

### СТАВКА ЯК ЕЛЕМЕНТ ПОДАТКУ

Податки як економічне і правове явище притаманні будь-якій сучасній державі. Визначаючи елементи, що характеризують податок як відповідну правову категорію з власним наповненням, необхідно керуватися законодавчими положеннями. Системне тлумачення ст. 4 і ст. 7 Податкового кодексу України доводить, що податок як відповідний платіж має свій зміст. Останній наповнюється елементами, що закріплені у ст. 7 Податкового кодексу України. При цьому всім названим елементам надано обов'язкового характеру. У разі відсутності будь-якого з названих елементів податкові правовідносини втрачають сенс, адже належним чином виконати платнику податковий обов'язок не вдасться. Так, у разі відсутності в податковому законі ставки податку податкові правовідносини не можуть бути реалізовані, адже суми податку, що мають прямувати до публічних коштів, залишаться не визначеними. Констатовано, характеристика ставки як елемента податку потребує як ґрунтованого наукового аналізу, так і чіткого законодавчого вирішення, що передбачає внесення змін до ст. 4 Податкового кодексу України. При цьому важливо як чітко визначити повноваження відповідних органів щодо встановлення ставки, так і реалізувати такі права і обов'язки з урахуванням принципів податкового законодавства. Серед останніх у контексті встановлення ставки податку особливе значення має принцип економічного обґрунтування податку. У його змісті органічно поєднано два аспекти: по-перше, він забезпечує врахування здатності платника податків сплачувати податки; по-друге, засвідчує відсутність у держави необмеженого права стосовно встановлення податків, а також встановлює межу, якою є як відповідні потреби у формуванні публічних фінансів для задоволення публічних витрат, так і мета встановлення податків.

**Ключові слова:** податок, елементи податку, ставка податку, принципи податкового законодавства, принцип економічного обґрунтування податку.

Налоги как экономическое и правовое явление присущи любой современной стране. При определении элементов, характеризующих налог как соответствующую правовую категорию с собственным наполнением, необходимо руководствоваться законодательными положениями. Системное толкование ст. 4 и ст. 7 Налогового кодекса Украины доказывает, что налог как соответствующий платеж имеет свое содержание. Последний наполняется элементами, которые закреплены в ст. 7 Налогового кодекса Украины. При этом всем названным элементам предоставлено обязательного характера. В случае отсутствия любого из названных элементов налоговые правоотношения теряют смысл, ведь надлежащим образом выполнить плательщику налоговое обязательство не удастся. Так, в случае отсутствия в налоговом законе ставки налога налоговые правоотношения не могут быть реализованы, ведь суммы налога, которые должны направляться к публичным средствам, останутся неопределенными. Констатируется, что характеристика ставки как элемента налога требует как основанного научного анализа, так и четкого законодательного решения, предусматривающего внесение изменений в ст. 4 Налогового кодекса Украины. При этом важно как четко определить полномочия соответствующих органов об установлении ставки, так и реализовывать такие права и обязанности с учетом принципов налогового законодательства. Среди последних в контексте установления ставки налога особое значение имеет принцип экономического обоснования налога. В его содержании органично сочетаются два аспекта: во-первых, он обеспечивает учет способности налогоплательщика платить налоги;

во-вторых, свидетельствует об отсутствии у государства неограниченного права по установлению налогов, а также устанавливает предел, которым являются как соответствующие потребности в формировании публичных финансов для удовлетворения публичных расходов, так и цель установления налогов.

**Ключевые слова:** налог, элементы налога, ставка налога, принципы налогового законодательства, принцип экономического обоснования налога.

Taxes as an economic and legal phenomenon are inherent in any modern state. In determining the elements that characterize the tax as an appropriate legal category with their own content, it is necessary to follow the legislative provisions. Systemic interpretation of Art. 4 and Art. 7 of the Tax Code of Ukraine proves that the tax as a corresponding payment has its own content. The latter is filled with appropriate elements, which are enshrined in Art. 7 of the Tax Code of Ukraine. At the same time all named elements are given binding. In the absence of any of the above elements, the tax relationship is meaningless, because properly executed taxpayer tax will fail. Thus, in the absence of tax rates in the tax law, tax relations can not be implemented, since the amount of tax to be sent to public funds will remain uncertain. It is stated that the characteristic of the rate as an element of the tax requires both sound scientific analysis and a clear legislative decision, which provides for amendments to Art. 4 of the Tax Code of Ukraine. At the same time, it is important how to clearly define the powers of the relevant authorities in setting the rate, and to exercise such rights and obligations, taking into account the principles of tax law. Among the most recent in the context of setting the tax rate, the principle of economic substantiation of the tax is of particular importance. In its content, two aspects are organically combined: first, for the taxpayer, it ensures that its ability to pay taxes is taken into account; secondly, for the state the absence of an unlimited right to tax with respect to the state is established, as well as the threshold, which is both the corresponding requirements for the formation of public finances for the satisfaction of public expenditures, and the purpose of the establishment of taxes.

**Key words:** tax; tax elements; tax rate; principles of tax legislation; principle of economic substantiation of tax.

**Вступ.** Податки як економічне і правове явище притаманні будь-якій сучасній державі. При цьому можна погодитися із тим, що податки мають унікальний характер, «в якому однаковою мірою представлені засадничі публічні та приватні начала суспільного розвитку, його статика і динаміка, дискретність і неперервність, уявлення про суспільну справедливість та їх найрізноманітніші втілення» [2]. Водночас податки нині не є єдиним видом обов'язкових платежів, які надходять до бюджетів та інших публічних фондів. Тому важливо віднайти і ґрунтовно проаналізувати ті чинники, за якими податки відрізняються від інших платежів. У цьому контексті особливого значення набуває розгляд елементів податку, правового механізму податку, оскільки вони характерними є саме для податків. «Правовий механізм податку – досить цікавий і специфічний феномен, що ексклюзивно притаманний саме податково-правовому регулюванню, – слушно зазначає І.Є. Крицицький. – Без нього не тільки неможливе досягнення мети та вирішення завдань правової регламентації в сфері оподаткування, але й взагалі нормально податково-правове регулювання функціонувати не може» [6].

Показово, що питання, пов'язані з характеристикою правового механізму податку, окресленням тих елементів, які наповнюють зміст податку, цікавили вчених протягом останніх двох століть (і тут можна назвати таких науковців, як: С.І. Іловайський, О.Ю. Ліпко, К.В. Кальян, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, І.Х. Озеров, І.Т. Тарасов, М.І. Тургенев І.І. Янжул тощо). Однак, незважаючи на їх значні напрацювання, низка питань потребує додаткової уваги.

**Постановка завдання.** Метою статті є характеристика правової природи ставки як елемента податку.

**Результати дослідження.** Визначаючи елементи, які характеризують податок як відповідну правову категорію з власним наповненням, і, зокрема, правову природу ставки податку, ми виходимо із формального підходу, закріпленого у ст. 7 Податкового кодексу України. Зважаючи на це, нам видається більш виваженим використовувати термін «елементи податку чи збору», коли йдеться саме про зміст податку. Щодо сукупності елементів, які мають охоплюватися поняттям

«елементи податку чи збору», то цілком очевидно, що ними є ті, що притаманні саме податку як правовому явищу. До їх кола, згідно зі ст. 7 Податкового кодексу України, необхідно включати платника податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, податкові пільги. Саме такі елементи мають знаходити своє закріплення у відповідних нормах податкового закону. Серед них значиться і ставка податку.

На користь наведеного погляду можна навести також і положення п. 4.1.11 ст. 4 Податкового кодексу України, де закріплено принцип єдиного підходу до встановлення податків та зборів. Зважаючи на його зміст, на законодавчому рівні має відбуватися визначення всіх обов'язкових елементів податку. Таким чином, у податковому законі (яким в Україні є Податковий кодекс) мають визначатися саме елементи податку. Цей принцип має велике значення, адже відсутність у цьому законодавчому акті хоча б одного елемента має означати, що обов'язок платника податків щодо сплати податку належним чином не встановлений. За таких обставин вимогу виконати платником його податковий обов'язок має бути кваліфіковано як порушення принципу законності.

Таким чином, системне тлумачення ст. 4 і ст. 7 Податкового кодексу України переконує нас у тому, що податок як відповідний платіж має свій зміст. Останній наповнюється відповідними елементами. Такими елементами є ті, які названі у ст. 7 кодифікованого акта. При цьому всім названим елементам надано обов'язкового характеру. Таким чином, і ставку податку можна охарактеризувати як обов'язковий елемент податку. Положення ст. 4 Податкового кодексу України стосовно обов'язковості елементів підкреслює цілісність податку як правової категорії і забезпечує об'єктивні підстави та можливість виконання податкового обов'язку платником податків.

Водночас наголосимо, що наведений нами підхід не означає відсторонення від використання іншої категорії «правовий механізм податку». На наше переконання, її зміст є набагато ширшим, ніж проста сукупність елементів податку. Тому, характеризуючи правову природу ставки податку, ми зважимо на те, що, по-перше, ставка є елементом податку, по-друге, елементи є органічною складовою частиною правового механізму податку; по-третє, правовий механізм податку охоплює також порядок і принципи встановлення податку і його елементів, відповідальність за порушення норм податкового закону, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу тощо.

Незважаючи на сформований законодавцем підхід щодо характеристики елементів податку як обов'язкових, серед науковців й дотепер виникають дискусії стосовно поділу елементів податку на обов'язкові (основні і додаткові) і факультативні, а також визначення певних елементів податку обов'язковими, основними, додатковими і факультативними. Такий поділ свого часу було обґрунтовано М.П. Кучерявенком. Зокрема, вчений стверджує, що вся сукупність елементів податку становить правовий механізм податку, який є певним чином співпорядкованою системою, що включає обов'язкові і факультативні елементи. Обов'язкові елементи можуть бути, як стверджує науковець, основними і додатковими. Так, основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головну уяву про зміст податкового механізму, їх відсутність не дає змоги визначити тип такого платежу, а додаткові елементи деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення [7]. Як бачимо, науковець критеріями, за яких елементи правового механізму податку набувають неоднакових ролі й значення, вважає: по-перше, формування уявлення про зміст платежу; по-друге, можливість впливу на визначення типу платежу; по-третє, деталізацію платежу; по-четверте, специфіка елемента, що не може бути властива абсолютно усім податкам. Нам складно підтримати позначений погляд, перш за все, тому, що такі критерії є вкрай умовними і такими, що не передбачають чіткої відповіді на поставлене питання. Яким чином ми будемо формувати головне уявлення про зміст податкового механізму і чим таке головне уявлення буде різнитися від неголовного – це ті аспекти, що потребують уточнення. Що стосується визначення типу платежу, то, приміром, розмежування на прямі та непрямі податки відбувається з урахуванням сукупності ознак, до кола яких належать і платник, і об'єкт, і порядок сплати, і інші елементи податку. До того ж, навряд чи відсутність таких елементів, як предмет оподаткування, строки сплати податку тощо, не впливатиме на визначеність податкового платежу. Як вбачається, саме наявність усіх елементів, вказаних у ст. 7 Податкового кодексу України, і дає змогу повно схарактеризувати платіж і віднести його до певного типу.

У цьому контексті необхідно зробити застереження. На нього слушно звернув увагу М.І. Вишемирський. Так, правник пише, що попри обов'язковість усіх позначених елементів,

існує їх неоднакове значення щодо один одного, коли певні елементи мають більш важливе та «пріоритетне» становище, порівняно з іншими. Як приклад він наводить категорію суб'єкта податку, чим підкреслює подвійну роль платника податку, який виступає не тільки елементом податкового механізму, а й зобов'язаним суб'єктом податкового правовідношення – тому за відсутності платника податку неможливе не тільки встановлення та справляння податку, а й саме існування податкових відносин [5]. Дійсно, значення певних елементів може бути різним. Однак, у разі відсутності будь-якого із названих у ст. 7 Податкового кодексу України елементів, податкові правовідносини втрачають сенс, адже належним чином виконати платнику податковий обов'язок не вдасться. Наприклад, у разі відсутності в податковому законі ставки податку податкові правовідносини не можуть бути реалізовані, адже суми податку, що мають прямувати до публічних коштів, залишаться не визначеними. Зміст податкових правовідносин буде нівельовано як таких, що опосередковують рух коштів у відповідних сумах від платника до публічних фондів.

Таким чином, виникає потреба у вирішенні певної суперечності, продукуюваної наданням різного ступеня обов'язковості певним елементам податку. Так, М.І. Вишемирський із цього приводу зазначає: як можуть елементи, прямо позначені в законодавстві обов'язковими до закріплення, мати різну міру такої обов'язковості і яким чином останню визначати? Власне кажучи, така логіка суперечить як уявленню про сутність самого права як міри належної і допустимої поведінки, так і публічно-правовій природі податкових правовідносин із домінуючим у них імперативним методом правового регулювання. Тому виникає суперечність вимозі визначеності та чіткості як окремих податково-правових норм, що визначають елементний склад обов'язкового податкового платежу, так і податково-правового регулювання загалом [5]. На наш погляд, таке міркування вартє підтримки. Дійсно, встановлюючи будь-який податок, названі у ст. 7 Податкового кодексу України елементи мають визначатися обов'язково. І тут не має бути якихось умов. Міра обов'язковості не може бути більшою або меншою, відповідне положення за своєю суттю або обов'язкове, або ні.

Отже, ставка є обов'язковим елементом податку. Без ставки, як слушно підкреслює М.П. Кучерявенко, не можна уявити ані конкретний податок, ані рівень податкового тиску. Особливістю цього елемента є його мобільність, рухливість, оскільки з його допомогою можна доволі оперативно реагувати на зміни чи стимулювати [7, с. 254–255]. Дійсно, значення ставки серед елементів податку складно переоцінити. Як справедливо вказують науковці, ставка податку виступає елементом, за допомогою якого держава пристосовує дохідність податку до власних потреб у грошових коштах, а водночас визначає застосування інших його груп [2]. Так, неправильне, недоцільне застосування цього елемента впливає на розподіл частини внутрішнього валового продукту, що здійснюється через публічні фонди. Зрештою до бюджету можуть надійти менші суми, через надвеликий податковий тягар у платника може виникнути податковий борг.

Водночас, як слушно підкреслює І.І. Бабін, податкова ставка взаємопов'язана з іншими елементами податку, які визначають порядок її застосування, а сама податкова ставка виступає мірилом частини внутрішнього валового продукту, що перерозподіляється через бюджет, за допомогою якого держава встановлює рівень податкового тиску (навантаження) та податкові межі, що показують, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється через бюджет. Оцінка тягара податкового навантаження, визначення меж втручання держави в перерозподіл внутрішнього валового продукту та розмірів, в яких саме публічний суб'єкт має право вимагати частину власності приватного суб'єкта на свою користь, у фінансовій та фінансово-правовій науках вже більше кілька сотень років є дискусійними [2].

І в цьому контексті під час визначення правової природи ставки податку виникає кілька питань: по-перше, яка ставка буде вважатися законно встановленою, по-друге, який розмір ставки має бути визначений. Стосовно першого, то тут можна навести важливий висновок Ф. Лоїка. Досліджуючи принцип законності оподаткування, він вказував, що вираження законності може означати дві різних речі. У широкому сенсі воно означає те, чого дотримуються у правовій площині і що відповідає правовій нормі. Вочевидь, акт (рішення) про стягнення податку [на місцевому рівні] має бути законним, таким, яким має бути будь-який документ (акт), виданий органом адміністративної влади. У вузькому значенні вираження законності означає ті зобов'язання, які підлягають нормі закону і лежать у площині компетенції законодавця. Отже, принцип законності у позначеному аспекті передбачає, що рішення про оподаткування (обкладання податком), введення нового якогось податку і визначення суті його правового режиму впливає із закону і таким чином належить до сфери компетенції законодавчого органу [1]. З урахуванням таких висновків вченого, розмірковуючи про законність встановлення ставки податку, констатуємо, що

ставка податку буде вважатися законно встановленою при чіткій реалізації повноважень органів держави щодо цього. Що стосується ставки податку, то, відповідно до ст. 7 і 12 Податкового кодексу України, правом на її визначення залежно від виду податку і збору (загальнодержавний чи місцевий) наділено Верховну Раду України і відповідні місцеві ради.

Стосовно другого питання зазначимо таке. Дійсно, під час законодавчого визначення ставок будь-якого податку об'єктивно постає питання стосовно «співвідношення середніх розмірів ставок і встановлення прогресії оподаткування: як має зростати середня ставка про зростання доходу; з якого рівня доходів має включатися прогресія; що є підґрунтям для встановлення нижньої межі ставки» [7, с. 255]. У цьому контексті значну роль відіграє принцип економічної обґрунтованості податку. Незважаючи на відсутність його закріплення у Податковому кодексі України, значення названого принципу важко переоцінити, оскільки «визначення критеріїв економічної основи податків має важливе значення для дотримання конституційних приписів про недопущення безпідставного вилучення частини коштів, які перебувають у власності особи, а також для формування податкового потенціалу відповідного публічно-правового утворення» [4]. Очевидно, що цей принцип має бути основоположним при законодавчому визначенні розміру ставки будь-якого податку, характеристиці її правової природи.

Підкреслимо, що названий принцип доволі широко використовується у практиці Європейського Суду з прав людини. З огляду на це європейські правники справедливо звертають увагу на кілька аспектів. Наприклад, О. Бланкенагель цей принцип розглядає у трьох площинах. По-перше, з позиції платника податків. У такому контексті зміст названого принципу він вбачає у тому, що це власне економічний стан і економічні можливості платника. По-друге, з точки зору держави йдеться, передусім, про грошові потреби самої держави. По-третє, інше бачення економічної обґрунтованості податків має економічна система, де головний акцент ставиться на невтручання в економічне життя, в якій, як відомо, діють свої закони [3]. Показово, що О. Бланкенагель чітко вказує, які податки мають визнаватися економічно обґрунтованими. Зокрема, вони: (1) враховують здатність платника до їх сплати. Оскільки рівень доходів у людей різний, принцип економічно обґрунтованих податків означає диференціацію податків відповідно до доходів і заборон уніфікованих ставок; (2) включають також нижню межу оподаткування, тобто передбачають заборону стягування податків із тієї частини доходів платника, яка необхідна йому для підтримки свого існування; (3) допускають оподаткування тільки чистих доходів платника податків (принцип нетто) і включає заборону подвійного оподаткування, тобто справляння однорідних або ідентичних податків; (4) здатні досягти бажаної мети (мети держави); (5) не мають заважати економічному життю і заохочувати нерозумні витрати і виробництво [3, с. 60–63]. Такий підхід має бути підтриманий, це дасть змогу провести паралель між тим, що податки мають певним чином корелюватися з економічними характеристиками платників, а також враховувати фактичну здатність особи їх сплачувати. При цьому безумовним є той факт, що розглядуваний принцип має стати підґрунтям у встановленні ставки податку.

**Висновки.** Підсумовуючи, констатуємо, характеристика ставки як елемента податку потребує як ґрунтованого наукового аналізу, так і чіткого законодавчого вирішення, що передбачає внесення змін до ст. 4 Податкового кодексу України. При цьому важливо як чітко визначити повноваження відповідних органів щодо встановлення ставки, так і реалізовувати такі права й обов'язки з урахуванням принципів податкового законодавства.

#### Список використаних джерел:

1. Loic Philip Les fondements constitutionnels des finances publiques / Philip Loic // *Economica*. – 1995. – 112 p.
2. Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / І.І. Бабін ; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – 220 с.
3. Бланкенагель А. Конституционное понимание и функции экономически обоснованных налогов – с точки зрения специалиста из Германии / А. Бланкенагель // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 г.: по материалам VI Международ. науч.-практ. конф. 17–18 апреля 2009 г.: сб/ сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева*. – М.: Статут, 2010. – С. 53–65.
4. Васянина Е.В. Проблемы определения экономического основания налога по законодательству Российской Федерации и практике российских судов / Е.В. Васянина // *Налоги*. – 2012. – № 2.
5. Вишемирський М.І. Податкові пільги за податком законодавством України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М.І. Вишемирський. – Ірпінь, 2015. – С. 87.

6. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис. ...докт. юрид. наук : 12.00.07 / І.Є. Криницький. – Київ, 2010. – С. 10.

7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – С. 135–141.

УДК 342.9

РОМАН В.П.

### АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ВІДНОСИНИ У СФЕРІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ІНВАЛІДІВ

У статті досліджено етимологічне тлумачення поняття «інвалід», проаналізовано його визначення у межах довідкової літератури, вітчизняного та міжнародного законодавства. Визначено авторське бачення зазначеного поняття. Окреслено зміст, особливості та ознаки адміністративно-правових відносин. Проаналізовано тлумачення зазначеного поняття. Визначено авторське бачення поняття «адміністративно-правові відносини у сфері забезпечення прав інвалідів».

**Ключові слова:** інвалід, відносини, правовідносини, адміністративно-правові відносини, непрацездатний, пільгові категорії.

В статье исследовано этимологическое толкование понятия «инвалид», проанализированы его определения в пределах справочной литературы, отечественного и международного законодательства. Определены авторское видение этого понятия, содержание, особенности и признаки административно-правовых отношений. Проанализировано толкование указанного понятия. Определены авторское видение понятия «административно-правовые отношения в сфере обеспечения прав инвалидов».

**Ключевые слова:** инвалид, отношения, правоотношения, административно-правовые отношения, нетрудоспособен, льготные категории.

The article explores the etymological interpretation of the concept of “disabled person”, analyzes its definitions within the reference literature, domestic and international legislation. The author’s vision of this concept is defined. The content, features and signs of administrative-legal relations are defined. The interpretation of this concept is analyzed. The author’s vision of the concept of “administrative and legal relations in the sphere of ensuring the rights of disabled people” is defined.

**Key words:** disabled, relations, legal relations, administrative legal relations, disabled, privileged categories.

**Вступ.** Забезпечення основоположних прав та свобод людини і громадянина є невід’ємною складовою частиною діяльності будь-якої демократичної держави. Конституція України визначає, що утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов’язком держави. Тому механізм системи державних органів та органів місцевого самоврядування побудований за такими принципами, щоб повною мірою сприяти реалізації прав осіб, які проживають у межах України.

Кожна людина має однаковий обсяг прав та спроможна самостійно, на власний розсуд реалізувати визначені Конституцією, законами України та чинними для України міжнародно-правовими актами права та свободи незалежно від расових, гендерних, релігійних, політичних, майнових та інших ознак. У цьому контексті людина розглядається безпосередньо як біо-