

## ПРИРОДА ПОДАТКІВ, ФУНКЦІЇ Й ПРИНЦИПИ ОПОДАТКУВАННЯ

Визначені критерії відмінності податкових платежів від неподаткових, розкрита економічна природа податку, визначена суть побудови системи оподаткування.

Определены критерии отличия налоговых платежей от неналоговых, раскрыта экономическая природа налога, сформулирована суть построения системы налогообложения.

The criteria of tax payments differences from non-tax ones were determined, economic nature of charge was revealed, the essence of construction of the system of levy was formed.

Із усього різноманіття фінансових проблем, які сьогодні виникають на підприємствах, найважливішими є природа податків, функції й принципи оподаткування.

Дослідження природи податків фінансова наука проводить у сфері вчення про державу. Відомо, що з виникненням держави й державного апарата починається формування системи перерозподільчих відносин (розподіл уже розподіленого ВВП), що з розвитком товарно-грошових відносин виступає, як правило, у грошовій формі. Основним методом перерозподілу ВВП є пряме вилучення державою певної частини внутрішнього валового продукту для формування цільових централізованих фінансових ресурсів, що й становить сутність оподаткування.

Складності розгляду природи податків полягають у тому, що податки - це одночасно економічне, господарське й політичне явище, на що ще в ХІХ столітті вказував російський економіст М. М. Алексеєнко [1, с.25].

Певний внесок у розвиток науки про податки внесли представники англійської класичної політекономії А. Смит і Д. Рикардо. Перший виділив п'ять принципів оподаткування [12], а також вони виступали проти непрямих податків, які зменшують обсяги споживання.

Вагомий внесок у розвиток природи податків зробив А. Вагнер, який вважав, що «податки, як обов'язкові платежі, вилучаються державою частково для покриття державних видатків, частково для покриття суспільних потреб» [7, с.42]. Тобто відзначає крім фіскального характеру податків їхню розподільчу функцію.

На відміну від А. Вагнера Е. Сакс обґрунтував податок на чисто економічних явищах. Він казав: «Держава задовольняє певні потреби особи, а особа, у свою чергу, за це оплачує їй повну суму коштів у вигляді податків» [7, с.64]. Таким чином, визначення податків базується на

понятті обміну між державою й фізичною і юридичною особою.

Певний внесок у розвиток теорії податків зробили представники шведської школи - К. Віксель і Е. Ліндаль, які вважали, що головною проблемою оподаткування є досягнення справедливості [7, с.42].

Найбільшу популярність одержала податкова концепція американського економіста А. Лаффера, що обґрунтував і графічно досліджував залежність між рівнем оподаткування й доходами бюджету.

У розвиток податкової теорії в свій час внесли певний внесок економісти Росії М. Алексеєнко, М. Тургенєв, І. Озеров, СРСР - В. Андрищенко, В. Сутормина, В. Федоров і України - В. Буряковский, С. Каламбет, К. Ковальчук, А. Поддєрьогін, Р. Тянь і інші.

Однак і на сьогоднішній день розгляд природи податків, функцій і принципів оподаткування не втратило свого значення.

Податки являють собою тільки один з видів економічного примушення. Крім податків існують і інші види вилучень до державного бюджету. У зв'язку з різноманіттям форм вилучень у дохід держави виникає необхідність визначити: що ж є безпосередньо податком, а що неподатковими, хоча й обов'язковими платежами.

Проблема заключається в тому, що податок - категорія комплексна. Розглядаючи категорію податку з економічної точки зору, можна зробити висновок про те, що виділити його зі складу інших державних вилучень, а також установити його відмінність від інших зборів, мита і платежів досить складно. На думку професора А. Козака, податки як «найважливіша вартісна економічна категорія» являє собою грошові відносини, за допомогою яких держава безоплатно вилучає частину національного доходу для фінансового забезпечення реалізації своїх функцій [5, с.185]. У той же час А. Дада-

шов у розділі «Сутність податків і принципи оподаткування» визначає податок як вилучення державою на користь суспільства певної частини внутрішнього валового продукту у вигляді обов'язкового внеску [7, с.47]. Отже, при встановленні економічної сутності податків найважливішим критерієм виступає їхня приналежність до фінансово-бюджетної системи суспільства.

Без чіткого визначення терміна «податок» неможливо правильно й одноманітно застосувати норми законодавства, що регулюють порядок установа й стягнення податкових платежів, та визначають обсяг повноважень і компетенцію податкових органів, неможливо, зокрема, правильно встановити фінансову відповідальність за порушення строків оплати обов'язкових платежів. Так, фінансова санкція у вигляді пені в розмірі 120 відсотків дисконтної ставки НБУ стягується тільки за прострочення податкових платежів, тоді як при простроченні внесення неподаткових платежів повинна стягуватися пеня в розмірі 0,05 відсотка за кожний день прострочення.

У статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» наведено нормативне визначення податку: «Під податком і збором (обов'язковим платежем) у бюджеті й державні цільові фонди варто мати на увазі обов'язковий внесок у бюджет відповідного рівня або в державний цільовий фонд, здійснюваний платниками в порядку й на умовах, визначених законами України про оподаткування». Іншими словами, податок являє собою обов'язковий платіж, що стягується державою з юридичних і фізичних осіб.

Попереднє визначення податку є вкрай невдалим, оскільки не розкриває істотних ознак податку й не дає ніяких критеріїв відмінності податкового платежу від неподаткового. Зокрема, якщо порівнювати природу податків у суспільному їхньому розумінні (податок на прибуток, податок із власників транспортних засобів і ін.) і, наприклад, збори в пенсійний фонд, фонд соціального страхування, мита, економічні платежі й фінансові санкції, то немає ніяких принципових відмінностей між ними у світі порушеної ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування»

У зв'язку з явно недостатнім висвітленням нормативного тлумачення категорії «податок» економічна наука змушена уточнювати визначення сутності податку. На думку С. Пепеляєва, «податок - єдино законна (установлена законом) форма відчуження власності фізичних і

юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безплатності, безповоротності, забезпечена державним примусом, але не носить характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади» [9, с.24].

Таке найбільш оптимальне визначення податку представляється все-таки неповним. Характеристика податку дається шляхом виключення («не носить характер покарання або контрибуції») і не відображає позитивних його ознак, які б дозволяли точно встановити, чим податок відрізняється від іншого неподаткового платежу.

Огляд літературних джерел показав, що у світовій практиці оподаткування вироблені два основних підходи до тлумачення економічної сутності податку: розширювальний і вузький.

Розширювальний підхід до поняття податків передбачає віднесення до них будь-яких вилучень коштів для фінансування публічних видатків. При такому підході будь-який внесок, відрахування, збір, тариф підпадають під поняття податків. Стаття 1 Закону України «Про систему оподаткування» передбачає саме таке трактування.

Вузький підхід дозволяє розглядати податок як одну з різновидів фіскальних платежів, що відповідає певним вимогам. Вибір відповідного підходу багато в чому визначається конкретними особливостями національного законодавства. Так, якщо виходити зі змісту ст. 15 Закону України «Про систему оподаткування», то можна зробити висновок, що місцеві збори податками не вважаються [3, с.486].

Основним і єдиним критерієм відмінності податку від іншого неподаткового платежу виступає ознака нормативно-галузевого регулювання. Податкові відносини, у тому числі стягнення податків, регламентується нормами податкового законодавства, у той час як неподаткові обов'язкові платежі регулюються нормами інших галузей законодавства, зокрема, екологічного, патентного й ін. Відповідно до цього критерію обов'язковий платіж здобуває статус податкового тільки у двох випадках, коли:

а) цей платіж законодавчо включений у податкову систему. Закон України «Про систему оподаткування» передбачає в статтях 14 і 15 закритий перелік податків;

б) цьому платежу статус податкового приданий у спеціальному порядку, що відповідає діючому податковому законодавству.

На підставі викладеного можна констатувати, що податок – це обов'язковий платіж у бюджет (цільовий централізований фонд) за умови, що даний платіж безпосередньо входить у податкову систему держави й установлений відповідним податковим законодавством.

В окрему групу виділяються разові державні вилучення - платежі, що стягуються державою в особливому порядку й, як правило, у надзвичайних ситуаціях, а також як покарання. Прикладом разових вилучень можуть служити ревізії й конфіскації. Широко поширені також штрафи. Розходження між податками й штрафами варто шукати, насамперед, у приводі вилучення. Приводом податкового платежу є перерозподіл національного доходу, а приводом сплати штрафу – здійснення того або іншого правопорушення.

Слід зазначити, що на ряду з категорією «податок» у законодавстві часто застосовуються терміни «збір», «мити», «податковий збір», «податковий платіж» і ін. Збори й мито звичайно стягуються державними й місцевими органами й установами за надання законно встановлених послуг або надання певного права. Обов'язковість сплати мита і зборів настає безпосередньо в результаті вільного вибору платника. Обов'язок же по сплаті податку виникає в кожному разі при наявності в платника податків об'єкта оподаткування. Істотною ознакою податку є невідшкодування його сплати.

Різноманіття існуючих податків викликає необхідність їхньої класифікації (угруповання) по видах на певній основі. У сучасній теорії й практиці оподаткування відзначаються наступні ознаки класифікації податків:

- за формою оподаткування: прямі й непрямі;
- по суб'єктах оподаткування: податки з фізичних осіб, податки з підприємств і організацій, змішані податки;
- по органу, що встановлює й конкретизує податки: державні й місцеві;
- по цільовій спрямованості податку: загальні, спеціальні.

Розглядаючи податки як інструмент вартісного розподілу й перерозподілу внутрішнього валового продукту й національного доходу держави необхідно відзначити, що в той же час оподаткування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується те або інше призначення податків. Необхідно відзначити, що в офіційних документах про оподаткування функції податків не визначені. Однак, у спеціа-

льній літературі, підручниках і наукових статтях автори називають ряд функцій, що їх виконують податки. Взаємодіючи, ці функції утворюють у своїй сукупності взаємозалежну систему, що виконує наступні основні функції: фіскальну (бюджетну), розподільну (соціальну), що регулює (економічну), контрольну, заохочувальну [6, с. 4].

За допомогою фіскальної функції реалізується головне призначення податків: формування й мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумулювання в бюджеті коштів для виконання загальнодержавних і цільових державних програм.

Розподільна (соціальна) функція оподаткування відображає перерозподіл суспільних доходів між різними категоріями населення.

Регулююча (економічна) функція оподаткування спрямована, у першу чергу, на досягнення за допомогою податкових механізмів тих або інших завдань економічної політики держави. При дослідженні цього аспекту податкових відносин виділяють стимулюючу, дестимулюючу й відтворювальну підфункції оподаткування.

Стимулююча підфункція спрямована на підтримку тих або інших економічних процесів. Вона реалізується через систему пільг і звільнень. Нинішня система оподаткування України представляє широкий спектр пільг і звільнень для платників податків.

Дестимулююча підфункція, навпроти, спрямована на встановлення за допомогою податку перешкод для розвитку яких-небудь економічних процесів, що суперечать економічній політиці держави.

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення використовуваних ресурсів. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, плата за воду, обов'язковий збір на розвиток виноградарства, садівництва й т.д.

Однак регулююча функція податків не є переважною в практиці оподаткування в Україні. Органи як законодавчої, так і виконавчої влади віддають перевагу фіскальній функції податків.

Недостатня увага до регулюючої функції податків з боку держави не знижує її вплив на діяльність платників податків. Об'єктивно кожний виробник зацікавлений у сплаті як можна меншої суми податків і найчастіше домагається цього як за рахунок легального зменшення величини об'єкта оподаткування, так і за рахунок вибору пільгових, з погляду опо-

даткування, умов діяльності. Таким чином, у самій суті кожного податку закладена регулююча функція.

Завдяки контрольній функції оподаткування оцінюється ефективність податкової системи, забезпечується контроль за видами діяльності й фінансовими потоками. Через контрольну функцію оподаткування виявляється необхідність внесення змін у податкову систему, а також у бюджетну політику держави.

Беручи до уваги багатогранність змісту податків, їхній комплексний характер і неоднозначність природи, необхідно відзначити, що кожній сфері податкових відносин відповідає своя система принципів. Умовно можна виділити:

- економічні принципи оподаткування;
- юридичні принципи (принципи податкового права);
- організаційні принципи податкової системи.

Економічні принципи оподаткування являють собою положення, що стосуються доцільності й оцінки податків як економічного явища. Уперше вони були сформульовані в 1776 р. Адамом Смітом у роботі «Дослідження про природу й причини багатства народів» [13]. А. Сміт виділив п'ять принципів оподаткування, названих пізніше «Декларацією прав платника»:

1) принцип господарської незалежності й волі платника податків, заснований на праві приватної власності;

2) принцип справедливості, що заключається в рівному обов'язку громадян платити податки відповідно до своїх доходів, якими вони користуються під заступництвом і захистом держави;

3) принцип визначеності, який визначає, що сума, спосіб, час платежу повинні бути заздалегідь відомі платникові податків;

4) принцип зручності, відповідно до якого податок повинен стягуватися в такий час і такий спосіб, які представляють найбільші зручності для платника;

5) принцип економії, відповідно до якого витрати по стягненню податку повинні бути менші ніж самі податкові надходження.

Принципи, запропоновані А. Смітом, зберегли свою актуальність і понині. Однак за більш ніж двохсоттридцятирічний розвиток суспільства система принципів А. Сміта перетерпіла певні зміни. У цей час особливу увагу заслуговують чотири економічних принципи оподаткування:

- принцип співрозмірності;
- принцип максимального врахування інтересів і можливостей платників податків;
- принцип економічності (ефективності);
- принцип справедливості.

Принцип співрозмірності можна також сформулювати як принцип економічної збалансованості інтересів платника податків і державного бюджету. Наочно цей принцип ілюструється рисунком американського економіста Артура Лаффера, на якому відображена залежність податкової бази від підвищення ставок податку, а також залежність бюджетних доходів від податкового тиску. Згідно його дослідженням максимальний рівень податкових надходжень у бюджет досягається при середній сумарній ставці прямих і непрямих податків у розмірі 37,7 %. В Україні ж при сьогоdnішній системі оподаткування середня сумарна ставка прямих і непрямих податків становить, по оцінках фахівців, близько 80 %. Податків же надходить у бюджет значно менше [15, с.49].

Принцип максимального врахування інтересів і можливостей платників податків є одним з найважливіших економічних становищ. Відповідно до даного принципу оподаткування повинне характеризуватися визначеністю й зручністю для платника податків. За словами російського економіста XIX століття М. І. Тургенєва: «Кількість податку, час і образ платежу повинні бути визначені, відомі платнику і незалежні від влади» [6, с.22].

Іншим проявом цього принципу є своєчасна поінформованість платника податків про всі зміни податкового законодавства, а також простота обчислення й сплати податку. Крім того, даний принцип передбачає можливість вибору платником податків того або іншого способу поведінки із запропонованих податковим законодавством.

На кожному етапі соціально-економічного розвитку принципи оподаткування модифікувалися залежно від цілей і функцій, які поклали на податкову систему. Так, А. Вагнер виділяє вже дев'ять принципів формування податкової системи, розділених на чотири категорії:

- фінансові принципи (достатність і динамічність);
- народногосподарські принципи (вибір джерел і видів податків);
- принцип справедливості (загальність і рівномірність);
- принцип керування системою податків (визначеність, зручність і економічність стягнення) [11].

У сучасних теоріях домінують ідеї американських економістів. Сукупність принципів побудови системи оподаткування вони доповнюють такими положеннями, як:

- антимонопольна спрямованість (податкова система не повинна сприяти концентрації виробничих факторів на ефективних ринках);
- принцип вигоди (пропорційність податкових зобов'язань тій вигоді, що платники податків одержують від реалізації урядових програм);
- принцип платоспроможності (залежність податків від економічного потенціалу, розмірів доходів і майна);
- гнучкість, чіткість, прозорість, стабільність податків [14].

В Законі України «Про систему оподаткування» закладено дванадцять принципів оподаткування. Це 1) стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного відновлення виробництва, вихід на світовий ринок, 2) стимулювання виробничої й інвестиційної активності, 3) обов'язковість, 4) рівнозначність і пропорційність, 5) рівність, 6) соціальна справедливість, 7) стабільність, 8) економічна збалансованість, 9) рівномірність сплати, 10) компетенція, 11) єдиний підхід, 12) доступність.

Слід зазначити, що в ряді випадків сучасне українське законодавство виступає в протиріччя із принципами максимального врахування інтересів і можливостей платників податків. Так, складність, громіздкість і заплутаність нормативних положень найчастіше утрудняють точно й правильно обчислювати виникаючі податкові зобов'язання. Система оподаткування піддається частим змінам, які іноді вводяться в дію, що зовсім неприпустимо, «заднім числом». Така система вимагає, на нашу думку, доробки.

Податкова система і її принципи, процедура сплати податків повинні бути оптимальними, зрозумілими і зручними для платників податків і економічними для податкових органів, що збирають податки, задовольняти потреби держави й ураховувати інтереси платників податків.

Таким чином, виконані дослідження, дозволили зробити наступні висновки:

1. Характерними ознаками податків, які дають можливість відрізнити їх від неподаткових платежів, є те, що податки не мають ні елементів конкретного еквівалентного обміну, ні конкретного цільового призначення. Вони характеризуються однобічним рухом грошових коштів від юридичних і фізичних осіб до держави й регламентуються нормами податкового законодавства.

2. Економічна природа податку складається у визначенні його призначення, об'єкта оподаткування й джерела оплати, а також визначення впливу, яке роблять податки на кінцеві результати діяльності суб'єкта оподаткування й народного господарства.

3. Суть принципів побудови системи оподаткування повинна складатися в узгодженні двох основних вимог: задоволення фіскальних потреб держави й врахування інтересів платників податків.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков. – 1870.
2. Андрущенко В. Л., Суторміна В. М., Федосов В. М. Держава – податки – бізнес. – К. – 1992. – 276 с.
3. Буряковский В. В., Кармазин В. А., Каламбет С. В., Водолазская О. А. Налоги: – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 615с.
4. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі. За ред. Ю. Немеца, Г. Райта (пер. з англ.), К.: Основи. – 1998. – 542 с.
5. Козак А. и др. Финансы и кредит: Учебник/ Под ред. А. Козака. – Екатеринбург: МП. «ПИПП», 1994. – 238 с.
6. Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: Вопросы теории и практики. – М.: Независимое издательство «Манускрипт», 1993.
7. Налоги: Учеб. пособие/ Под. ред. Д.Г. Черника. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 400с.
8. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – М.: 1911.
9. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Пепеляева. – М.: Инвестфонд, 1995. – 160 с.
10. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України, 2001 – С. 3–11.
11. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политика налогов. – М.: ИНФ–М, 1996. – 191 с.
12. Рикардо Д. Начало политической экономики и налоговое обложение// Соч. в 2т. – М.: Госполитиздат, 1941. – Т.1.
13. Сміт А. Дослідження про природу та причини добробуту націй. К.: 2001. – 594 с.
14. Семюелсон П., Нордгауз В. Мікроекономіка. / Пер. з англ., - К.: Основи, 1998. – 676 с.
15. Тянь Р. В., Ватченко О. Б. Фінанси: Навчальний посібник. – Дніпропетровськ: Пороги, 2004. – 252 с.

Надійшла до редколегії 17.05.2007.