

УДК 347.73

**В.І. СКОРОБОГАЧ**, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

## **КРИТЕРІЙ КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ СТВОРЕННЯ КАТЕГОРІЇ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ**

*Ключові слова:* податки та збори, податкова система, податкові відносини, правовий режим, бюджетно-правове регулювання

З моменту зародження держави обов'язкові податкові платежі є суттєво-необхідними елементами суспільно-економічних відносин, а право справляти обов'язкові податкові платежі виступає одним з найбільш значущим атрибутом державної форми організації суспільства. Податки є необхідною умовою існування держави, економічною основою її діяльності, умовою реалізації нею своїх публічних функцій [1]. Саме тому, за змістом ст.92 Конституції України [2], система оподаткування, податки та збори встановлюються виключно у формі законів України і, отже, належать до сфери виключної компетенції Верховної Ради України як вищого представницького і єдиного законодавчого органу в Україні [2].

В свою чергу, відповідно до пункту 8.1 статті 8 Податкового кодексу України [3], в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори, а податкова система України, згідно із пунктом 6.3 статті 6 Податкового кодексу України [3], являє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку. Як бачимо, безпосередньо на рівні вітчизняного кодифікованого акта податкового законодавства всі обов'язкові платежі, що входять до податкової системи України, розподілено на категорії загальнодержавних податків і зборів та місцевих податків і зборів.

За змістом положення пункту 8.2 статті 8 Податкового кодексу України до загальноде-

ржавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України і є обов'язковими до сплати на усій території України [3]. А відповідно до пункту 8.3 статті 8 Податкового кодексу України, до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [3]. Тим самим, українським законодавцем зроблено класифікацію вітчизняних податків і зборів за критерієм повноважень органів публічної влади із їх встановлення.

Така класифікація податків і зборів є єдиною законодавчо закріпленою в Україні. Разом з тим, розподіл обов'язкових платежів, що входять до вітчизняної податкової системи можливо також здійснити й за багатьма іншими підставами. Серед них, в спеціальній літературі [4, с.120–135] зазвичай, виділяють: по-перше, форму оподаткування; по-друге, персоніфікацію платника податкового платежу; по-третє, відношення до бюджету надходження податку та збору.

Кожна з таких підстав класифікації має важливе значення для правового регулювання податкових відносин. Перш за все, проведення класифікації слугуватиме меті вдосконалення правового регулювання будь-яких суспільних відносин, створюючи передумови його оптимізації, узгодження та запроваджуючи основи використання типових правових режимів. Такий висновок може бути зроблений із самого змісту терміну «класифікація», який визначається [5] як система розподілу предметів, явищ або понять на класи та групи тощо за спільними ознаками, властивостями. По-друге, в контексті саме податкових правовідносин виважена та якісно проведена класифікація податкових платежів сприятиме підвищенню як ефективності функціонування всієї податкової системи країни, так і закладе основи стабільності національної економіки в цілому.

З цього приводу ще видатний вчений в галузі фінансового права кінця позаминулого – першої половини минулого століття І.Х. Озеров зазначав, що «податкова система все більше і більше диференціюється, щоб вловити дохід в усіх його проявах, і в цьому полягає інтерес фіску в диференціації податкової системи» [6, с.270]. Його сучасник І.І. Янжул також вказував на потребу проведення класифікації податків і зборів. Саме це, на думку вченого, слугуватиме меті встановлення «відомих схожостей та відмінностей між окремими групами їх, бо особливі економічні властивості кожної групи вимагають для неї і особливих підходів, а значить, і свого роду адміністративно-фінансових заходів» [7, с.265].

Свою позицію на підтримку наукових підходів до класифікації податкових платежів висловлює і вітчизняний вчений М.П. Кучерявенко, підкреслюючи [4, с.121], що класифікація податків та зборів дозволяє конкретні форми податкових платежів пов'язати із відповідними правовими режимами, гарантіями та формами податково-правового забезпечення. Дійсно, впорядковані та систематизовані за відповідними групами податкові платежі полегшують саме виконання і застосування податково-правових приписів, а отже й їх реалізацію, як для уповноважених, так і для зобов'язаних учасників податкових правовідносин.

Класифікація податків та зборів за формою оподаткування передбачає розподіл податкових платежів на прямі та непрямі. Ця класифікація дозволяє співставити між собою процеси юридичного виконання податкового обов'язку та фактичної сплати податку. При прямій формі оподаткування юридичний платник податку як зобов'язаний суб'єкт податкових правовідносин є одночасно і фактичним платником – особою, на яку покладається податковий тиск. Натомість, при непрямій формі оподаткування відбувається диференціація юридичного та фактичного платника податку. При цьому, весь комплекс податкового обов'язку лежить на юридичному платнику, який виступає зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин, а фактичне несен-

ня податку перекладається на платника фактичного, кошти якого у кінцевому рахунку і перераховуються до бюджету.

Одночасно розподіл податків на прямі та непрямі дозволяє акцентувати увагу на різні якісні стани інтересу платника, що зумовлюються появою в нього об'єкта оподаткування. Так, прямі податки справляються в процесі акумуляції матеріальних благ, що дозволяє їх додатково розподілити на особисті та реальні. Справляння особистих податків визначається отримуваним платником доходом або прибутком і тому найбільш повно враховують його фактичну платоспроможність. Реальні податки сплачуються на підставі факту наявності майна в податкозобов'язаної особи, чим є орієнтованими на потенційну, передбачувану платоспроможність платника. В свою чергу, інтерес платника непрямих податків має інший прояв – реалізацію або споживання матеріальних благ, що зумовлює вживання [3] у відношенні непрямих податків також й назви «податки на споживання».

Нарешті, форма оподаткування як підстава класифікації допомагає з'ясувати особливості впливу податкових платежів на економічний процес ціноутворення. В цьому розумінні прямі податки (як податки на акумулювання матеріальних благ) приймають участь у формуванні ціни виробництва, а непрямі податки (як податки з спрямуванням на витрачання матеріальних благ) залучаються до створення ціни реалізації.

Наслідком використання такого критерію класифікації як персоніфікація платника податкового платежу є розподіл податків та зборів на три підгрупи: а) податків та зборів з фізичних осіб; б) податків та зборів з юридичних осіб; в) податків та зборів з узагальненого (змішаного) платника. Кожен з таких різновидів податкових платежів найбезпосереднішим чином впливає як на конструкцію правового механізму податку або збору, так і на характер залучення зобов'язаної особи до несення та реалізації складових податкового обов'язку: обов'язку із податкового обліку; обов'язку із сплати податку; обов'язку із податкової звітності.

Відношення до бюджету надходження податку та збору надає можливість здійснити групування податків та зборів на закріплені та регульовані, специфіка чого визначається змістом бюджетної системи. Закріплені податки безпосередньо і в повному обсязі надходять до конкретного бюджету, тоді як регульовані податки поступають у різні бюджети відповідно до пропорцій, які визначені бюджетним законодавством [4, с.125]. Тим самим, фактично, створюються передумови для підключення механізмів бюджетно-правового регулювання руху публічних фінансів. Тому подібна класифікація загострює увагу на прикордонне становище між сферами дії податкового та бюджетного права і необхідність взаємного адаптування та узгодження податко-правових та бюджетно-правових норм.

Водночас, деталізація закріплених податків та зборів за критерієм бюджетата-отримувача передбачає створення таких підгруп як: 1) державні податки та збори; 2) регіональні податки та збори; 3) місцеві податки та збори. Дане групування здійснено відповідно до рівнів бюджетної системи. Оскільки в Україні відповідно до її унітарного устрою впроваджено дворівневу бюджетну систему [5], то в цьому контексті всі вітчизняні податки та збори розподіляються на державні та місцеві. Державні податки та збори підлягають повному зарахуванню до Державного бюджету України, а місцеві податки та збори – до відповідних бюджетів місцевого рівня бюджетної системи України.

При цьому, як бачимо, при використанні бюджету надходження в якості критерію класифікації обов'язкових податкових платежів створюється самостійна підгрупа місцевих закріплених податків та зборів. Звідси, виникає конкуренція із критерієм повноважень органів публічної влади щодо встановлення податків та зборів. Останній, про що було вказано вище, зумовлює формування категорій загальнодержавних податків та зборів та місцевих податків та зборів. Втім, в обох цих випадках склад вітчизняних місцевих податків та зборів буде залишатися незмінним, адже всі місцеві податкові платежі, визначені

податковим законодавством [3], одночасно є й закріпленими за місцевими бюджетами (за їх загальним та спеціальним фондами) відповідно до бюджетного законодавства [5].

Тим не менш, для подальшого дослідження місцевих податків та зборів єдиний підхід до розуміння підстави такої класифікації має важливе значення. Зокрема, важливість цього зумовлюється чинниками, що впливають як на безпосереднє віднесення тих або інших податкових платежів до складу загальнодержавних чи місцевих, так і на особливості визначення їх правових механізмів та регулювання процесу введення цих податкових платежів у дію.

На нашу думку, при вирішенні питання критерію класифікації, що приймає участь у створенні категорії місцевих податків та зборів, слід враховувати, принаймні, дві обставини. Перша полягає у зазначеній позиції українського законодавця, який в якості єдиного законодавчо визначеного критерію класифікації обов'язкових податкових платежів обрав саме підставу диференціації повноважень органів публічної влади із їх встановлення [3]. Друга така обставина впливає із сутності досліджуваного фінансово-правового інституту місцевих податків та зборів, його формування саме із податково-правових норм. З огляду на це, вважаємо, що провідну роль при створенні групи місцевих податків та зборів в межах податкової системи України займає критерій повноважень органів публічної влади щодо їх встановлення.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации : от 17.12.1996 г., № 20-П [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.base.garant.ru](http://www.base.garant.ru).
2. Конституція України : від 28.06.1996 р., № 254к/96-ВР // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
3. Податкового кодексу України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.

4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас; Право, 2005. – 600 с.

5. Бюджетный кодекс Украины : від 08.07.2010 р., № 2456–VI // ВВР України. – 2010. – № 50. – Ст. 572.

6. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / Озеров И. Х. – М. : Тип. т-ва И. Д. Сытина, 1908. – 530 с.

7. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / Янжул И. И. – СПб., 1890. – 354 с.

*Скоробогач В. І. Критерій класифікації та його значення для створення категорії місцевих податків та зборів / В. І. Скоробогач // Форум права. – 2013. – № 4. – С. 384–387 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2013\\_4\\_66.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2013_4_66.pdf)*

Розглядається питання щодо ролі критерію класифікації у механізмі створення такої категорії як місцеві податки та збори. Також досліджуються норми законодавства, які визначають їх систематику. Окрема увага приділяється розгляду конкретних видів податкових платежів. Аналізуються критерії за якими їх можна виділяти в окремі групи. Науковцем визначається значення класифікації для регулювання податкових відносин та їх розвитку.

\*\*\*

*Скоробогач В.И. Критерий классификации и его значение для создания категории местных налогов и сборов*

Рассматривается вопрос о значении критерия классификации в механизме создания такой категории как местные налоги и сборы. Также исследуются нормы законодательства, которые определяют их систематику. Отдельное внимание уделяется рассмотрению конкретных видов налоговых платежей. Анализируются критерии, по которым их можно выделять в отдельные группы. Ученым определяется значение классификации для регулирования налоговых отношений и их развития.

\*\*\*

*Skorobogach V.I. Classification Criterion and Its Value to Create Categories of Local Taxes and Fees*

The author discusses the importance of classification criterion in the mechanism of creation of such categories as local taxes and fees. It also investigates the legal provisions that define their taxonomy. Special attention is paid to the specific types of tax payments. Analyzes the criteria by which they can be separated into separate groups. Scientists determined the value of the classification for the regulation of tax relations and their development.