

Головін Д. В.,
кандидат юридичних наук, начальник юридичного відділу
ТОВ «АВІСТА-КАПІТАЛ»

Мазалов А. М.,
генеральний директор ТОВ «ТС ГРУПП ЛТД»

ПОДАТКОВА СТАВКА ЯК ОСНОВНИЙ ОБОВ'ЯЗКОВИЙ ЕЛЕМЕНТ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ПОДАТКУ

TAX RATE AS MAIN MANDATORY ELEMENT OF LEGAL MECHANISM OF TAX

Здійснено правовий аналіз податкової ставки як елемента правового механізму податку. Досліджено роль та значення податкової ставки для організації податково-правового регулювання. Визначено взаємозв'язок податкової ставки із реалізацією податком фіскальної, регулюючої, стимулюючої та контрольної функцій.

Ключові слова: податкова ставка, види податкових ставок, правовий механізм податку, обов'язкові елементи податку, функції податку.

Осуществлен правовой анализ налоговой ставки как элемента правового механизма налога. Исследованы роль и значение налоговой ставки для организации налогово-правового регулирования. Определена взаимосвязь налоговой ставки с реализацией налогом фискальной, регулирующей, стимулирующей и контрольной функций.

Ключевые слова: налоговая ставка, виды налоговых ставок, правовой механизм налога, обязательные элементы налога, функции налога.

This article deals with legal analysis of tax rate as an element of legal mechanism of tax. The role and significance of tax rate for legal regulation of taxation are explored. The correlation between tax rate and fiscal, regulative, stimulative and control functions of tax is defined.

Key words: tax rate, types of tax rates, legal mechanism of tax, mandatory elements of tax, tax functions.

Вступ. Значення податкової ставки для сутності податку та його існування як комплексного економіко-правового явища складно переоцінити. Будь-яка особа – платник податку, вираховуючи та сплачуючи суму податкового платежу до бюджету передусім звертає увагу на ті положення податкового законодавства, якими врегульована податкова ставка. Це закономірно, адже розмір податкової ставки фактично визначає грошовий розмір податкового обов'язку платника податку, частку його залучення до несення податкового тягаря та ступінь сприяння в реалізації публічного інтересу всього суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій та невіршені раніше проблеми. Питанням податкової ставки, її місця та ролі як елемента правового механізму податку приділяли увагу у своїх працях такі провідні вітчизняні та зарубіжні фахівці в галузі фінансового права, як Л.К. Воронова, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, Є.В. Порохов, В.Ю. Хомутич. Водночас аспект функціональної багатоманітності податкової ставки та можливість реалізації нею усіх основних функцій податку допоки не виправдано залишався поза полем зору вчених.

Постановка завдання. Метою статті є правовий аналіз інституту податкової ставки, характеристика ролі податкової ставки у правовому механізмі податку, визначення правового призначення податкової ставки із позиції її функціонального різноманіття.

Результати дослідження. У податковому законодавстві визначення податкової ставки є одним із найбільш лаконічних із-поміж інших елементів податко-

вого механізму. Так, у статті 25 Податкового кодексу України визначено, що «ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування» [1]. Особливо не відрізняється й позиція російського законодавця із цього приводу. Згідно із пунктом першим статті 53 Податкового кодексу Російської Федерації податкова ставка являє собою «величину податкових нарахувань на одиницю виміру податкової бази» [2].

Кардинально не змінюється ситуація із податковою ставкою й у вітчизняній доктрині фінансово-правової науки, у якій ставці податку традиційно присвячується небагато уваги (на відміну від досліджень учених-економістів). Наприклад, один із родоначальників науки податкового права на теренах незалежної України М.П. Кучерявенко вказує, що характеристика цього елемента правового механізму податку є одною із найбільш сталих та несуперечливих. При цьому, як підкреслює вчений, під час визначення ставки податку відсутні принципові розходження між різними вченими [3, с. 253].

Фактично це дозволяє вченим-правникам аргументовано знімати питання із цього елемента податку та вивчати податкову ставку дуже побіжно. А цього робити не варто, адже вдале врегулювання податкової ставки в податковому законодавстві та достатньо глибоке розуміння її сутності здатне вирішити багато нагальних питань сфери правового регулювання податкових відносин. І цьому є логічне пояснення, адже податкова ставка найбільше серед інших елементів податків як забезпечує втілення правових функцій податку, так і слугує містком між правовою

формою та економічною сутністю податку, у який спосіб дозволяючи податку працювати як єдине ціле на користь усього суспільства.

Не випадково один із провідних сучасних фахівців-практиків у сфері податкових відносин В.Ю. Хомутич у своїй праці «Загальні засади встановлення податків та зборів», присвячену фундаментальним питанням правового механізму податку та його елементам, прямо підкреслює важливість податкової ставки. Він аргументовано зазначає, що якщо без платника податок не може існувати (без платника податок безглуздий), без об'єкта податок не може визначитися (без об'єкта податок немислимий), то без ставки податок не може функціонувати (без ставки податок невраховуваний). Для законодавця ставка податку є одним із найважливіших інструментів податкового маневрування. Здійснюючи тільки коригування податкової ставки можливо змінювати наявний податковий тиск, варіювати залежно від стану економіки держави та сутності публічного інтересу функціональне навантаження того чи іншого податку або збору податкового характеру, переміщаючи акцент із фіскальної на регулюючу функції та навпаки [4, с. 124]. І це, як ми побачимо, є дійсно правильним.

Тож що ж особливого у податковій ставці? Спробуємо спочатку визначити її роль та місце у податковому механізмі. Відповідно до статті 7 Податкового кодексу України ставка податку на рівні із платником податку, об'єктом оподаткування, базою оподаткування, порядком обчислення податку, податковим періодом, строком та порядком сплати податку, а також строком та порядком подання звітності про обчислення і сплату податку є тими елементами податку, що обов'язково визначаються під час його встановлення [1]. Звідси випливає, що податкова ставка є обов'язковим елементом правового механізму податку.

При цьому варто мати на увазі, що правовий механізм податку складається з окремих частин. В.Ю. Хомутич вказує, що співвідношення окремих елементів податкового механізму характеризується своєю взаємозалежністю та взаємообумовленістю. Об'єднуючись, ці елементи утворюють правовий режим конкретного податку або збору. А вплив кожного з них на сутність податкового обов'язку платника податку або збору визначає потребу класифікувати їх [4, с. 86]. Загальноприйнятим у фінансово-правовій науці є поділ обов'язкових елементів податку на основні та додаткові із тим застереженням, що «цілісний правовий механізм податку можливий тільки як сукупність основних і додаткових елементів. Відсутність хоча б одного з додаткових елементів не дозволить законодавцю закріпити окремий податок або збір» [3, с. 140]. У свою чергу, податкова ставка разом із платником та об'єктом оподаткування складає систему основних обов'язкових елементів правового механізму податку, визначення у податковому законі яких достатньо для конкретизації податкового обов'язку платника податку та його міри.

Податкова ставка відповідає саме за міру, тобто розмір податкового обов'язку суб'єкта податку. Тому довкола податкової ставки сконцентровано процес розрахунку суми податку, що має бути внесена платником податку або його податковим агентом до централізованого фонду грошових коштів публічного територіального утворення. На це й вказує відомий російський фахівець у галузі фінансового права І.І. Кучеров, зазначаючи, що у спрощеному вигляді обчислення податку являє собою застосування податкової ставки до податкової бази. При цьому податкова ставка, якщо не брати до уваги її конструктивні особливості, як елемент податку безпосередньо визначає долю майна платника податку, яку, виходячи із об'єкта оподаткування, що він має, необхідно передати на користь держави у рахунок виконання податкового обов'язку. Основне призначення податкової ставки – нормування податкового обов'язку, а саме визначення розміру грошових коштів, що мають бути сплачені до бюджету [5, с. 334]. У такий спосіб центральним завданням податкової ставки є сприяння реалізації фіскальної функції податку, коли від податкової ставки напряму залежить розмір податку, що сплачується платником.

Фіскальна сутність податкової ставки пов'язана із такою засадою податкового законодавства, як фіскальна достатність, що вимагає встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [1], а також відображена у визначенні податкової ставки, що надається фінансово-правовою доктриною. Так, І.І. Кучеров зазначає, що в узагальненому вигляді податкову ставку можна визначити як «конструктивний елемент податку, що являє собою встановлену у законодавстві міру, за рахунок якої визначається загальне значення обов'язку платника податку зі сплати податку» [5, с. 335–336]. У свою чергу казахський учений Є.В. Порохов вказує на податкову ставку як на «поставлену в залежність від загальної кількісної міри податкової бази норму податкового вилучення та належних державі грошових коштів суб'єкта податку, що виражається в абсолютній сумі або у відсотках до відповідної величини податкової бази» [6, с. 111–112]. В останньому визначенні вказано також і на спосіб реалізації свого фіскального призначення податковою ставкою: в абсолютних або відносних величинах податкової бази.

Фактично мова йде про різновиди податкової ставки за критерієм методу її встановлення. У Податковому кодексі України цим видам податкової ставки відведена стаття 28, у якій зазначено, що абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування [1]. Відносні ставки додатково можуть бути розподілені на три підвиди. Про це вказує М.П. Кучерявенко, зазначаючи, що характер

співвідношення ставки податку й одиниці оподаткування дозволяє виділити кілька підвидів відносних ставок: а) відносно-процентні ставки податку – встановлюються у відсотках до одиниці оподаткування; б) відносно-кратні – співвідношення розміру податку й одиниці оподаткування встановлюється у величинах, кратних певному показнику (неоподатковуваному мінімуму, мінімальній заробітній платі тощо); в) відносно-грошові – ставки податку, які встановлюють ставку у формі певної грошової суми на частину об'єкта оподаткування [7, с. 295].

Традиційно питання про те, встановлювати абсолютні чи відносні ставки податку, вирішується залежно від того, на основі яких параметрів визначена податкова база. Якщо мова йде про фізичний або кількісний спосіб визначення податкової бази, як це, наприклад, здійснено щодо акцизного податку, то ставка податку встановлюється в абсолютних одиницях. Натомість якщо податкова база визначена у грошовому вимірі, як це відбувається у прибуткових податках, то такий податковий механізм закріплює відносні ставки податку. При цьому в умовах прискорених інфляційних процесів абсолютні ставки дещо ускладнюють досягнення ефективного податково-правового регулювання, яке стає можливим тільки за постійного коригування розміру відповідних абсолютних податкових ставок.

Хоча фіскальна функція податкових ставок є головною, але не єдиною, що покладається на цей елемент правового механізму податку. Іншою функцією є їх регулюючий напрям впливу на регульовані податковим правом відносини. За допомогою регулюючого потенціалу податкові ставки стають одним із засобів реалізації таких засад податкового законодавства, встановлених статтею 4 Податкового кодексу України, як рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та соціальна справедливість [1]. Перший принцип полягає в необхідності забезпечення однакового підходу до всіх платників, а другий принцип стосується вимоги встановлювати податки відповідно до платоспроможності платників податків. При цьому варто підкреслити, що загальноправова рівність та її окремий прояв у податковому праві вимагає надання рівних правових можливостей особам, що має відбуватися із врахуванням об'єктивно наявної матеріальної нерівності. Тому фактично якщо особи перебувають у нерівному матеріальному стані, то за принципом правової рівності для таких осіб мають бути встановлені саме різні правові режими. Окрім іншого, цей підхід визначено в позиції Європейського суду з прав людини, наприклад, у його постанові від 6 квітня 2000 року у справі «Флімменос проти Греції», де вказано, що держава зобов'язана по-різному ставитися до осіб, які перебувають у помітно різних ситуаціях [8].

Свій головний вияв регулююча функція в податкових ставках знаходить в тих умовах, коли податкові ставки стають частиною пільгово-податкових режимів і для певних категорій осіб використовуються знижені податкові ставки. Тут податкова ставка

використовується із тією самою метою, що і податкові пільги, стаючи *de facto* однією із форм останніх. Це закріплено у пункті 30.9 статті 30 Податкового кодексу України, де вказано, що податкові пільги надаються, зокрема, й шляхом встановлення зниженої ставки податку та збору [1].

Однак для можливості говорити про податкове пільгування шляхом встановлення знижених податкових ставок потрібно, щоб одночасно функціонували і звичайні податкові ставки для інших категорій платників податків, матеріальне становище яких дозволяє їм нести податковий обов'язок у повному обсязі. Тому під час здійснення податковими ставками регулюючої функції відбувається використання поділу податкових ставок на базові та знижені. Розуміння базової ставки ми знаходимо у статті 26 Податкового кодексу України, згідно із якою «базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку відповідним розділом цього Кодексу» [1]. Натомість поняття зниженої ставки у вітчизняному податковому законодавстві не закріплено. Однак відповідне визначення надає М.П. Кучерявенко, який вказує, що знижена податкова ставка – ставка оподаткування, яка визначена з урахуванням особливостей платника податку і (або) видів його діяльності, форми і розміру отримуваних ним доходів і за розміром є нижча за базову (основну) ставку [3, с. 257]. Подібне визначення варто було б закріпити у вітчизняному податковому законодавстві, доповнивши статтю 26 Податкового кодексу України відповідним пунктом.

Ще однією функцією податку, що може бути реалізована податковими ставками є стимулююча функція. Питання податково-правового стимулювання стає дуже гострим в умовах необхідності подолання наслідків світової економічної рецесії для забезпечення конкурентоздатності вітчизняної економіки, а також для коригування соціально-економічних процесів у бажаному для суспільства напрямі. У цьому сенсі податкова ставка стає впливовим інструментом податкового стимулювання, коли явища, у яких зацікавлене суспільство, отримають державну підтримку і для відповідних видів діяльності встановлюються мінімальні податкові ставки, тоді як небажані або шкідливі суспільні явища зазнають підвищеного податкового тиску, що робиться шляхом впровадження підвищених та максимальних податкових ставок. Тут фактично податкова ставка та податковий тиск стають важелями впливу держави на ті чи інші процеси в суспільстві. Як зазначає І.І. Кучеров, «вочевидь, що рівень оподаткування напряму залежить від розміру податкових ставок, які в цьому разі і є своєрідною мірою втручання держави у сферу майнових інтересів платників податків» [5, с. 334].

Варто вказати, що у чинному податковому законодавстві України можливість використання податкових ставок зі стимулюючою метою використовується не в повну силу. Крім цього, необхідним є закріплення відповідної класифікації податкових ставок за підставою формування стимулів для платників податків або із розподілом ставки на пропорційні,

прогресивні та регресивні. При цьому пропорційні ставки використовуються там, де стимулювання не потрібно, прогресивні – де існує необхідність в обмеженні певної діяльності, а регресивні – в умовах прямого стимулювання. Наприклад, однією із сфер, де можливе та потрібне таке податково-правове стимулювання – заробітна плата найманих працівників. Одна із великих проблем тут, що значна частина зарплат видається в конвертах, а офіційно декларується та сплачується лише частка заробітної плати. Із метою ж стимулювання виплат працівникам саме «білих» грошей потрібно ввести регресивну ставку податку на доходи фізичних осіб, коли що більше задекларований дохід особи, то меншою є ставка податку. Окрім іншого, це стимулюватиме й розвиток високотехнологічних галузей економіки із високими заробітними платами, що в кінцевому підсумку сприятиме зростанню основних макроекономічних показників нашої держави.

Нарешті, податковими ставками реалізується й контрольна функція податків. Як вказує М.П. Кучерявенко, завдяки цій функції оцінюється раціональність, збалансованість податкової системи в цілому та кожного податку окремо, а також перевіряється, наскільки податки відповідають меті публічного інтересу в умовах, що склалися [3, с. 108]. Фактично ця функція налаштовує зворот-

ний зв'язок для платників податків та суспільства із приводу виконання державою своїх функцій із податково-правового регулювання та забезпечення економічного добробуту. Одночасно податкові ставки можуть інформувати про використовувані в державі типи та форми податкової політики, а так само слугувати індикатором позитивних зрушень у динаміці соціально-економічного розвитку. Із цих позицій податкова ставка є також й одним із чинників залучення іноземних інвестицій до національної економіки, що є одним із нагальних питань для України.

Висновки. Таким чином, надається можливість стверджувати, що податкова ставка не тільки входить до переліку основних обов'язкових елементів, а й є чи не найбільш важливим елементом усього правового механізму податку та серцевиною, довкола якої визначається міра податкового обов'язку платника податку і ступінь податкового тиску на нього. Податковою ставкою реалізується як фіскальна, так і регулятивна, стимулююча та контрольна функції податку. З огляду на це необхідно більш детально закріпити в Податковому кодексі України підстави класифікації і види податкових ставок, а також активніше використовувати функціональні можливості податкових ставок у правових механізмах податків вітчизняної податкової системи.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.consultant.ru.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т / Н.П. Кучерявенко. – Т. 3 : Учение о налоге. – Харьков : Легас ; Право, 2005. – 600 с.
4. Хотмутиннік В.Ю. Загальні засади встановлення податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук / В.Ю. Хотмутиннік ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2015. – 193 с.
5. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов : [монография] / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
6. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : [учеб. пособие] / Е.В. Порохов. – Алматы : Жеті Жаргы, 2001. – 168 с.
7. Білоус В.В. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / [В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.] ; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
8. Постанова Європейського суду з прав людини від 6 квітня 2000 р. у справі «Флімменос проти Греції» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58561.