

захисту прав та інтересів платника податків. В силу цього констатовано, що предметом судового контролю повинні бути не тільки формальні, але й змістовні аспекти податкових консультацій.

Література:

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2018 р. (справа № 820/4461/17). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77160281>;
2. Постанова Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. (справа № 810/3384/13-а). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42006199>;
3. Постанова Вищого адміністративного суду України від 01.02.2017 р. (справа № 2а-2394/12/2670). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/64507738>;
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI в редакції від 01.01.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20190101> (дата звернення 15.01.2019 р.);
5. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV в редакції від 04.11.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 15.01.2019 р.).

УДК 347.73

Мандзюк О. І.,
аспірант кафедри фінансового права,
Національного юридичного університету
ім. Ярослава Мудрого

СУТНІСНІ СКЛАДОВІ КАТЕГОРІЇ ПОДАТКУ

Стаття присвячена дослідженню змістовних ознак категорії «податок» через доктринальні та нормативні визначення. Автор проаналізував наукові праці сучасних авторів і норми чинного законодавства та систематизував коло ознак податку, що закріплені у різних статтях Податкового кодексу України. Враховуючи наведені думки науковців щодо

визначення податку та актуальні підходи до класифікації ознак останнього, зроблено висновок щодо можливості виокремлення низки характеристик податку, окрім тих, що закріплені в чинному Податковому кодексі України. До їх кола відносяться ознаки, що конкретизують значення податку як одного із джерел наповнення Державного та місцевих бюджетів: а) індивідуальна безоплатність; б) нецільовий характер; в) виключна компетенція уповноважених органів щодо встановлення, зміни і скасування податків.

Ключові слова: податок, цільові, організаційні, системні ознаки податку, податковий обов'язок, грошова форма податку, Податковий кодекс України.

The article is devoted to the study of meaningful features of the category "tax" through doctrinal and normative definitions. The author analyzes the scientific works of contemporary authors and the rules of law of the current legislation and systematized the range of tax characteristics enshrined in various articles of the Tax Code of Ukraine. Taking into account the opinions of scientists on the definition of tax and the actual approaches to classifying the tax characteristics, it was concluded that it is possible to distinguish a number of tax characteristics beside those that are enshrined in the current Tax Code of Ukraine. These are features that specify the tax value as one of the sources of filling the State and local budgets: a) non-compensation; b) non-purpose; c) the exclusive competence of the authorized bodies to establish, change and cancel taxes.

Key words: tax, target, organizational, systemic features of tax, generic features of tax, tax duty, monetary form of tax. Tax Code of Ukraine

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку країни податки виступають основним джерелом бюджетних надходжень. Однак, податкова політика нашої держави все ж залишається неефективною і потребує реформування. Пошук дієвих шляхів вирішення проблем вимагає ґрунтовного аналізу підходів щодо визначення категорії «податок» через його змістовні ознаки. З цією метою досліджено норми чинного

законодавства та актуальні публікації, автори яких торкаються концептуальних питань щодо місця податків у системі джерел державних доходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретичними основами податків займалися Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.І. Хімичева, О.О. Головашевич, О.В. Шульженко, В. В. Капустник, В. Ф. Роль, С.В. Пархоменко-Цироциянц, В.В. Сергієнко, С.М. Попова, О.А. Магопець, С.О. Лук'янцев, Г.В. Бех (Россіхіна), Р.Г. Браславський, Д.С. Черных, Ю.О. Костенко. Разом з тим, незважаючи на значну кількість досліджень, питання сутнісних характеристик податку все ж недостатньо повно висвітлено.

Постановка завдання. Визначити ознаки категорії «податок» через доктринальні та нормативні визначення, охарактеризувати актуальні підходи до їх класифікації.

Виклад основного матеріалу. Категорію податок можна аналізувати як з юридичної так і економічної точки зору. Однак, тут варто погодитись із думкою М.П. Кучерявенка про те, що «вирішального значення дефініція податку набуває саме в праві з декількох причин. По-перше, точне визначення й закріплення змісту податку як правової категорії сприяє чіткому та однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку має бути однією з відправних точок при підготовці законів. По-третє, чітке поняття податку дає змогу об'єктивно сформулювати й закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення податку стає неможливою реалізація різних видів юридичної відповідальності» [1, с. 129].

У юридичній літературі існують різні підходи до визначення «податку», однак в рамках даної роботи пропонується розглянути лише ті, які пропонують визначення саме з точки зору його сутнісних характеристик. Так наприклад автори підручника Фінансове право під податками розуміють «обов'язкові індивідуально-безоплатні платежі в бюджеті і державні позабюджетні фонди, стягнуті з платників податків у законно встановленому порядку і розмірі» [2, с. 181]. Більш розширену позицію дає Н.І. Хімичева, відповідно до якої

податками є обов'язкові і за юридичною формою індивідуально безоплатні платежі юридичних і фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в державну бюджетну систему (або у певних випадках - позабюджетні цільові фонди) з визначенням їх розмірів і строків сплати [3, с. 225]. Як бачимо автор крім ознак обов'язковості та індивідуальній безоплатності виділяє ще виключну компетенцією органів державної влади щодо встановлення, зміни і скасування податків.

Варто відмітити позицію В. Ф. Роля, В. В. Сергієнка та С.М. Попова, на думку яких податок це встановлений законом для досягнення загальнодержавних або місцевого значення цілей обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовий платіж, який вноситься юридичними і фізичними особами до Державного чи місцевого бюджету за наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені строки та у передбачених законодавством розмірах і не призначений для конкретних витрат [4, с. 149]. З такою позицією важко погодитися, адже вона не враховує такої характеристики податку як безумовність. Дохід, прибуток чи майно у даному випадку виступають як юридичний факт, який зумовлює виникнення податкового обов'язку.

У юридичній науці найбільш влучною нам видається позиція професора М. П. Кучерявенка, на думку якого «податок – це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж [1, с. 129]. На нашу думку, таке визначення найбільш повно розкриває конструкцію податку з точки зору його сутнісних характеристик.

Отже, проаналізувавши думки науковців щодо визначення податку, можна виділити такі його основні ознаки, як:

- обов'язковість;
- безумовність;

індивідуальна безоплатність;
нецільовий характер;
надходження до відповідного бюджету;
виключна компетенція уповноважених органів щодо встановлення, зміни та скасування податку;

Що ж до нормативного визначення податку, то з моменту набуття незалежності нашої держави, воно зазнало суттєвих змін. У зв'язку з цим, вважаємо за потрібне охарактеризувати динаміку розвитку нормативного закріплення законодавцем розглядуваної категорії. Так у 1994 році був прийнятий Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування», де законодавець під податком, збором, іншим обов'язковим платежем до бюджетів і внеском до державних цільових фондів розумів обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України [5]. Таке розуміння було не зовсім вдалим, так як не розкривало сутнісних характеристик податку та зводило всі обов'язкові платежі до одного загального поняття, не надаючи жодних критеріїв для їх розмежування.

Так на думку О. В. Шульженка, співставлення правової природи податків у загальноприйнятому їх розумінні (податок на прибуток підприємств та ін.) і, наприклад, відрахувань у пенсійний фонд, у формі мита, екологічних платежів і фінансових санкцій не дозволить їх відрізнити через призму положень податкового законодавства, що існували на той час [6, с. 16]. Вказує на позитивну динаміку законодавчих змін В. В. Капустник, зазначаючи: «на рівні закону закріплено суттєві ознаки, що покладаються в основу розмежування різних типів загальнообов'язкових платежів» [7, с. 162; 8, с. 26-27].

Виправлено вказані недоліки нормативного регулювання було у 2010 р., коли був прийнятий Податковий кодекс, що виділив категорію «податок», розуміючи під нею «..обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку...» [9], й відмежував податки від зборів.

Як бачимо законодавець тут акцентує увагу на трьох характеристиках податку: обов'язковість, безумовний характер та надходження до відповідного бюджету. Однак ряд ознак, які виділяють податок серед інших платежів, залишається поза увагою. Так наприклад В.В. Глухов та І.В. Дольде поділяють сутнісні ознаки податків на три групи: цільові, організаційні та системні.

Цільові ознаки класифікують: а) за органами управління; б) за цільовим призначенням податків (склад витрат, які відшкодовуються за рахунок податку). Організаційні: а) об'єкт податку — те, що оподатковується (дохід, майно і т. д.); б) джерело сплати податку — фонд або кошти, з яких сплачується податок (поточний дохід, кредит і т. д.); в) база (основа) податку — сума, з якої стягується податок; ставка податку — розмір податку на одиницю оподаткування; г) суб'єкт оподаткування — особа, зобов'язана за законом сплачувати податок; платник податку. Системні ознаки податку дозволяють дати характеристику його місця в загальному процесі фінансових потоків. До них відносять: а) частку податку в бюджетних надходженнях; б) частку податку в загальному податковому тиску на платника податку; в) ступінь задоволення податком фінансових потреб сфери свого призначення; г) економічні наслідки наданих пільг по податку (збитки, майбутні доходи); г) витрати на стягнення податку. [10, с. 62; 11, с. 17]

О. В. Дьомін вказує на притаманність податку обов'язковості, індивідуальної безвідплатності, грошової форми сплати, публічних цілей оподаткування. [16, с. 69]

На наше переконання слід детальніше загострити свою увагу на деяких ознаках податку. Під ознакою обов'язковості розуміється, те що сплата податків відбувається не на добровільній основі, це конституційний обов'язок кожного громадянина сплачувати податки при настанні відповідних обставин. Як наслідок, при неналежному виконанні громадянином своїх зобов'язань держава може накласти на нього певні санкції. Як вдало виразилися автори науково-практичного коментарю «..У платника немає вибору - платити

або не платити податок, у нього є єдинозаконний шлях - перерахування податку до бюджету...» [12].

З обов'язковості випливає ознака безумовності. Податок є одностороннім платежем, тому платник, в рамках реалізації свого податкового обов'язку, який існує апіорі, не може висувати умови державі. Варто відзначити думку М. П. Кучерявенка який вказує, що «на перший погляд, може скластися враження, що сплата і податків, і зборів пов'язана з певною умовою (наприклад, сплата податку на прибуток - з одержанням прибутку). Однак безумовність платежу характеризується тим, що умовою сплати податку може здатись формування об'єкта оподаткування. Так, до одержання прибутку не може існувати обов'язку щодо сплати податку на прибуток, тому що немає об'єкта. Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок щодо сплати відповідного платежу виникає за певної події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку щодо сплати мита), але тільки за певної умови – перетинанні митного кордону» [13, с. 94]. Тобто об'єкт податку в такому випадку слід розглядати як певний юридичний факт, а не умову сплати податку.

Багато науковців визначають податок як грошовий платіж. На сьогоднішній день податки сплачуються у готівковій та безготівковій формах Деякий час законодавець дозволяв сплачувати податки у натуральній формі, наприклад Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» дозволяв сплачувати у вигляді поставок сільськогосподарської продукції. Однак, така практика виявилася невдалою, і у 2003 році таку можливість виключили.

Податок є індивідуально безвідплатним платежем. Податки стягуються без надання платникові якої-небудь зустрічної нагороди, тобто безвідплатно, і не обумовлені обов'язком стягувача – тобто держави – надати платнику послугу або яку-небудь перевагу. Хоча, коли є пільги або податок переплачено, то він повертається [13, с. 94]. Тут варто зазначити, що хоч за рахунок податків і відбувається фінансування завдань та функцій держави, і може здаватися, що

платежі так чи інакше «повертаються» за рахунок надання державою послуг, все ж прямої кореляції між цими явищами немає. Податки сплачуються незалежно від того, отримує чи не отримує платник блага від держави.

Нецільовий характер податкового платежу означає, що податки не акумулюються для задоволення конкретних потреб держави. Як зазначає М.П. Кучерявенко, дана ознака заснована на бюджетно-правовому принципі заборони на спеціалізацію бюджетних доходів [1, с. 54]. Тобто податкові платежі стягуються не для здійснення конкретних видатків. Слід відмітити, що ця ознака є однією з основних для розмежування податку і збору, адже для останнього характерна цільова прив'язка.

Під такою ознакою як односторонність, розуміється виключна компетенцію держави щодо встановлення, зміни чи скасування податку, чи окремих елементів його механізму. Так, Н.Н. Злобін визначає, що односторонність встановлення податків була і є виключною прерогативою держави, народ не може винести питання щодо податків навіть на референдум. О.В. Сударенко, аналізуючи таку позицію, зазначає, що поза увагою автора залишилися інші форми безпосередньої демократії, не заборонені щодо податків: обговорення законопроектів, виявлення громадської думки, протести, акції громадської непокори, загальні збори платників податків тощо [14, с. 217; 15, с. 62]. На нашу думку, в контексті України, ознака односторонності проявляється не в абсолютній відсутності впливу народу на прийняття рішень з питань оподаткування, це була б некоректна позиція, адже сам парламент, по суті своїй, є представницьким органом. Односторонність означає мінімальний вплив народу на таке рішення. Це проявляється і в конституційній забороні проведення референдуму з питань встановлення, зміни чи скасування податків, і в порядку прийняття рішень щодо місцевих податків органами місцевого самоврядування. Так, відповідно до ст. 10 Податкового кодексу прийняття місцевих податків і зборів не передбачених Податковим кодексом забороняється, а місцеві ради повинні приймати рішення відповідно до вимоги та меж встановлених

зазначеним законом. Тобто, ми говоримо про односторонність прийняття державою рішень з питань оподаткування.

Висновок. У результаті дослідження сутнісних складових категорії «податок» було зроблено низку висновків. По-перше, систематизовано коло ознак податку, що закріплені у різних статтях Податкового кодексу України, а саме: а) обов'язковість; б) безумовний характер; в) надходження податку до відповідного бюджету; г) грошова форма податку. По-друге, запропоновано додати до закріплених у податковому законодавстві низку притаманних податку ознак, що обумовлено теоретико-прикладним значенням даної категорії. До їх кола відносяться ознаки, що конкретизують значення податку як одного із джерел наповнення Державного та місцевих бюджетів: а) індивідуальна безоплатність; б) нецільовий характер; в) виключна компетенція уповноважених органів щодо встановлення, зміни і скасування податків.

Література:

1. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.
2. Финансовое право: учебник. под ред. проф. О. Н. Горбуновой. Москва: Юрист, 1996. 393 с.
3. Химичева Н. И., Покачалова Е. В. Финансовое право: учебник. под ред. Н. И. Химичевой. Москва : Норма, 2005. 464 с.
4. Роль В. Ф., Сергієнко В. В., Попова С. М. Фінансове право : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2011. 392 с.
5. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : Закон України від 02.02.1994 р. № 3904-ХІІ.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/3904-12?lang=uk>
(дата звернення: 01.03.2019).
6. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 199 с.
7. Лук'янець С. О. Ознаки податку: теоретичний та прикладний аспект. Підприємництво, господарство і право. 2017. № 9. С. 126–132.
8. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 203 с.

9. Податковий кодекс України Кодекс України; Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.03.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2755-17?lang=uk> (дата звернення: 01.03.2019).

10. Ссаулов Ю.В. Сутність складових податкового процесу. Економіка та держава., 2010. №4. С. 62-64

11. Глухов В.В., Дольде И.В. Налоги: теория и практика: учебное пособие. Санкт-Петербург : Специальная литература, 1996. 288 с.

12. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / за заг. редакцією М. Я Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. 2389 с.

13. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас-Право, 2005. Т. 3: Учение о налоге. 2005. 600 с. С. 94

14. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория. Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства. Выпуск 1. Черновцы: Рута, 2003. С. 217

15. Сударенко О. Податок - категорія фінансового права. Зовн. торгівля: економіка, фінанси, право. 2016. Вип. 1. С. 56-67.

16. Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие. Москва: РИОР, 2008. 382 с.

УДК 342.536.3

Марущак Анна Валеріївна

Чернівецький юридичний інститут

Національного університету

«Одеська юридична академія»

канд. юрид. наук, доцент кафедри конституційного,

адміністративного та фінансового права

ПРАВОВА ПРИРОДА ТА ОСНОВИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Стаття присвячена дослідженню та аналізу правової природи та основ діяльності Рахункової палати України. Проаналізовані основні нормативно-правові акти, що регулюють діяльність Рахункової палати. Досліджено позицію вчених з приводу ролі та значення діяльності Рахункової палати.