



Список використаної літератури

1. Кухар В. Якщо з голови питають за роботу суду, то потрібно дати відповідні повноваження / В. Кухар // Закон і бізнес. – 2011. – № 46.
2. Конституція України // Відомості Верховної Ради

України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

3. Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.

Стаття надійшла до редакції 02.11.2011 р.

УДК 347.73

Ліпко О. Ю.

здобувач, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ЕЛЕМЕНТИ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКУ: ПРАВОВА ПРИРОДА ТА СПІВВІДНОШЕННЯ

*У статті розглянуто особливості правового механізму податку, проаналізовано різні погляди науковців на визначення та характеристики структурних елементів податків та зборів. Наведено різноманітні класифікації системи елементів юридичної конструкції податків.*

*В статье рассмотрены особенности правового механизма налога, осуществлен анализ различных взглядов ученых на определение и характеристику структурных элементов налогов и сборов. Приведены различные классификации системы элементов юридической конструкции налогов.*

*In article features legal mechanism tax analyzes different views of scholars on the definition and characteristics of the structural elements of the taxes and fees. We give various classifications of elements of the legal structure of taxes.*

**Ключевые слова:** правовий механізм податку, елементи податку, класифікація елементів податку.

У податково-правовій літературі містяться різні класифікації елементів оподаткування. При цьому використовуються різноманітні найменування самого терміна «елементи оподаткування», введеного законодавцем для того, щоб чітко визначити юридичні умови (а по суті – межі законності) встановлення податку [1, с. 121]. Коли йде мова про правовий механізм податку як сукупність елементів, що є необхідними й обов'язковими для встановлення податку та збору, учені по-різному характеризують цей набір елементів. Так, С. Г. Пепеляев пропонує говорити про юридичний склад податку [2, с. 80–122], М. П. Кучерявенко – про правовий механізм податку [3, с. 135–141], Н. В. Иванова виділяє юридичну конструкцію податку [5, с. 5], елементи складу податку та структури моделі податку [6, с. 51, 53]. Деякі науковці взагалі говорять про елементи податку як правової категорії [7, с. 18].

Н. В. Иванова пропонує одразу два погляди на юридичну конструкцію податку: 1) це система законодавчо закріплених і таких, які реалізуються у правовідносинах, за наявності юридичних фактів, елементів моделі податку, що чітко визначає обов'язок платника податків стосовно обчислення та внесення податкового платежу в бюджет або позабюджетний фонд [6, с. 51]. Учений пояснює, що правовою формою реалізації юридичної конструкції податку є податкові правовідносини, які виникають між державою і платником податків, виконуючи обов'язки зі сплати податку. Ці податкові правовідносини, що виникають при реалізації норм, опосередковуючи юридичну конструкцію конкретного податку, за своїм змістом є податковими зобов'язаннями, оскільки пов'язані з одностороннім виконанням платником податків обов'язку зі сплати податку, що є частиною його майна (у вартісному виразі), яке він повинен передати державі за законом, без зустрічного задово-

лення [5, с. 39, 183]. Ми не можемо погодитися з такою позицією. По-перше, як уже зазначалося, податок надходить до бюджету, а не позабюджетного фонду. По-друге, юридична конструкція податку не реалізується та не може реалізовуватися у податкових правовідносинах, тим більше у тих, що пов'язані зі сплатою податку. У правовідносинах зі сплати податку зазвичай сторонами виступають платник та держава (чи орган місцевого самоврядування). Юридична конструкція податку – це набір законодавчо встановлених елементів, що визначаються у процесі законотворчості. Законотворчість лежить за межами впливу податково-правових норм. Юридичну конструкцію податку також не можна пов'язувати з податковим зобов'язанням, яке, по суті, є сумою податку, що підлягає сплаті; 2) прийом юридичної техніки, як зразок формування законів про податки, зміст якого розкривається через об'єктивне право, тобто сукупність правових норм частини першої Податкового кодексу РФ, і є постійною. Акцент зроблений на статистиці юридичної конструкції. Однак Н. В. Иванова суперечить собі, зазначаючи, що юридична конструкція податку дає можливість розглядати податок не в статичній, а в його динаміці у вигляді процесу. Вона являє собою модельну побудову конкретного податку у взаємозв'язку норм, юридичних фактів і правовідносин, тому, на відміну від елементного складу податку в статичній, юридична конструкція податку дозволяє простежити як реалізацію прав та обов'язків суб'єктів правовідносин, так і вплив цих відносин на економічну, політичну і соціальну сфери суспільства [6, с. 51–52]. Отже, незрозуміло, чи є юридична конструкція податку категорією статичною або динамічною і чим відрізняється від елементного складу податку. Пропонується виділяти структуру моделі податку. Однак відмежувати ці три схожі категорії неможливо.



Науковець резюмує, що, виходячи з цього, правомірно говорити про нормативно-правове оформлення юридичної конструкції податку. При цьому норми права виконують двояку роль: 1) вони визначають вид і закріплюють видові характеристики кожного елемента юридичної конструкції податку; 2) саме при їх реалізації виникає комплекс правовідносин, що становлять каркас юридичної конструкції податку. Щодо правовідносин, які лежать в основі такого правового явища, як юридична конструкція податку, то їх можна охарактеризувати як регулятивні правовідносини [6, с. 52]. Ми не можемо погодитися з таким подвійним впливом норм. Якщо нормами права вже встановлена юридична конструкція податку, то яким чином реалізація цих норм може визначати схему чи основу цієї конструкції.

С. Г. Пепеляєв висловлює позицію, що податок повинен бути точно визначеним. У законі про кожний податок має міститися вичерпний набір інформації, який дозволив би конкретно затвердити: зобов'язану особу, розмір податкового зобов'язання та порядок його виконання; кордон вимог держави щодо майна платника податків. Нечіткість, двозначність чи неповнота закону про податок можуть призвести: до можливості ухилення від сплати податку на законних підставах (податкові лазівки); до зловживань з боку податкових органів [2, с. 80]. Складно не погодитися з цією думкою, хоча нам незрозуміло, чим відрізняється «кордон вимог держави щодо майна платника» від «розміру податкового зобов'язання». Імовірно, що розмір податку, який підлягає сплаті, і визначає межі вимог держави. Чіткість та конкретність будь-якої норми є однією з умов належної законодавчої діяльності.

Необхідно також зауважити, що нечіткість закону про податки не завжди призводить до правомірного обходу податку. Податки – дуже важливе джерело доходів. Тому судові органи нерідко з принципових податкових питань мають певну консолідовану позицію, що не завжди оснований на чіткому слідуванні приписам правових норм. Ми вже торкалися питання поверхового підходу Конституційного Суду України у питанні порушення процедури ухвалення Податкового кодексу України [8]. Питання чинності Податкового кодексу було принциповим. На жаль, Конституційний Суд України формально підійшов до цього, визначивши фактично необов'язковість окремих приписів Бюджетного кодексу України.

М. П. Кучерявенко зазначає, що правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади і управління щодо їх установлення, зміни та скасування, так і чітким закріпленням усіх елементів, які характеризують податок як цілісний досконалий механізм [3, с. 135]. Вважаємо нездійсненним завдання створення якогось досконалого податку. Однак необхідно виробити загальний підхід до структури всіх податків.

Н. Н. Злобін зауважує, що відсутність на рівні федерального законодавства чітких критеріїв

належності будь-якого обов'язкового платежу до податків або зборів призводить до того, що до сьогодні в російській податковій системі наявні платежі, найменування або формальне віднесення яких до податків або зборів не повною мірою відповідає їх правовій природі функцій [9, с. 48]. Однак ми не поділяємо цю думку. У Російській Федерації в основу законодавства про податки та збори покладений такий принцип: «При встановленні податків повинні бути визначені всі елементи оподаткування. Акти законодавства про податки і збори повинні бути сформульовані таким чином, щоб кожен точно знав, які податки (збори), коли і в якому порядку він повинен платити» (ст. 6 Податкового кодексу Російської Федерації [10]). Принцип знайшов втілення у ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації. Загальними умовами встановлення податків та зборів є те, що податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені платники податків і елементи оподаткування, а саме: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка; порядок обчислення податку; порядок та строки сплати податку. У необхідних випадках при встановленні податку в акті законодавства про податки і збори можуть також передбачатися податкові пільги та підстави для їх використання платником податків. Таким чином, російський законодавець виділяє вісім обов'язкових елементів встановленого податку. Причому платник тут стоїть відособлено. Логіка законодавця у цьому простежується складно, адже говорити про певну ієрархію зазначених елементів не можна, усі вони є обов'язковими. Виняток становить можливість встановлення пільг, що не є обов'язковим для податку. Пільги – це необов'язковий елемент податку, що не впливає на можливість визначення платежу як податку.

Аналіз указаної норми дозволив Н. В. Івановій зробити висновок про допущені в ній неточності. Загальні умови мають на увазі наявність загальних принципів формування і організаційної структури податку, у зазначеній статті називається лише частина елементів податку, що не дозволяє представити ні принципи формування моделі, ні модель податку в повному обсязі. Учений пропонує власне бачення редакції ст. 17 Податкового кодексу Російської Федерації: «Юридична конструкція податку. 1. Юридична конструкція податку являє собою систему законодавчо закріплених і таких, що реалізуються у правовідносинах, за наявності юридичних фактів, елементів моделі податку, чітко визначає обов'язок платника податків щодо обчислення та внесення податкового платежу в бюджет або позабюджетний фонд. 2. Юридична конструкція податку містить загальні та додаткові елементи. До складу загальних елементів юридичної конструкції податку входять основні і допоміжні елементи. Кожен головний елемент юридичної конструкції податку повинен бути визначений в окремій правовій нормі другої частини Податкового кодексу РФ. Допоміжні елементи можуть встановлюватися у правових нормах, що визначають загальні елементи юридичної конструкції податку. 3. До складу



загальних елементів юридичної конструкції податку входять: основні елементи: платник податків, об'єкт оподаткування, предмет оподаткування, податкова база, ставка податку, податковий період, порядок обчислення податку, порядок сплати податку, строки сплати податку, способи сплати податку; допоміжні елементи: масштаб податку, одиниця оподаткування, джерело податку, носій податкового тягаря. Носій податкового тягаря у прямих податках збігається з платником податків та самостійно виділяється лише в непрямих податках.

4. Додаткові елементи обумовлюють особливості внесення податкового платежу до бюджету платником податку, це: податкові пільги, звітний період, відповідальність платника податків» [6, с. 83–84].

Вважаємо, що запропоноване законодавче закріплення юридичної конструкції податку є невдалим. Із визначення незрозуміло, що є юридичним фактом, з яким пов'язується виникнення, зміна або припинення відносин. Видається примарною ідея закріплення чіткості правової регламентації. Як і будь-яка ідея, це певна мета, досягнути якої неможливо. Законодавець повинен прагнути чіткості, а закладення такого принципу є добровільним погодженням із можливістю недотримання його. Не потрібно залишати поза увагою можливість впливу на окремі елементи податку органів місцевого самоврядування. Ідеться, звичайно, про місцеві податки.

Цікавим є підхід до системи елементів юридичної конструкції податку. Виділені загальні та додаткові елементи. Перші, у свою чергу, поділяються на основні та допоміжні. Проте не досить чітко сформульована позиція щодо головних елементів юридичної конструкції податку: чи це самостійний набір елементів, чи частина основних або допоміжних. Встановлено, що головні елементи юридичної конструкції податку повинні бути визначені в окремій правовій нормі другої частини Податкового кодексу РФ, проте незрозумілим є положення про можливість закріплення допоміжних елементів у правових нормах, що визначають загальні елементи юридичної конструкції податку, адже головні елементи, очевидно, є частиною загальних елементів.

Варто звернути увагу на ще одну допущену неузгодженість. Якщо юридична конструкція податку дозволяє чітко визначити обов'язок платника податків щодо обчислення та внесення податкового платежу, то яка потреба у відмежуванні носія податкового тягаря. Тут ми маємо справу з розмежуванням податків на прямі (прибутково-майнові) та непрямі (на споживання). Непряме оподаткування зумовлює виділення формального платника (продавець товарів, робіт та послуг) та реального платника податку (споживача товарів, робіт та послуг; носія податкового тягаря). Ознака збігу юридичного та фактичного платника є основною при розмежуванні податків на прямі й непрямі. При прямому оподаткуванні юридичний і фактичний платники збігаються, при непрямому – ні.

Існує і багато інших класифікацій податків. Так, залежно від бюджету – надходження податку. Податки надходять до бюджетів різних рівнів, на підставі чого податкові платежі можна розділити на закріплені й регульовані.

Закріплені податки безпосередньо й цілком надходять до конкретного бюджету або позабюджетного фонду. Серед закріплених податків виділяють податки, які надходять до Державного бюджету, місцевого бюджету, позабюджетного фонду. Регулятивні (різнорівневі) податки надходять одночасно в бюджети різних рівнів у пропорціях відповідно до бюджетного законодавства. Суми відрахувань за такими податками, зараховані безпосередньо до Державного бюджету і бюджетів інших рівнів, визначаються при затвердженні кожного бюджету.

Можна дещо деталізувати цю групу податків, диференціювавши їх на групи: а) державні – податки, що повністю надходять до Державного бюджету; б) місцеві – податки, які повністю надходять до місцевих бюджетів; в) пропорційні – податки, що розподіляються між державним і місцевим бюджетами в певній пропорції; г) позабюджетні – податки, які надходять у певні фонди (у деяких випадках, щоправда, вони повинні все-таки пройти через бюджет) [11, с. 116].

Залежно від типу платника можна виділити: податки з юридичних осіб; податки з фізичних осіб; змішані. Змішані податки сплачують як фізичні, так і юридичні особи. Прикладом цього податку є єдиний податок.

Немає потреби робити певну класифікацію для самої класифікації. Вона повинна мати конкретний практичний сенс. Логічною, правильною та єдино можливою для законодавчого закріплення є класифікація податків на загальнодержавні та місцеві. Закріплена у ст.ст. 9, 10 Податкового кодексу України [12] класифікація податків зумовлена компетенцією на введення податку. Компетенція на встановлення податку належить виключно Верховній Раді України. Встановлення загальнодержавних податків є одночасним введенням податків. Введення місцевих податків потребує рішення відповідної місцевої ради.

### Список використаної літератури

1. Беликов Е. Г. Установление налогов в Российской Федерации : некоторые вопросы юридической техники / Е. Г. Беликов // Современные проблемы теории налогового права : материалы международной научной конференции, Воронеж, 4–6 сентября 2007 года / под ред М. В. Карасевой. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2007. – С. 121–125.
2. Налоговое право: учебное пособие / [под ред С. Г. Пепеляева]. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. III : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
4. Иванова В. Н. Моделирование и юридическая оптимизация юридических конструкций налогов / Иванова В.Н. – Ульяновск : Тухтаров В. Н., 2007. – 216 с.