

УДК 336.22

*О. А. Швагер, асистент кафедри цивільно-правових дисциплін та банківського права ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку України”*

## ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКУ

*Стаття присвячена дослідженню питання визначення та встановлення елементів податку як юридичної категорії. Подано структуру та функцію кожного елемента податку, їх взаємодію між собою.*

*Ключові слова: податок, платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку.*

**Постановка проблеми.** Юридична категорія “податок” розкривається в сучасному податковому законодавстві через структуру податку. Її складовими виступають елементи правового механізму податку або збору. Законодавче регулювання оподаткування припускає наявність вимоги закріплення складових елементів, що визначають цілісну правову конструкцію податку чи збору. Так, акти законодавства про податки і збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли й у якому порядку він повинен платити.

**Метою** статті є аналіз кожного елемента податку з чітким визначенням його поняття, суті та функції, які він виконує при встановленні податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню визначення елементів податку, враховуючи його теоретичне та практичне значення, приділяється велике значення в юридичній науці. Так, його розглядали у своїх наукових працях Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко та ін. Однак єдиної точки зору щодо визначення поняття елементів податку та їх взаємодії при встановленні того чи іншого податку на даний час немає.

**Виклад основного матеріалу.** Беручи за основу обов'язковість визначення елементів податку при його встановленні, надане у Податковому кодексі, ми визначаємо їх наступний перелік: 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.

Правовий режим конкретного податку або збору припускає об'єктивне сполучення елементів, що становлять правовий механізм податку. Серед них можна виділити як обов'язкові, так і факультативні. Обов'язкові

елементи правового механізму податку включають групу основних і додаткових. Основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь із основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу й робить податковий механізм невизначеним. Виходячи із цього, у групу основних елементів правового механізму податку необхідно віднести: а) платника податку; б) об'єкт оподаткування; в) ставку податку.

Додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення. Варто враховувати, що додаткові елементи також обов'язкові, як і основні. Відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавчо закріпити окремий податок або збір (наприклад, неможливо уявити податок, який незрозуміло куди надходить (у який вид бюджету). Залежно від характеру деталізації додаткові елементи можна розділити на: а) додаткові елементи правового механізму податку, що деталізують основні або пов'язані з ними (база оподаткування, поняття, залежні або опосередковано пов'язані з об'єктом оподаткування); б) додаткові елементи правового механізму податку, що мають самостійне значення (податкові пільги, порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку) [1, с. 42–44].

Одним із основних елементів податкового механізму є *платник податку*. Стаття 15 Податкового кодексу України надає, на нашу думку, вичерпне визначення цього поняття: “Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні

особи (резиденти й нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом”.

Законодавець надає особі статусу платника податків лише за наявності у неї наступних ознак: податкове резидентство; наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню; участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита або зборів.

Так, наприклад, платником податку на додану вартість відповідно до пункту 1 частини 1 статті 180 Податкового кодексу України є будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 Податкового кодексу України.

Деякі науковці зазначають, що платнику податку притаманні наступні риси:

1. Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин.

Традиційно платниками податків виступають фізичні та юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Разом з тим є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, що не має статусу юридичної особи.

2. Платники податків є зобов'язаними суб'єктами. Державне управління в сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

Платники податків – це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок – другорядне питання: це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент [2, с. 128].

Відповідно до ст. 22 Податкового Кодексу України *об'єктом оподаткування* можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове

законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Необхідно враховувати, що законодавець не дає вичерпного переліку видів об'єктів оподаткування, а виділяє найпоширеніші з них, залишаючи перелік відкритим. Так, наприклад, об'єктом оподаткування може виступати фонд оплати праці та ін. При цьому той самий об'єкт не може виступати об'єктом оподаткування по декількох податках одного виду. Це, однак, не забороняє використати об'єкт при оподаткуванні податками різного виду.

Традиційний шлях законодавця при визначенні об'єкта оподаткування – відкритий перелік різних його видів – припускає обов'язкову наявність зв'язку між нормою Загальної частини Податкового кодексу України й нормою Особливої частини Податкового кодексу України. Це означає, що визначивши серед різновидів об'єкта оподаткування дохід, майно тощо, законодавець припускає обов'язкову деталізацію конкретного виду об'єкта при побудові правового механізму окремого податку або збору.

Таким чином, загальною нормою встановлюються тільки межі, у яких деталізуються особливості окремого виду об'єкта оподаткування в спеціальних нормах [1, с. 106–107].

Стаття 23 Податкового кодексу України визначає *базу оподаткування* як фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Для різних видів операцій встановлюється різний порядок визначення бази оподаткування, що зумовлено в тому числі і намаганням мінімізувати ухилення від цього податку. Так, якщо при продажу товарів за кошти між незалежними особами базою оподаткування виступає фактично отримана сума продавцем, то при бартерній операції, чи при продажу пов'язаним особам фактично отримана сума може бути збільшена податковими органами, якщо вони вважають, що ціна реалізації була нижча за звичайні ціни по таких товарах [1, с. 114].

*Ставка податку* являє собою податкові нарахування на одиницю виміру податкової бази. Ставки податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлюються Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами й не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Зміни податкових ставок, механізми справляння податків і зборів

(обов'язкових платежів) не можуть встановлюватися Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Необхідно мати на увазі, що повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування щодо встановлення ставок податку досить обмежені. По всіх загальнодержавних податках ставки встановлюються винятково Верховною Радою України, Але до повноважень Верховної Ради АР Крим належить встановлення на території Республіки загальнодержавного збору, зазначеного у п. 9.1.9 статті 9 Податкового Кодексу – плати за користування надрами (крім плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), у межах його граничних ставок, визначених Кодексом.

Аналізуючи поняття ставки оподаткування, необхідно враховувати, що цей елемент правового механізму податку близький до проблеми податкового тиску й встановлення податкової межі. Саме встановлення граничного розміру ставки оподаткування може створити підстави для закріплення певної межі в податковому тиску, при якому зберігаються стимули для господарської активності платників податків. Таким чином, *граничною ставкою* оподаткування є ставка, що встановлює максимальний розмір ставки оподаткування щодо певного виду податку.

Існують й інші види податкових ставок, такі як: базова, абсолютна та відносна.

*Базова (основна) ставка* – ставка, що не враховує особливостей платника або виду діяльності, які полегшують або збільшують податковий тягар. Необхідно мати на увазі, що по деяких податкових платежах про базову податкову ставку можна говорити досить умовно, виходячи з множинності ставок по даному податку (*акцизний податок*), або враховувати, що при обчисленні одного і того ж самого податку можуть використовуватись декілька базових (основних) ставок.

*Абсолютні (специфічні) ставки* – ставки податку, при яких розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина на кожну одиницю оподаткування. Подібні ставки потребують змін, тому що інфляційні процеси роблять цей механізм запізнілим.

*Відносні (адвалорні) ставки* – ставки податку, при яких розмір податку встановлюється в певному співвідношенні до одиниці оподаткування.

*Обчислення суми податку* являє собою сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу щодо визначення

суми податку, що здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів, і підлягає сплаті в бюджеті.

Обчислення податку проходить кілька стадій: 1) визначення об'єкта оподаткування; 2) визначення бази оподаткування; 3) вибір ставки податку; 4) застосування податкових пільг; 5) розрахунок суми податку. Обчислюється податок у межах одного податкового періоду. Але здійснюватися це може декількома способами. Необхідно розмежовувати способи обчислення податку й способи сплати податку.

Спосіб обчислення податку характеризує особливість визначення бази. Як правило, обчислення податку та визначення сум, які підлягають внесенню в бюджеті й цільові фонди, є обов'язком платників податків, що деталізується по кожному податку. Однак це не виключає й участі у визначенні сум податку або збору податкового органу. Здійснюється це у випадку прямого делегування йому подібних обов'язків або в ситуаціях, коли платник податків ухиляється від обчислення й сплати податку.

*Податковим періодом* є період (календарний рік тощо), протягом і по закінченні якого визначається податкова база й обчислюється сума податку, що підлягає сплаті платником податків. Податковим періодом є термін, протягом якого формується податкова база. Податковий період слід відрізнити від звітного періоду. Із самого початку податковий період не пов'язується з періодом формування об'єкта оподаткування. На підставі категорії податкового періоду й особливостей його застосування забезпечується періодичне надходження податків у бюджеті за підсумками фактичної діяльності платника в податковому періоді.

Податковий період встановлюється для кожного податку окремо. Він може дорівнювати календарному року чи становити інший термін, відповідно до характеру й особливостей конкретного податку.

Найчастіше податковий період збігається зі звітним. Але в деяких випадках їх слід розмежовувати. Підставою для цього є збіг чи розбіжність обов'язку зі сплати податку й обов'язку звітності зі сплати цього податку.

З метою реалізації обов'язків платника податків Податковий кодекс України встановлює *строки сплати податку*. Строком сплати податку визнається період часу, що починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податків і закінчується моментом закінчення строку сплати податку. Так, відповідно до пункту 4 частини 1 статті 168

Податкового кодексу України, якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

*Податки, які сплачуються протягом певного строку, встановлених календарною датою.* Їх можна розділити на: а) декадні податки сплачуються один раз на десять днів; б) щомісячні податки – сплачуються один раз на місяць; в) щоквартальні податки – сплачуються один раз на квартал; г) піврічні податки – сплачуються один раз у півроку; ґ) щорічні податки – сплачуються один раз на рік.

Сплата податку – це сукупність дій платника податків щодо фактичного внесення сум податку, що підлягають сплаті до відповідного бюджету.

Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів. Ця риса базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається у змісті й структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають владні повноваження стосовно інших. До особливостей обов'язків, що впливають із податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Сам обов'язок платника становить найчастіше систему обов'язків та реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності [1, с. 121–124].

Зазвичай, податковий обов'язок ототожнюється з обов'язком зі сплати податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає:

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок з податкової звітності.

Податковий обов'язок у широкому значенні може бути диференційований і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку або збору. Сукупність же подібних окремих обов'язків і буде становити комплекс податкових обов'язків платника податків або податковий обов'язок у широкому значенні.

**Висновки.** На підставі викладеного вище пропонуємо зробити наступні висновки. Оскільки податок як явище правової дійсності є цілісним, то і юридична конструкція, покликана забезпечити його реалізацію, наділена такою ж

властивістю. Цілісність втілюється у внутрішніх і зовнішніх зв'язках елементів юридичної конструкції податку, на яких базується фундаментальна системність внутрішньої організації юридичної конструкції податку, система її зв'язків із середовищем, з механізмами управління оподаткуванням та їх розвитком, а також функціонування юридичної конструкції податку в цілому.

### *Список літератури*

1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Електронний ресурс] : в 3 т. / кол. авторів [заг. ред. М. Я Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Режим доступу : <http://edu.minfin.gov.ua/TaxCodex/Pages/Податковий-кодекс.aspx>.
2. Податкове право [Текст] : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 400 с.

Отримано 13.02.2012

### *Анотація*

*Стаття посвячена дослідженню питання про визначення та встановлення елементів податку як юридическої категорії. Визначені структура та функція кожного елемента податку, їх взаємодія між собою.*

### *Summary*

*The article is devoted to the study of the definition and determination of the tax components as legal category. The structure and function of each tax component, their interaction are defined in the article.*