с. 23–25; 7, с. 27–30].

Більш спрощено підходить до визначення ознак податків О.В. Дьомін, який вказує на притаманність податку обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, грошової форми сплати, публічних цілей оподаткування [6, с. 69].

Отже, вважаємо за необхідне охарактеризувати наведені ознаки податку та більш ґрунтовно розкрити їх. Більшість учених виділяють грошову форму податку як одну з основних його ознак [11, с. 102]. Із цього приводу О.В. Дьомін зазначає, що сутність податку полягає у відчуженні державою на свою користь належних приватним особам грошових коштів [6, с. 68]. Витікає ця ознака з положень ст. 35 Податкового кодексу України, відповідно до норм якої сплата податків і зборів здійснюється в грошовій формі в національній валюті України, крім випадків, передбачених цим кодексом або законами з питань митної справи [18]. У цьому випадку законодавець передбачає диференціацію порядку сплати податку, проте це не стосується форми його сплати. У будь-якому разі застосовується грошова форма, проте в окремих випадках (наприклад, під час оподаткування імпорту товарів) об'єкт вимірюється не в національній валюті. Саме цей аспект мав на увазі законодавець.

Варто наголосити на тому, що грошова форма податку закріплена в більшості країн. Так, у Російській Федерації податок стягується з організації і фізичних осіб у формі відчуження приналежних їм за правом власності, господарського відання або оперативного управління грошових коштів [16]. Відповідно до норм ст. 1 Закону Естонії «Про оподаткування» від 16 грудня 1993 р. «податок – це грошове зобов'язання, яке покладене на платника законом про податок або прийнятою на підставі закону постановою зборів одиниці місцевого самоврядування» [20, с. 212]. У ст. 12 Податкового кодексу Республіки Казахстан податки визначені як законодавчо встановлені державою в односторонньому порядку обов'язкові грошові платежі в бюджет, що мають безповоротний і безоплатний характер [8]. Проте як експеримент в Україні певний час існував загальнообов'язковий платіж, який можна було сплачувати в натуральній формі. Ідеться про фіксований сільськогосподарський податок, який було запроваджено в 1998 р. та який певний час міг сплачуватися шляхом поставки товарної сільськогосподарської продукції. Цей експеримент не був вдалим, тому досить швидко із Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» було виключено положення про його сплату в натуральній формі [22].

Важливою ознакою податку є його безумовність. Як вбачається, безумовність податку виходить із самої природи публічного регулювання. Сплата податку має на меті забезпечити фінансування публічних інтересів, тому всі мають сплачувати законно встановлені податки та збори, що постає з норм Конституції України [9]. Аналізуючи ознаку умовності

податку, М.П. Кучерявенко вказує на те, що на перший погляд може скластись враження про наявність певних умов сплати податків (наприклад, сплата податку на прибуток пов'язана з одержанням прибутку). При цьому вчений наголошує, що безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може бути формування об'єкта оподаткування: до одержання прибутку не може існувати обов'язок зі сплати податку на прибуток, оскільки немає об'єкта. М.П. Кучерявенко стверджує: «Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, проте обов'язок щодо сплати відповідного платежу виникає за певної події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку зі сплати мита), однак тільки за певної умови – перетину митного кордону» [11, с. 94].

Ми вважаємо переконливою аргументацію М.П. Кучерявенка щодо безумовності податків. При цьому наявність (появу) об'єкта оподаткування варто розглядати не як умову сплати податку, а як юридичний факт, що зумовлює виникнення податкового обов'язку. Із цих позицій логічно й обґрунтовано є думка О.І. Липка: «Безумовність пов'язана з неможливістю платника висувати умови державі, яка встановлює та зобов'язує сплачувати податки. Платник не може поставити перед державою питання про виконання останньою для платника певних дій чи надання послуг. Податок платиться незалежно від того, чи отримує платник якісь блага для себе (як частини соціуму) і чи «відчує» він на собі витрату державою (органом місцевого самоврядування) сплачених ним податків» [13, с. 72].

Деякі вчені поряд із названими ознаками виокремлюють безповоротність податку [15, с. 40–41]. На перший погляд після сплати податку держава або територіальна громада (якщо мова йде про місцеві податки) самостійно розпоряджається цими сумами, будь-якої компенсації чи зворотних дій щодо платника не передбачається. Однак чинне податкове законодавство містить низку випадків, коли сплачені у формі податків кошти повертаються платникам. Насамперед ідеться про повернення надміру сплачених чи помилково сплачених податків. Відповідно до пп. 14.1.115 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України надміру сплачені грошові зобов'язання – це суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату [18]. Помилково та/або надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику податків у разі подання заяви на повернення сплачених податків у довільній формі. У такій заяві має бути зазначено напрям перерахування коштів: на поточний рахунок платника податків в установі банку; на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, незалежно від виду бюджету; повернення готівковими коштами за

чеком у разі відсутності в платника податків рахунку в банку.

Іншим випадком повернення сплачених у формі податку коштів є застосування специфічних механізмів, притаманних окремим платежам. У цьому разі йдеться про механізм бюджетного відшкодування, що міститься в правовому механізмі податку на додану вартість. Відразу варто зауважити, що поява подібного інструменту в механізмі податку на прибуток підприємств виключена, оскільки бюджетне відшкодування характерне для непрямих податків. Суть бюджетного відшкодування зводиться до повернення суми податку в разі експорту товару або послуги, тобто застосовується воно в разі кінцевої реалізації товару поза межами України.

Пов'язаною з ознакою безповоротності податку є його індивідуальна безвідплатність. Після сплати податку в державі не виникає зустрічних зобов'язань до конкретного платника. О.В. Дьомін підкреслює, що пряма вигода (зацікавленість) платити податки відсутня, а платник, сплативши податок, не набуває додаткових суб'єктивних прав, не може вимагати від держави зустрічного задоволення [6, с. 152].

Під час сплати податок зараховується до державного чи місцевого бюджету або розподіляється між ними в пропорціях, встановлених Бюджетним кодексом України. У цьому разі простежується така ознака податку, як зарахування його до бюджету відповідного рівня. Е.В. Порохов наголошував на тому, що податки мають бути насамперед засобом формування доходів конкретного грошового фонду – державного бюджету [19, с. 39]. На цій ознаці загострював увагу С.Д. Ципкін: «З правової позиції податок означає насамперед платіж до бюджету» [25, с. 49]. Подібної думки дотримуються й інші фахівці, які вважають, що податок завжди сплачується в бюджет – загальнодержавний або місцевий, а також може розподілятися між ними. Кошти від сплати податків не призначені для конкретних цільових витрат [17, с. 72; 2, с. 13–14; 3, с. 69; 20, с. 284–285].

Варто підкреслити, що останні розглянуті нами ознаки податку (безумовність, безповоротність, індивідуальна безвідплатність) відмежовують його від іншого загальнообов'язкового платежу – збору.

Далі варто розглянути відмінність податку від збору та мита. І.І. Янжул зазначав, що і податки, і митні платежі схожі за своєю примусовістю. Є.А. Ровинський відносив мито до податків, Д.М. Львов – до непрямих податків, а І.Т. Тарасов відокремлював мита від податків за ознакою неперіодичності сплати мита [27, с. 509; 24, с. 225; 14, с. 406; 23, с. 583]. На переконання Е.М. Берендтса, реалізація податкового обов'язку під час сплати податку й мита була публічно-правовим зобов'язанням приватної особи на користь держави. Учений вказував: «Обов'язок платежу податку не є обов'язком одноразовим, що припиняється,

не повторюється періодично, а є обов'язком, який триває залежно від того, чи продовжує існувати підстава оподаткування, яка встановлена законом або визнана. Податковий обов'язок не є наслідком звернення до держави або її органів за будь-якою послугою. Він існує незалежно від будь-яких особливих відносин між владою та громадянами; він існує в силу закону та його вимог, звернених до самих громадян, які за певними, зазначеними в законі, ознаками визнаються такими, що підлягають оподаткуванню. За сплатою податку не відбувається якої-небудь дії з боку влади в інтересах сплати податку, якщо не враховувати видачу квитанції під час внесення податку, що слугує доказом виконання податкового обов'язку» [1, с. 250–252]. Саме в цьому положенні науковця бачимо додаткові аргументи на користь відмежування податку від мита та збору, які мають умовний характер.

О.О. Головашевич загострював увагу на різниці процедур виконання обов'язку зі сплати податків, зборів і мита. На його переконання, сплата податків пов'язана з поданням податкової декларації та має періодичний характер (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб). Процедури сплати зборів можуть мати несистематичний або навіть разовий характер (збір за першу реєстрацію транспортного засобу). Учений зауважує: «Процедури сплати мита реалізуються під час митного оформлення товару під час перетину державного кордону» [12, с. 98].

На динаміку нормативного регулювання понять «податок» і «збір» в Україні звертають увагу О.В. Шульженко та В.В. Капустник. Учені зазначають недосконалість визначення податку в Законі України «Про систему оподаткування», відповідно до якого під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів варто було розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками в порядку та на умовах, що визначаються законами України про оподаткування [21]. Цілком аргументовано згадані науковці вказують на відсутність у такому визначенні істотних правових ознак, притаманних податку, і юридичних критеріїв для відмежування податку та збору. На переконання О.В. Шульженка, порівняння правової природи податків у загальноприйнятому їх розумінні (податок на прибуток підприємств тощо) та, наприклад, відрухувань у пенсійний фонд, у формі мита, екологічних платежів і фінансових санкцій не дасть змогу відрізнити їх крізь призму положень ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» [26, с. 16]. В.В. Капустник, порівнюючи вказане визначення з дефініціями податку та збору, встановленими Податковим кодексом України, вказує на позитивну динаміку законодавчих змін: «На рівні закону закріплено суттєві ознаки, що покладаються в основу розмежування різних типів загальнообов'язкових платежів» [7, с. 26–27].

Висновки

З огляду на наведені погляди вчених щодо правової природи податку зроблено висновок про можливість виокремлення значно більшої кількості ознак останнього, ніж ті, що закріплені в чинному Податковому кодексі України. Законодавчо закріплена в більшості країн світу грошова форма податку застосовується в будь-якому разі, проте в окремих випадках об'єкт вимірюється не в національній валюті. Наявність (появу) об'єкта оподаткування варто розглядати не як умову сплати податку, а як юридичний факт, що зумовлює виникнення податкового обов'язку.

Список використаних джерел:

1. Берендтс Э.Н. Русское финансовое право / Э.Н. Берендтс. – СПб. : Типо-Литография Санкт-Петербургской одиночной тюрьмы, 1914. – 453 с.
2. Воротіна Н.В. Теоретичні питання податкового законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н.В. Воротіна. – К., 1996. – 24 с.
3. Гаврилюк Р.О. Правова природа податку / Р.О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. – 2000. – № 100. – С. 68–74.
4. Глухов В.В. Налоги. Теория и практика : [учеб. пособие] / В.В. Глухов, И.В. Дольдз. – СПб. : Специальная литература, 1996. – 282 с.
5. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / О.О. Головашевич. – Х., 2007. – 193 с.
6. Демин А.В. Налоговое право России : [учеб. пособие] / А.В. Демин. – М. : РИОР, 2008. – 382 с.
7. Капустник В.В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Капустник. – Х., 2015. – 199 с.
8. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz>
9. Конституція України : Закон України станом на 1 вересня 2016 р. (відповідає офіційному тексту). – Х. : Право, 2016. – 82 с.
10. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / І.Є. Криницький. – Х., 2002. – 22 с.
11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2001–2008. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.
12. Ларіна О.В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку із сплати податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук / О.В. Ларіна. – Х., 2014. – 200 с.
13. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові : дис. ... канд. юрид. наук / О.Ю. Липко. – Х., 2013. – 207 с.
14. Львов Д.М. Курс финансового права / Д.М. Львов. – Казань, 1888. – 285 с.
15. Налоговое право России : [учебник для вузов] / под общ. ред. Ю.А. Крохина. – М. : НОРМА, 2003. – 641 с.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
17. Пацурківський П.С. Податковий закон як правова форма фінансової діяльності держави / П.С. Пацурківський // Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. праць. – 1996. – № 4–5. – С. 69–88.
18. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 13–17. – Ст. 112.
19. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : [учеб. пособие] / Е.В. Порохов. – Алматы, 2001. – 640 с.
20. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : дис. ... докт. юрид. наук / Н.Ю. Пришва. – К., 2004. – 279 с.
21. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
22. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5–6. – Ст. 39.
23. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. Введение: Общая часть / И.Т. Тарасов. – Ярославль : Законоведение, 1883–1885. – 710 с.
24. Финансовое право : [учебник] / под общ. ред. Е.А. Ровинского. – М. : Юридическая литература, 1971. – 268 с.
25. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М., 1973. – 222 с.
26. Шульженко О.В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук / О.В. Шульженко. – Х., 2012. – 199 с.
27. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

Статья посвящена научно-аналитическому исследованию признаков налога в контексте теоретических и прикладных аспектов изучения поднятой проблематики. Проанализированы научные труды современных авторов и нормы действующего законодательства с учетом предмета проведенного автором исследования. Учитывая приведенные взгляды ученых относительно правовой природы налога, сделан вывод о возможности выделения значительно большего числа признаков последнего, чем те, которые закреплены в действующем Налоговом кодексе Украины. Подчеркивается, что законодательно закреплённая в большинстве стран мира денежная форма налога применяется в любом случае, однако в отдельных случаях объект измеряется не в национальной валюте. Установлено, что наличие (появление) объекта налогообложения следует рассматривать не как условие уплаты налога, а как юридический факт, который обуславливает возникновение налогового долга.

Ключевые слова: налог, сбор, пошлина, целевые, организационные, системные признаки налога, родовые черты налога, налоговый долг, денежная форма налога.

The article is devoted to the scientific-analytical study of tax characteristics in the context of theoretical and applied aspects of studying the raised issues. The author analyzes the scientific works of contemporary authors and the norms of the current legislation in view of the subject of the research by the author. Taking into account the above views of scientists regarding the legal nature of the tax, it was concluded that it is possible to distinguish a much larger number of signs of the latter than those stipulated in the current Tax Code of Ukraine. It is noted that in the overwhelming majority of countries, the monetary form of the tax is legally fixed in any case, but in some cases the object is measured not in the national currency. It is established that the presence (appearance) of the object of taxation should be considered not as a condition of payment of tax, but as a legal fact that causes the emergence of tax liability.

Key words: tax, collection, duty, target, organizational, systemic features of tax, generic features of tax, tax duty, monetary form of tax.

