

УДК 347.73(477)

В.В. МИХАЙЛОВ, Національний університет державної податкової служби України

СПЕЦІАЛЬНІ КРИТЕРІЇ КЛАСИФІКАЦІЇ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ, ЩО ВХОДЯТЬ ДО ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Ключові слова: податки, збори, податкова система, повноваження, компетенція

Застосування критерію правового режиму для проведення класифікації податків та зборів, що входять до податкової системи України, зумовлено його універсальністю, всеохоплюваністю, а також здатністю підкреслювати найважливіші правові аспекти будь-якої врегульованої правової сфери суспільних відносин.

Разом із тим, враховуючи багатоаспектність та доволі значну кількість обов'язкових платежів, що входять до вітчизняної податкової системи, а також вимогу виразності основи поділу, що була сформульована на початку цієї статті в рамках другого правила логічної операції поділу, правовий режим при проведенні будь-якої класифікації податкових обов'язкових платежів має слугувати саме загальним базовим критерієм, вихідною засадою класифікації, залучуючи при цьому додаткові, спеціальні критерії поділу, які будуть в контексті правового режиму наводити різкість на той чи інший правовий аспект класифікованих податків та зборів.

Такими спеціальними основами класифікації податків та зборів слід виділити повноваження того чи іншого органу по їх встановленню, форму оподаткування, а також персоніфікацію зобов'язаної особи, аналізу особливостей яких присвячено даний підрозділ дисертаційного дослідження.

Життя будь-яких обов'язкових платежів, що входять до складу податкової системи України, починається з їх закріпленням у встановленому порядку та формі відповідними уповноваженими на це органами публічної

влади. Так, на підставі ч.2 ст.92 Конституції України, «виключно законами України встановлюються: ...система оподаткування, податки і збори...» [1], а відповідно до п.3 ч.1 ст.85 Конституції України, прийняття законів належить до повноважень Верховної Ради України [1]. Але в той же час, згідно частини першої ст.143 Конституції України, територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону [1].

Вказані конституційні засади знаходять своє продовження у Податковому кодексі України. Так, за п.1.1 його ст.1, «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» (п.1.1 ст.1) [2]. Відповідно до ст.8 Податкового кодексу України, в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори: до загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом; до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад (ст.8) [2].

При цьому, Податковий кодекс України, з одного боку, закріплює принцип вичерпності встановлених ним податкових обов'язкових платежів, оскільки відповідно до п.7.3 ст.7 Податкового кодексу України, «будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім зако-

нів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства» (п.7.3 ст.7) [2] та відповідно до п.4.2 ст.4 Податкового кодексу України, «загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають» (п.4.2 ст.4) [2]. А з іншого боку – закріплює перелік внутрішніх елементів податків та зборів, які мають обов'язково бути деталізовані при включенні того чи іншого податку або збору до податкової системи України: згідно із п.7.1 ст.7 Податкового кодексу України, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: 1) платники податку, 2) об'єкт оподаткування, 3) база оподаткування, 4) ставка податку, 5) порядок обчислення податку, 6) податковий період, 7) строк та порядок сплати податку, 8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п.7.1 ст.7) [2].

Статтю 12 Податкового кодексу України [2] безпосередньо зазначені повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів.

Верховна Рада України, відповідно до п.12.1 ст.12 Податкового кодексу України, встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає: перелік загальнодержавних податків та зборів; перелік місцевих податків та зборів, установа яких належить до компетенції сільських, селищних та міських рад; обов'язкові елементи податку або збору, що включаються до податкової системи України, можливі податкові пільги та порядок їх застосування щодо таких податків та зборів [2].

Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідно до п.12.2 ст.12 Податкового кодексу України, установає на території Автономної Республіки Крим плату за користування надрами у межах її граничних ставок, в цих межах змінює ставки цього збору; визначає розмір і надає додаткові податкові пільги у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим [2].

Сільські, селищні, міські ради в межах своїх повноважень, відповідно до п.12.3 ст.12 Податкового кодексу України, приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів [2].

Отже, бачимо, що вітчизняним законодавцем використовуються два терміни на позначення права того чи іншого представницького органу державної влади чи місцевого самоврядування на введення податкових обов'язкових платежів – «компетенція» та «повноваження». Встановимо зміст, особливості та співвідношення цих понять.

«Компетенція» походить від латинського *competentia* – відповідність, узгодженість, поєднання – та від *competere* – взаємно прагнути, відповідати, підходити [3, с.345; 4, с.356; 5, с.541]. За загальним визначенням «компетенція» – коло повноважень якої-небудь організації, установи або особи, сукупність повноважень (прав і обов'язків) певного органу або особи, що визначається нормативними актами [4, с.356].

Більш розгорнуто пропонує дефініцію компетенції український дослідник В.Б. Авер'янов, який розкриває її через сукупність встановлених в офіційній (юридичній чи неюридичній) формі прав і обов'язків, тобто повноважень будь-якого органу або посадової особи, які визначають можливості цього органу або посадової особи приймати обов'язкові до виконання рішення, організувати та контролювати їх виконання, вживати у необхідних випадках заходи відповідальності тощо, причому, компетенція державних органів та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб встановлюється правовими актами і її реалізація забезпечується засобами державного примусу, а компетенція інших органів та їх посадових осіб не має юридично-владного характеру і відповідного державно-примусового забезпечення [6, с.373; 7, с.196].

Російський фахівець Г.В. Атаманчук розглядає компетенцію як один з елементів правового статусу державного органу, а як її складові частини виділяє функції та повноваження такого органу, тому, за думкою вченого, компетенцію державного органу становить юри-

дично виражена сукупність управлінських функцій і повноважень державного органу стосовно окремих об'єктів управління, а при визначенні компетенції для кожного державного органу закріплюється індивідуальний перелік управлінських функцій, що відбивається у відповідних повноваженнях; форми та методи здійснення таких функцій, що складають зміст повноважень; перелік об'єктів управління або окремих сфер їх функціонування, що є предметом відання державного органу [8, с.209].

Радянський науковець Б.М. Лазарев надає визначення компетенції не як простої сукупності, а як системи повноважень державного органу щодо здійснення державної влади: компетенція включає в себе обов'язок (перед державою) і право (відносно об'єкта управління) виконувати ті чи інші функції [9, с.10–12]. При цьому, слід погодитись із вченим, що ті чи інші різновиди цих функцій (наприклад, управлінські функції), а також об'єкти управління не є самі по собі елементами компетенції, оскільки головне в останній становлять саме права і обов'язки здійснювати вказані у законі функції по відношенню до певних об'єктів [9, с.10–12].

На компетенцію як правову форму здійснення прав і обов'язків звертає увагу інший вчений радянської доби А.М. Вітченко, вказуючи, що в якості компетенції слід розуміти коло повноважень органу управління, право виконувати надані йому законом владні функції; наділені компетенцією органи управління діють як носії належних державі частини прав, на здійснення яких вони уповноважені державою, а компетенція є саме тією правовою формою, за допомогою якої реалізуються належні їм права та обов'язки [10, с.116].

Легко відмітити, що всі зазначені визначення поняття компетенції, від відносно простих, до доволі розгорнутих, містять у собі пряме вказання на те, що зміст компетенції складає саме те чи інше поєднання повноважень. В свою чергу, внаслідок такого взаємозв'язку компетенції та повноважень, слід уважно підходити до правильного та найбільш змістовного визначення й розкриття терміну «повноваження».

З огляду на це, навряд чи можна погодитись з розумінням повноважень як «права, наданого кому-небудь для здійснення чогось» [11, с.491], адже такий підхід не допомагає встановити всіх сутнісних рис поняття «повноваження» та, фактично, передбачає певне ототожнення його змісту із терміном «право».

Поряд з цим, правильним у такому визначенні є підкреслення тієї обставини, що повноваження надаються «для здійснення чогось», тобто мають власне конкретне цільове призначення, слугують засобом досягнення та реалізації певного інтересу.

Для встановлення дійсного змісту поняття «повноваження» потрібно розвинути вказану особливість повноважень, використовуючи загальне положення, що таке спрямування на задоволення того чи іншого інтересу потребує в якості обов'язкової умови не тільки наявності самих прав, а й неодмінної їх кореспонденції із відповідними обов'язками: «юридичні обов'язки є необхідним компонентом взаємодії держави, права і особи. Вони є умовою нормального функціонування держави і суспільства, правопорядку, виконання договірних зобов'язань» [12, с.460–461].

Іншими словами, права та обов'язки існують у єдності між собою, яка, як підкреслює М.В. Цвік, виражається: по-перше, в їх соціально-політичній однорідності; по-друге, в діалектичній взаємодії як парних категорій; по-третє, в спільності цілей та шляхів розвитку; по-четверте, в гарантованості з боку держави і однакової зацікавленості в їх здійсненні [12, с.461].

Саме обов'язок спонукає суб'єктів правовідносин до бажаної поведінки, яка має сприяти втіленню тих чи інших інтересів (суспільства, держави тощо). Причому, юридичний обов'язок вказує не тільки на бажаність та необхідність відповідної поведінки, конкретні види якої становлять зміст обов'язку, а й на міру такої поведінки: «категорії «вид» і «міра» показують внутрішню сутність обов'язку, оскільки безмірних (невизначених) правових обов'язків не існує. Будь яке право прагне до встановлення чіткого, формально визначеного суспільного порядку. Саме на конкретні вид і

міру поведінки покликаний орієнтуватися суб'єкт обов'язку, оскільки в протилежному разі правоохоронні органи не зможуть визначити, правомірною чи неправомірною є поведінка зобов'язаної особи» [12, с.461].

В контексті встановлення змісту терміну «повноваження» зазначене дозволяє зробити висновок про аргументованість точки зору російського правника Ю.О.Тихомирова, який пропонує введення категорії «правообов'язок», яка безпосередньо відображає той зв'язок прав і обов'язків активного (уповноваженого) суб'єкта публічно-владних правовідносин, що права йому надаються для обов'язкової реалізації [13, с.142].

Відповідно, слід визнати правильним розуміння «повноваження» як «сукупності прав і обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових та інших осіб, закріплених за ними у встановленому законодавством порядку для здійснення покладених на них функцій» [6, с.63; 14, с.590]. Тільки в цьому випадку зміст терміну «повноваження» буде розкрито у повному обсязі, а поняття «повноваження суб'єкта правовідносин» стане відображати органічну єдність покладених на нього прав і обов'язків [13, с.142].

При цьому, в аспекті конституційного положення, викладеного у пункті першому ч.2 ст.92 Конституції України, щодо законодавчої форми встановлення системи оподаткування, податків та зборів в Україні, можливість представницьких органів місцевого самоврядування власними рішеннями вводити місцеві податки та збори не суперечить цьому положенню Основного Закону України, а має розглядатись в якості делегування їм такого права Верховною Радою України як єдиним законодавчим органом в Україні [1] в межах виключної податкової компетенції останнього: делегованими «є ті повноваження, які первісно закріплені за відповідним органом законом чи іншим нормативно-правовим актом, виконання яких він має право в силу того ж закону передавати менш повноважним органам, у тому числі й органам місцевого самоврядування» [15, с.24].

Це одночасно погоджується як із визначенням терміну «делегування» – «передачі функ-

цій, повноважень на певний час із збереженням у делегуючого суб'єкта права повернути їх до власного виконання» [16, с.213], «тимчасової передачі своїх повноважень одними органами державної влади іншим органам державної влади або органам місцевого самоврядування..., [що] передбачено Конституцією і законами України» [17, с.54], так і з конституційною нормою, що закріплена ч.1 ст.143 Конституції України, за положенням якої територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону [17, с.54].

До того ж, потрібно зазначити й інший аспект, що стосується повноважень із справляння місцевих податків та зборів, відповідно до якого сам процес встановлення податкових обов'язкових платежів фактично розмежується на їх законодавче закріплення та введення їх у дію. З огляду на це, право на безпосереднє законодавче закріплення будь-яких податків та зборів, що складають податкову систему України, їх обов'язкових елементів в жодному разі не підлягає делегуванню – бо це б означало делегування законодавчих повноважень українського парламенту, що чинною Конституцією України не допускається. А ось саме введення податків та зборів у дію може відбуватись як на підставі законодавчого акту – щодо загальнодержавних податків та зборів, так і актів відповідного органу місцевого самоврядування – щодо місцевих податків та зборів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : від 28.06.1996 р., № 254к/96-ВР // ВВР України. – 1996. – № 30.
2. Податковий кодекс України : від 2.12.2010 р., № 2755-VI // Голос України. – 04.12.2010. – № 229-230.
3. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К. : Головна редакція УРЕ, 1977. – 775 с.
4. Юридичний словник / за ред. Б. М. Бабія, Ф. Г. Бурчака, В. М. Корецького, В. В.

Цветкова. – К. : Головна редакція УРЕ, 1983. – 872с.

5. Словник іншомовних слів / за ред. Л. О. Пустовіт. – К. : Довіра, 2000. – 1018 с.

6. Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Юрид. думка, 2007. – 823 с.

7. Юридична енциклопедія / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Вид-во «Укр. енцикл.» ім. М. П. Бажана, 2001. – Т. 3. – 792 с.

8. Атаманчук Г. В. Теорія державного управління : курс лекцій / Г. В. Атаманчук. – М., 1997. – 400 с.

9. Лазарев Б. М. Компетенція органів управління / Б. М. Лазарев. – М., 1972.

10. Витченко А. М. Метод правового регулювання соціалістических общественных отношений / А. М. Витченко. – Саратов, 1974. – 160 с.

11. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. докт. филол. наук, проф. Н. Ю. Шведовой. – М. : Рус. яз., 1984. – 797 с.

12. Загальна теорія держави і права / М. В.

Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. ; за ред. докт. юрид. наук проф. акад. АПрН України М. В. Цвіка, докт. юрид. наук, проф. акад. АПрН України О. В. Петришина. – Х. : Право, 2010. – 584 с.

13. Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник / Ю. А. Тихомиров. – М., 1995. – 496 с.

14. Юридична енциклопедія / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Вид-во «Укр. енцикл.» ім. М. П. Бажана, 2002. – Т. 4. – 717 с.

15. Борденюк В. І. Децентралізація державної влади і місцеве самоврядування: поняття, суть та форми (види) / В. І. Борденюк // Право України. – 2005. – № 1. – С. 21–25.

16. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусяч. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2001.

17. Юридична енциклопедія / за ред. Ю. С. Шемшученка. – К. : Вид-во «Укр. енцикл.» ім. М. П. Бажана, 1999. – Т. 2. – 741 с.

Михайлов В. В. Спеціальні критерії класифікації податків і зборів, що входять до податкової системи України / В. В. Михайлов // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 366–370 [Електронний ресурс].

Розглянуто різні критерії для класифікації податків і зборів, що становлять податкову систему України. Проаналізовано норми Податкового кодексу України, Конституції України. Розкрито зміст і співвідношення таких понять, як «компетенція» і «повноваження» у податковому праві.

Михайлов В.В. Специальные критерии классификации налогов и сборов, входящих в налоговую систему Украины

Рассмотрены различные критерии для классификации налогов и сборов, составляющих налоговую систему Украины. Проанализированы нормы Налогового кодекса Украины, Конституции Украины. Раскрыты содержание и соотношение таких понятий, как «компетенция» и «полномочия» в налоговом праве.

Mikhailov V.V. Special Criteria for Classification of Taxes and Fees Included in the Tax System of Ukraine

In this article the author examines the various criteria for classification of taxes and fees that make the tax system of Ukraine. The rules of the Tax Code of Ukraine Constitution of Ukraine are analyzes. The author reveals the meaning and value of concepts such as «competence» and «authority» in the tax law.