

Тема 2. Поняття та ознаки податку.

1. Поняття податку.
2. Ознаки податку.
3. Функції податку.
4. Співвідношення податку, збору, мита.
5. Класифікація податків і зборів.

1. Поняття податку

Аналізуючи зміст податків, необхідно враховувати, що вони не є єдиним джерелом доходів бюджету і являють собою тільки один з видів позаекономічного державного примусу. Крім власне податків, яким належить провідна роль у формуванні бюджету, існують ще й інші види вилучень до бюджетів: ліцензійні та реєстраційні збори, збори з населення. Крім того, підприємства і громадяни роблять обов'язкові відрахування в позабюджетні фонди, сплачують різні тарифи й інші обов'язкові платежі. Різноманіття форм вилучень зумовлює необхідність визначити, які ж із них є безпосередньо податком, а які — неподатковими платежами. Всю систему платежів, що входять до податкової системи, можна розділити на податки і платежі податкового характеру. Якщо до першої групи належать саме податки (на прибуток, на землю тощо), то друга група складається зі зборів і відповідних податкових платежів (мито, державне мито тощо).

Багатогранна категорія «податок» дозволяє порушувати питання про виділення в межах єдиного терміна двох значень, рівнів. Можна поділити податок на правову категорію і законодавчо закріплене (прикладне) поняття. При характеристиці податку як правової категорії в основному роблять акцент на переході власності до держави, на зміні форми власності. Дійсно, такий підхід був в основі радянського законодавства, де чітко витримувався примат державної власності і встановлювався різний податковий режим залежно від форми власності платника. У сучасних умовах усі форми власності рівні, мають однакові економічні та правові основи функціонування. Крім того, визначення податку як правової категорії повинне містити головне в ньому з позиції тієї галузі права, предмет якої ця норма становить. З позиції предмета фінансового права, головне в податку — це надходження коштів державі для задоволення суспільних витрат, насиченості бюджету. Зміна форм власності в податку — це начебто «цивілістичний» відтінок цієї категорії. Тому, не залишаючи без уваги податкової сторони регулювання відносин власності, можна, мабуть, дещо згладити в цьому аспекті.

Основою для позбавлення права власності є конституційний публічно-правовий обов'язок платника податків сплачувати законно встановлені податки. Платник податків не має права розпоряджатися на свій розсуд тією частиною свого майна, що у вигляді визначеної грошової суми підлягає внеску в бюджет, він зобов'язаний регулярно перераховувати цю суму на користь держави. У цьому обов'язку платника податків втілено публічний інтерес усіх членів суспільства. З публічним характером податку і фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма встановлення податку, обов'язок і примусовість його стягнення, односторонній характер податкових обов'язків.

Отже, податок — це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж.

2. Ознаки податку.

Розмежовуючи види стягнень до бюджету і характеризуючи податки, важливо виділити, на наш погляд, основні риси, ознаки податку.

1. Це вид платежу, *закріплений актом компетентного органу* державної влади. С. Г. Пепеляєв підкреслює, що право парламенту затверджувати податок є вираженням права народу погоджуватися на його сплату. Однак це не означає згоди кожного конкретного члена чи суспільства або навіть окремих груп, верств. Наприклад, у багатьох країнах існують конституційні заборони на рішення питань про оподаткування шляхом референдуму. Питання

про податки і бюджет вилучено із законів, що регулюють механізм референдуму (Конституція Італійської Республіки, ч. 2. ст. 75).

2. З першою ознакою безпосередньо пов'язана ознака *індивідуальної безоплатності*, чи одностороннього характеру встановлення податку. В основу цієї ознаки покладено односторонній рух коштів від платника до держави. При цьому платник не одержує (на перший погляд) натомість нічого, це означає, що держава не має зустрічних обов'язків. Кошти платника йдуть на задоволення суспільних потреб. Однак слід враховувати, що безоплатність має умовний характер через односторонній обов'язок платника. У загальному ж плані безоплатність означає, що кошти, які виплачуються як податок, переходять до державного бюджету без одержання зустрічного відшкодування або задоволення для платника.

3. *Нецільовий характер* податкового платежу означає надходження його у фонди, що акумулюються державою і використовуються на задоволення державних потреб. При цьому не зрозуміло, на задоволення яких саме цілей витрачаються надходження від конкретного податку, тобто формується начебто розмитий, знеособлений грошовий фонд держави — «гроші не пахнуть». Певна річ, потребує окремого розгляду проблема деяких видів податків, що за своїм характером більше схожі на збори (податок на промисел, податок з власників транспортних засобів і т. ін.).

4. *Безумовний характер* податку є продовженням попередньої ознаки й означає сплату податку, не пов'язану з жодними зустрічними діями, привілеями з боку держави. Останні дві ознаки, ймовірно, найбільш чітко характеризують суть податку і виділяють його із системи інших платежів.

5. *Платіж надходить до бюджету відповідного рівня* чи цільового фонду. Розподіл податків по бюджетах, фондах здійснюється відповідно до бюджетної класифікації і може йти двома основними напрямками: закріплення податку за певним бюджетом чи розподіл податку між бюджетами.

6. *Обов'язковий характер* податкового вилучення забезпечує нагромадження коштів у доходній частині бюджету. Це є основою закріплення на конституційному рівні сплати податків як першочергового обов'язку громадян.

Обов'язковість податку забезпечується силою держави в особі податкових, правоохоронних і судових органів і свідчить про те, що сплата податків має не добровільний, а примусовий характер. Система способів примусу і санкцій впливає на платника податків для того, щоб поставити йому в обов'язок виконання своїх зобов'язань зі сплати податків. Такий примус дуже часто діє у вигляді погрози застосування санкцій.

7. *Безповоротний характер* податку, ймовірно, не потребує особливих коментарів, хоча варто звернути увагу на один аспект. У кінцевому підсумку платник одержує віддачу від внесених ним податків, коли держава задовольняє суспільні потреби, в яких зацікавлене суспільство і кожен його індивід (охорона суспільного порядку, охорона здоров'я тощо), і в цьому значенні податки начебто повертаються до платника.

8. *Платіж у грошовій формі*. Внесення податку до бюджету відбувається в грошовій формі. Сплату податку майном за загальним правилом чинним законодавством не передбачено. Грошова форма сплати податку визначена самою суттю податку, що є, як уже було сказано, внеском. Через це обов'язок платника податків зі сплати податку є однооб'єктним, оскільки тільки сплата податку в грошовій формі, за загальним правилом, розглядається (за додержання інших умов — про терміни, бюджети і т. ін.) як належне виконання його обов'язку.

3. Функції податку.

Функції податків, що визначають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, але у вузьких межах. Виходячи з цього, функції податків можна згрупувати в два блоки: основні та додаткові. Група *основних функцій* включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загальнофінансові (регулюючу та контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс. *Додаткові функції* деталізують головні цілі, реалізовані через підсистему основних функцій. Крім того, якщо основні функції обов'язкові для всіх видів податків, то додаткові мають відтінок факультативності й не обов'язково представлені у всіх податках.

Основні функції податку.

1. Найважливішою функцією податків є *фіскальна* (лат. *fiscus* — державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення — насичення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави цю спрямованість податків вважали єдиною.

2. *Регулююча* функція слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак податкове регулювання — складніший механізм, що враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т. ін.

3. *Контрольна* функція реалізується в ході оподаткування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними майна. З допомогою цієї функції оцінюють раціональність, збалансованість податкової системи, кожного важеля окремо, перевіряють, наскільки податки відповідають реалізації мети у сформованих умовах.

Додаткові функції податку утворюють підсистему, що охоплює кілька видів функцій.

1. *Розподільна* функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити отримані кошти. Але на стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючою, і в одній дії можуть виявлятися обидві функції. Наприклад, непрямі податки, регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших (акцизи на делікатесні види продуктів і т. ін.). Це дозволяє говорити про існування первинного і вторинного розподілу (перерозподілу) за рахунок податків.

2. *Стимулююча* (дестимулююча) функція створює орієнтири для розвитку або згортання виробничої діяльності. Як і регулююча, вона може бути пов'язана із застосуванням механізму пільг, зміною об'єкта оподаткування, зменшенням оподаткованої бази. Іноді цю функцію розглядають як підвид регулюючої.

3. *Накопичувальна* функція являє собою своєрідне узагальнення всіх попередніх функцій і головну — з позицій реалізації цілей держави в податковій системі. Найбільш узагальнюючою функцією податків, з якою пов'язані їх виникнення і розвиток, є фіскальна. Але це тільки на перший погляд. Вона має тимчасовий характер, виступає як етапне, реалізуюче насичення бюджету на певний період. Кінцева мета податків — не тільки сформувати бюджет, а й сформувати мету, інтереси в розподілі цих коштів і інших коштів платників, тобто створити умови для нагромадження як юридичними, так і фізичними особами. У цьому разі йдеться про активне нагромадження, що полягало б у збільшенні потужностей, розвитку виробництва тощо. Здійснити це можна шляхом диференціації або зниження майнових податків, надання пільг при цільовому використанні коштів. Ця функція дуже тісно пов'язана зі стимулюючою, але є більш глобальною й узагальнюючою. Крім того, якщо стимулююча функція пов'язана з процесом, діяльністю платників, то накопичувальна орієнтована на кінцевий результат, визначає мету діяльності і має більш статичний характер.

4. Співвідношення податку, збору й мита.

На практиці часто як синоніми вживають поняття податку, збору, обов'язкового платежу. Дійсно, це дуже схожі категорії, але перебувають вони у певному співвідношенні. Поняття обов'язкового платежу є родовим, що охоплює всю сукупність податків і зборів (при цьому слід враховувати, що йдеться про обов'язкові платежі податкового характеру, оскільки штрафи, стягнення також мають обов'язковий, але не податковий характер), і в широкому розумінні обов'язкові платежі податкового характеру і складають податкову систему. У свою чергу, податки та збори є видовими категоріями, являють собою форми обов'язкових платежів податкового характеру. У цілому ж обов'язкові платежі в нашому контексті включають:

- 1) податки;
- 2) збори;
- 3) податкові плати (мито, плату за торговий патент і т. ін.).

Розмежування *податків, зборів, інших платежів* є не тільки теоретичною проблемою, а й значною мірою проблемою практики.

По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні й нецільові платежі, і після їхнього надходження до бюджетів неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають таким чином чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (може навіть йтися про самостійний склад правопорушення).

По-друге, податки в основному надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі й позабюджетні) фонди. Тому, якщо необхідно закріпити стабільні надходження до бюджетів нецільового характеру, — це, без сумніву, податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони надходять, — це збори.

І, *по-третє*, якщо встановлення, зміна і скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів.

У законодавстві багатьох держав немає розмежування між цими категоріями, і податкову систему там характеризують як сукупність податків і зборів. Податкове законодавство Російської Федерації закріплює поняття податку, яким визнається обов'язковий внесок, що має безеквівалентний характер, не пов'язаний зі здійсненням уповноваженим органом (установою чи посадовою особою) певних конкретних дій у відношенні платника податків, який сплатив цей внесок.

Природно, що податок, мито, збір мають певні загальні риси, зокрема, такі:

- *обов'язковість сплати* податків і зборів до відповідних бюджетів і фондів;
- *чітке надходження їх до бюджетів і фондів*, за якими вони закріплені;
- *стягнення їх на основі законодавчо закріпленої форми й порядку надходження*;
- *примусовий характер стягнення*;
- *здійснення контролю* єдиними органами Державної податкової служби;
- *безеквівалентний характер* платежів.

Попри схожість цих механізмів, вони, однак, мають чіткі розбіжності.

Мито і збір відрізняються від податків:

1. *За значенням*. Податкові платежі забезпечують до 80 відсотків надходжень у доходну частину бюджету, інші види відрахувань, відповідно, менше.

2. *За метою*. Мета податків — задоволення потреб держави, мета мит, зборів — задоволення певних потреб чи витрат установ.

3. *За обставинами*. Податки являють собою безумовні платежі; мито і збір сплачуються у зв'язку з послугою, наданою платнику державною установою, що реалізує державно-владні повноваження.

4. *За характером обов'язку*. Сплата податку пов'язана з чітко вираженим обов'язком платника; мито і збір характеризуються певною добровільністю дій його і не регулюються іноді відносинами імперативного характеру.

5. *За періодичністю*. Збори, платежі, мито часто мають разовий характер і сплата їх здійснюється без певної системи; податки ж характеризуються певною періодичністю.

Відмінності за періодичністю включають два підходи:

— періодичність сплати (збори, мито — одноразова сплата, податки — певна періодична сплата);

— періодичність дій (збори, мито прямо залежать від кількості дій, що породжують зобов'язання зі сплати, податки — чітко не погоджуються з періодичністю дій, наприклад, періодичність сплати податку з власників транспортних засобів не пов'язується з характером використання транспортного засобу).

6. *Відносини відплатності* характерні для мит, зборів (на відміну від податків).

Отже, на відміну від загальних податкових платежів збори й мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси.

Законодавчого розмежування мита і збору в Україні немає. Раніше основним критерієм було надходження коштів: якщо в бюджет — мито, якщо на користь організації — збір.

У сучасних умовах акценти трохи змістилися:
збір — платіж за володіння особливим правом;
мито — плата за здійснення на користь платників юридично значущих дій.

5. Класифікація податків і зборів

Усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру можна класифікувати за кількома підставами. Виділимо найбільш важливі з них.

1. *Залежно від компетенції органу*, що вводить дію податкового платежу на відповідній території:

а) загальнодержавні — податки і збори, що їх встановлює Верховна Рада України, що вводяться в дію винятково законами України і діють на всій території України;

б) місцеві — податки та збори, перелік яких встановлює Верховна Рада України, вводять у дію місцеві органи самоврядування і які діють на території окремих регіонів України.

2. *Залежно від каналу надходження*. Відповідно до бюджетної системи України податкові платежі надходять до бюджетів різних рівнів, на підставі чого податкові платежі можна розділити на закріплені та регульовані.

Закріплені податки безпосередньо і повністю надходять до конкретного бюджету чи позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, що надходять до державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду. Регулюючі (різнорівневі) податки надходять одночасно до бюджетів різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства. Суми відрахувань по таких податках, зараховані безпосередньо до державного бюджету і бюджетів інших рівнів, визначаються при затвердженні кожного бюджету.

Можна дещо деталізувати цю групу податків, диференціювавши їх на такі:

а) державні — податки, що повністю надходять до державного бюджету;

б) місцеві — податки, що повністю надходять до місцевих бюджетів;

в) пропорційні — податки, що розподіляються між державним і місцевим бюджетами у певній пропорції;

г) позабюджетні — податки, що надходять до певних фондів (у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет).

3. *Залежно від платника*:

А. податки з юридичних осіб (податок на прибуток і т. ін.);

Б. податки з фізичних осіб (прибутковий податок, податок на промисел і т. ін.);

В. змішані — податки, що допускають як платника і юридичних, і фізичних осіб (податок з власників транспортних засобів, земельні податки і т. ін.). При цьому змішані податки можна розділити на:

а) податки, що визначаються наявністю певних матеріальних благ (транспортні засоби, ділянка землі);

б) податки, що визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість, акцизний збір).

4. *Залежно від форми оподаткування*:

А. Прямі (прибутково-майнові) — податки, що стягуються в процесі придбання та акумуляції матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта обкладання, включаються в ціну товару і сплачуються виробником або власником. Прямі податки, у свою чергу, розділяються на:

а) особисті — податки, що сплачуються платником податків за рахунок і залежно від отриманого ним доходу (прибутку) і з урахуванням його платоспроможності;

б) реальні (англ. real — майно) — податки, що сплачуються з майна, в основі яких лежить не реальний, а передбачуваний середній доход¹.

Б. Непрямі (на споживання) — податки, що стягуються у процесі витрати матеріальних благ, визначаються розміром споживання, включаються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем. При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою і споживачем товару (робіт, послуг). Споживач товару (робіт, послуг) є платником реальним. Саме критерій збігу юридичного і фактичного платника є одним з основних при розмежуванні податків на

прямі й непрямі. При прямому оподаткуванні — юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому — ні.

5. Залежно від способу стягнення:

А. Часткові (кількісні) — розмір податку встановлюють для кожного платника окремо, з урахуванням його майнового стану і можливості сплати. Загальна величина податку формується як сума платежів окремих платників.

Б. Розкладкові (репартіційні) — податки, що нараховуються на цілу корпорацію платників, що самостійно здійснюють між собою остаточний розподіл податкового тягаря. Історично це перша форма стягнення податків, що проходила кілька етапів: перший — установлення загальної суми потреби держави в доходах; другий — розподіл цієї суми між територіальними одиницями; третій — розподіл її між платниками. Сьогодні застосовують на місцевому рівні. У Росії в 1885 році було встановлено додатковий розкладковий збір, стягнутий із промислових і торгових підприємств. Загальну його суму законодавчо визначали по губерніях, у губерніях — по повітах, де вже згідно з прибутковістю розподіляли між торговими і промисловими підприємствами.

6. Залежно від характеру використання:

А. Загального призначення — податки, що використовуються на загальні цілі (без конкретизації). Власне, це і є дійсно податки.

Б. Цільові податки — податки, що зараховуються до позабюджетних цільових фондів і призначені для цільового використання. Фактично однією з основних ознак податків є нецільовий характер, однак подібні платежі мають деякі позитивні моменти: психологічний; ув'язування витрат і доходів від певних видів діяльності; певна незалежність конкретного державного органу.

7. Залежно від періодичності стягнення:

А. Разові — податки, що сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше — податкового періоду) при здійсненні певних дій (податок з власників транспортних засобів; податок з майна, що переходить у порядку спадкування чи дарування). Цей різновид податків має переважно характер зборів.

Б. Систематичні (регулярні) — податки, що стягуються регулярно, через певні проміжки часу і протягом усього періоду володіння чи діяльності платника (щомісячно, поквартально).

8. Залежно від обліку податкового платежу:

А. Податки, що фінансуються споживачем (акциз, податок на додану вартість).

Б. Податки, що включаються у собівартість (податок з власників транспортних засобів, земельний податок).

В. Податки, що фінансуються за рахунок балансового прибутку, тобто прибутку до сплати податку (податок на майно, податок на рекламу).

Г. Податки, що фінансуються за рахунок чистого прибутку, тобто прибутку після сплати податку (збір за право торгівлі, за використання національної символіки).

В окрему підсистему можна виділити групу загальнодержавних зборів, що можуть бути диференційовані:

1) *збори економічного характеру;*

2) *збори соціального характеру* (збір на обов'язкове державне соціальне страхування і т. ін.);

3) *збори природоресурсного характеру* (збір за спеціальне використання природних ресурсів і т. ін.).