

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням
започаткованої у 2001 році серії «Митна справа в Україні»

Основи оподаткування

Навчальний посібник

*За загальною редакцією
д.е.н., професора Андрущенко В. Л.*

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ

**Ірпінь
2019**

УДК 336.221(075.8)

ББК 65.261.4я73

A66

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету ДФС України
(протокол № від 2018 року)*

Рецензенти:

Прокопенко Н. С., д.е.н., завідувач кафедри фінансів, обліку та оподаткування ПВНЗ «Європейський університет»;

Гордей О. Д., д.е.н., професор кафедри фінансів ім. Л. Л. Тарангул Університету ДФС України.

Авторський колектив:

Андрущенко В. Л., д.е.н., проф. (вступ, розділ 1 (спільно з ст. викл. Калитою Т. А.), розділ 7); Панура Ю. В., к.е.н., доц., Швабій К. І., д.е.н., проф. (розділ 3); Прокопенко І. А., к.е.н., доц., Лекарь С. І., д.ю.н., доц. (розділ 2); Скоромцова Т. О., к.е.н., доц., Борецько Н. М. к.е.н. (розділ 4); Тучак Т. В., к.е.н., доц. (розділи 5, 6).

Основи оподаткування: навчальний посібник

A66 [Електронний ресурс] / Андрущенко В. Л., Панура Ю. В., Швабій К. І. та ін. ; за заг. ред. д.е.н, проф. Андрущенко В. Л. – Ірпінь : Видавництво УДФСУ, 2018. – 134 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 126). – PDF-формат ; мережеве видання ; інституційний репозитарій.

ISBN 978-966-337-517-5

У навчальному посібнику викладені базові засади організації податкового процесу. Розкрита історична ретроспектива оподаткування. Описані форми, функції та елементи податків. Авторами сформовано комплекс сучасних тем, присвячених новітнім тенденціям управління податковою та митною справою, законодавчим основам фіскального процесу і податковій культурі.

З метою оволодіння студентами-бакалаврами основами знань з оподаткування, у навчальному посібнику викладено термінологічний словник за темами, тестові завдання та контрольні питання, а також рекомендовані літературні джерела.

Навчальний посібник підготовлений на основі чинного законодавства України, рекомендований для студентів всіх економічних спеціальностей вищих навчальних закладів та виконує місію пропедевтичної підготовки майбутніх професіоналів фіскальної справи.

УДК 336.221(075.8)

ББК 65.261.4я73

© Андрущенко В. Л., Панура Ю. В.,
Швабій К. І. та ін., 2019

© Університет державної фіскальної
служби України, 2019

ISBN 978-966-337-517-5

ЗМІСТ

Вступ	5
РОЗДІЛ I. Оподаткування в історичній ретроспективі	8
<i>Світова історія оподаткування</i>	<i>8</i>
1.1. Зародження та становлення оподаткування у стародавньому рабовласницькому суспільстві.....	9
1.2. Податки Середньовічної феодальної Європи	12
1.3. Оподаткування в епоху капіталізму та буржуазної демократії.....	15
<i>Історія оподаткування України.....</i>	<i>20</i>
1.4. Зародження та розвиток податків за часів Київської Русі.....	20
1.5. Оподаткування на українських землях у складі Великого Князівства Литовського та Речі Посполитої	21
1.6. Фіскальна система Української козацької держави та Запорізької Січі	24
1.7. Оподаткування на українських землях у складі Російської імперії	25
1.8. Особливості оподаткування на західноукраїнських землях у складі Австро-Угорської імперії	29
РОЗДІЛ II. Елементи податку	39
2.1. Суб'єкт оподаткування.....	40
2.2. Обов'язки та права платників податків	42
2.3. Ставки податків та їх характеристика	45
2.4. Класифікація та форми податкових пільг	46
РОЗДІЛ III. Форми податків та їх класифікація	54
3.1. Основні критерії класифікації податків	54
3.2. Міжнародні системи класифікації податків та їх призначення: класифікація податків ОЕСР і МВФ.....	57
3.3. Класифікація податків за економічними функціями (ЄС)	62

РОЗДІЛ IV. Функції податків	73
4.1. Наукові підходи до визначення функцій податків	73
4.2. Фіскальна функція податків	76
4.3. Регулююча функція податків	78
 РОЗДІЛ V. Організація управління податковою і митною справою	 85
5.1. Органи державного управління податковою справою	85
5.2. Взаємодія фіскальних органів з іншими державними органами, юридичними і фізичними особами	88
5.3. Завдання та мета Державної фіскальної служби України	92
 РОЗДІЛ VI. Законодавчі основи оподаткування	 102
6.1. Податкове законодавство України	102
6.2. Податковий кодекс України та сфера його дії	104
6.3. Митний кодекс України	106
 РОЗДІЛ VII. Податкова культура	 113
7.1. Поняття та фактори податкової культури	114
7.2. Рівні та функції податкової культури	117
7.3. Моральні проблеми і поведінкові критерії в сфері оподаткування	120
7.4. Домінанти податкової культури	124

ВСТУП

Пізнавально-пропедевтична місія посібника з основ оподаткування як навчальної дисципліни полягає в опануванні високого призначення податків у державно-суспільній дійсності, усвідомленні їх ролі для громадян-платників податків, з'ясуванні впливу податків на діяльність господарюючих органів. Матеріали посібника, його теми скомпоновано і викладено, щоб читач усвідомив такі твердження і міркування.

Для безпосереднього платника податок має низку властивостей: зазвичай податок – грошовий платіж, сумірний з величиною доходу, вартістю майна, сумою споживання; податок регулярно сплачується в певні періоди або через визначені інтервали; залишаючись сукупною власністю платників, податки зосереджуються в державних фондах (бюджетах різних рівнів), тимчасово там зберігаються і витрачаються на фінансування спільних для всього суспільства потреб.

На думку платника, *податок – це накладений і лімітований за законом обов'язковий платіж до бюджету, що справляє уряд з доходів працюючих і прибутку діючих підприємств, з доданої вартості споживчих товарів і послуг, а також при здійсненні угод і операцій комерційного характеру*. Збираючи податки, держава зосереджує у своєму розпорядженні фіскальні ресурси, щоб діяти в інтересах добробуту, безпеки і комфорту існування громадян. Державу, що задовольняє потреби і виконує свої функції коштом податків, іменують *податковою (фіскальною) державою*.

Суб'єкти оподаткування поділяються на дві категорії платників податків: фізичних осіб (людей) та юридичних осіб (підприємства, компанії, фірми, банки тощо). Уся сукупність різноманітних податків складається в податкову систему, що розділяється на дві генеральні групи податків: прямі та посередні.

Прямі податки збирають безпосередньо з платників, що мають доходи і прибутки, посередні – зі споживачів товарів і послуг. На перший погляд – достатньо відмовитися від споживання, щоб не платити непрямі податки. Проте можна не споживати алкоголь і тютюн (і то нелегко), а відмова від хліба, солі, цукру –

абсолютна ілюзія. Тим самим практично всі податки – і прямі, і посередні – мають обов’язковий або вимушений характер. Коли від споживання відмовитися не реально, то неможливо і уникнути від платежу непрямих податків, поширити на них податковий імунітет.

Непряме оподаткування має деяку перевагу над прямими в політичному аспекті. Адже непрямі податки приховані в ціні, зливаються з ціною, тому платник «піддається фіскальній операції ніби під хлороформом», не відчуваючи жалю за витраченими грошима. У здатності механізму непрямого оподаткування успішно діяти негласно і без шуму причина поширення популярних у всьому світі податку на додану вартість і акцизів.

Доходи від будь-яких податків можуть бути з користю витрачені на забезпечення національних цілей та інтересів, будь-то економічне зростання, безпека, суспільний добробут, політична стабільність, соціальна справедливість, захист довкілля та ін. Успішному функціонуванню системи оподаткування перешкоджають людські вади і негативні суспільні фактори: корупція і казнокрадство, жадібність та егоїзм, несправедливе присвоєння державного майна, неефективне управління, асоціальна поведінка, особливо з боку представників еліти.

Замислу цього посібника підпорядковано його структурний дизайн і тематичний зміст.

У першій темі, віддавши належне античній епосі та Середньовіччю, автори зосередилися на відображенні важливих подій, що відбулися на рубежі переходу від феодалізму до капіталізму після перших буржуазно-демократичних перетворень. З-поміж інших у той історичний момент привілейовані феодальні класи: аристократія, дворянство і духовенство були позбавлені права не платити податки – податкового імунітету, предмета їх станової винятковості. Усіх урівняли перед законом.

У той період почав діяти могутній людський фактор – на історичну арену замість інертного, неділового дворянства вийшли діяльні соціальні групи з підприємницько-комерційними задатками. Вони забезпечили небачений до того розвиток продуктивних сил. У буржуазних конституціях приватну власність було

оголошено священною, що рівнозначно лозунгу «Розвивайтеся! Збагачуйтеся!». У результаті значної кількості податків економічний потенціал і відповідно фінансові ресурси держави зросли порівняно з попередніми епохами.

Досить ретельно описано запутану драматичну історію податків на багатостраждальних українських землях, що віками входили до складу різних держав. Наголошено, що гетьмани і кошові отамани тривалий час не пропускали в Україну найбільш «зловредні» форми оподаткування спиртних напоїв. Запорозьку Січ справедливо названо улюбленицею українського народу.

У подальшому тематичному викладі охарактеризовано численні елементи податків, зокрема податкові пільги, класифікацію податків, у тому числі міжнародну, розкрито функціональне призначення оподаткування.

Належну увагу відведено питанням організації управління податковою системою та митною справою, тим ідеям і цілям, що закладені у Податковий і Митний кодекси України.

Заключну сьому тему присвячено досить актуальним для українського суспільства проблемам податкової грамотності та податкової культури, охарактеризованими як з прикладного, так морально-етичного боку.

У цілому посібник у короткому викладі охоплює найбільш важливі елементи податкових знань, необхідні початківцям податкової справи.

Виклад матеріалу всіх тем доповнено ретельно розробленими засобами індивідуальної та самостійної роботи, самоконтролю і самоперевірки знань: списками рекомендованих джерел, контрольних питань, а також тестів.

Під час підготовки посібника використано різноманітні інформаційні джерела: Податковий і Митний кодекси, закони України, численні монографії та підручники вітчизняних і зарубіжних авторів, публікації в періодичних виданнях, ресурси Інтернету.

Автори розраховують, що навчальний посібник буде потрібним і корисним для неофітів вчення про податки і податкової справи – студентам-бакалаврам, учням середніх шкіл, усім, кого цікавлять питання оподаткування.

РОЗДІЛ I

ОПОДАТКУВАННЯ В ІСТОРИЧНІЙ РЕТРОСПЕКТИВІ

Світова історія оподаткування

1.1. Зародження та становлення оподаткування в стародавньому рабовласницькому суспільстві.

1.2. Податки Середньовічної феодальної Європи.

1.3. Оподаткування в епоху капіталізму та буржуазної демократії.

Історія оподаткування України

1.4. Зародження та розвиток податків за часів Київської Русі.

1.5. Оподаткування на українських землях у складі Великого князівства Литовського та Речі Посполитої.

1.6. Фіскальна система Української козацької держави та Запорозької Січі.

1.7. Оподаткування на українських землях у складі Російської імперії.

1.8. Особливості оподаткування на західноукраїнських землях у складі Австро-Угорської імперії.

Ключові терміни і поняття

Десятина, стипендіум, фіск, кадастр, податковий ценз, податковий імунітет, відкупник, прибутковий податок, акциз, податок з обороту, податок з продажу, податок на покупку, екологічний податок, енергетичний податок, мито, державна (казенна) фіскальна монополія, Велика хартія вольностей, неподаткова (безподаткова) держава, податкова держава.

З найдавніших часів єгиптянам і асирійцям, грекам і китайцям, ізраїльтянам і римлянам, іншим давнім народам були відомі фіскальні явища. Одночасно і паралельно з формуванням перших держав виникли податки і розпочався оплачений коштом податків розвиток цивілізації, що було єдиним нерозривним процесом. Пояснення природи і походження податків науковим способом

прийшло пізніше. Оподаткування на практиці виникло раніше, ніж було створене вчення про податки. Практика випередила теорію.

Європейські держави мали більш давнє історичне походження, ніж близько- і далекосхідні.

Світова історія оподаткування

1.1. Зародження та становлення оподаткування у стародавньому рабовласницькому суспільстві

Детальніше про податки в рабовласницьку епоху на конкретному прикладі Ізраїлю, однієї з найдавніших держав світу, зазначено у Біблії – священній книзі іудеїв і християн.

Ветхозавітний біблійний податковий кодекс базується на *десятині* – справлянні десятої частини від доходу, врожаю, приплоду. У заповідях Божих, переданих Мойсею – національному герою і законодавцю єврейського народу – на Синайській горі, десятина визначена кількісно і якісно, її сплата оголошена обов'язковою. «[Віддавайте] десятину зерна, молодого вина та олії, а також первістків з вашої великої і дрібної худоби ...»¹, тобто більшість податків мала натуральний, не грошовий характер. Зібрана десятина під управлінням *левітів* – тодішніх податкових адміністраторів – зберігалася в Храмі, залишки якого (Стіна плачу) і досі стоять серед Єрусалиму.

Для нас принципове світоглядне значення має ставлення до оподаткування ідеологів і творців віри Христової. Релігія мудро застерігає, що неминуче зло податків, але зло від них запобігає ще більшому злу від неконтрольованої анархії, від безвладдя. Забезпечуваний коштом податків державний порядок – конче необхідне суспільне благо. Оподаткування має сприйматися у світлі християнських чеснот смирення і покори властям. «Адже правителі викликають страх у тих, хто чинить не добро, а зло»².

¹ Повторення Закону 14: 23; 26: 12.

² Лист до римлян апостола Павла 13: 3.

Справляння десятини було властиве також іншим древнім народам. Вважають, що пояснення полягає в сакральній, містичній суті цифри «десять», а також в її практичній зручності. Відомо, що і в Китаї в VI ст. до н. е. продукція, вирощена на десятій частині площі оброблюваної землі, мала передаватися в дохід держави.

Історія податків у Стародавній (гомерівській) Греції розпочиналася з *єдиного загальномайнового податку*, яким оподатковувалися всі види майна. Лише з часом диференціація фіскальних джерел призвела до розкладання єдиного податку на складові частини: податок на прибуток від державної власності, у тому числі на рабів; дань і контрибуції з підкорених народів; мито, натуральні збори й особисті повинності. Вільні громадяни податків не платили, натомість заможні справляли особисту натуральну повинність, так звану *літургію*: утримання бідних, поставка коней для армії, оснащення кораблів тощо. Для решти населення роль літургії виконувала трудова повинність на суспільних роботах (укріплення фортечних мурів, будівництво доріг та ін.).

Під час війни за рішенням народних зборів справлявся надзвичайний майновий податок *ейсфора* (eisphora) величиною до 20 % від вартості нерухомості. Значним фіскальним ресурсу було також *псування монети*. В умовах грецької демократичної охлократії спустошливою язвою для фінансів Афін та інших міст-держав був так званий *теорікон* – дарова роздача під тиском народу грошей на оплату харчів і видовищ.

Фіскальною основою Римської імперії в самій метрополії були майнові та подушні податки, відомі під назвою *трибутів*. Підвладні провінції платили Риму десятину або збирали на його користь подушний податок (*стипендіум*). За часів імператора Октавіана Августа (1 ст. до н. е. – 1 ст. н. е.) заснована державна казна, названа *фіском*. Август ввів також цільовий податок на спадщину, який витрачали на жалування (*сольдум*) і пенсії професійним солдатам. Загалом за час існування Стародавнього Риму введено більше 50 різноманітних фіскальних платежів³. Так, були

³ Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник. К. : Кондор-Видавництво, 2012. С. 172–173.

збори за клеймування ослів, на золотий вінок імператору, податок на громадські туалети, що став знаменитим завдяки похідному від нього афоризму: «*Pesunia non olet*» (Гроші не пахнуть) та ін. Імператор Веспасіан (I ст. н. е.) запроваджує перший в історії податок за расово-етнічною ознакою – євреїв, Калігула за ознакою роду занять – податок на дохід від промислу повій. Цей податок вважають далеким попередником, прообразом сучасного прибуткового податку. Отже, фіскальна історія Риму не пройшла безслідно для майбутнього оподаткування.

У Римі прямі податки платили негромадяни (населення провінцій). Римських громадян оподатковували лише за екстраординарних обставин, представники привілейованого класу (патриції) мали імунітет. У часи завоювань і великих перемог фіск наповнювався за рахунок воєнної здобичі. На євреїв податки накладали за етнічною ознакою.

Римську імперію згубили, крім нашесть варварів, внутрішні конфлікти, соціальний паразитизм плебсу, моральний розклад суспільства, особливо еліти. Римська фінансова термінологія (фінанси, фіск, імунітет, кадастр, ценз, стипендія та ін.) залишилася у віках, користуємося нею донині. За свідченням Євангелій, в епоху Римської імперії, оподаткування осмислюється в етичних категоріях християнства.

395 р. Римська імперія розділилася на дві половини – Західну і Східну. 476 року в її Західній частині імперія гине, а Східна Римська імперія під назвою Візантії існувала ще тисячу років. Центр європейської цивілізації перемістився з Риму в столицю Візантії Константинополь. Свого часу Візантія стояла на вищому щаблі розвитку, ніж сучасна їй західноєвропейська імперія Карла Великого (742–814 рр.). Упродовж IV–XI ст. візантійська валюта *візантин* (солід) – золота монета вагою 4,45 г – була взірцем для грошових одиниць у Західній Європі.

У Візантії сформувалася власна, неповторно оригінальна податкова система. Державний і фіскальний устрій Візантії опирався на так звані *фемі* – регіональні утворення, які виконували функції адміністративно-територіальних одиниць, воєнних і податкових округів. За кодексом, прийнятим імператором

Юстиніаном I Великим (527–565), селянська громада служила основною податковою одиницею, населення якої за принципом кругової поруки відповідало за регулярне сплачування податків. Наділяли землею тільки тих, хто давав зобов'язання фіскально підтримувати державу, тобто діяв своєрідний *податковий ценз* на право землеволодіння й землекористування. Поземельне оподаткування комбінувалося з подушним.

Під тиском воєнних загроз і фінансових потреб держави, починаючи з XI ст., візантійський уряд запроваджує систему «кормління» у формі так званих проній. *Пронія* – довічне з правом успадкування пожалування служилим людям землі та іншого нерухомого майна як засобів існування під умовою військової служби. Завдяки проніям було створено систему військово-податкових ділянок, на яку опирався адміністративний і воєнний устрій Візантії в останні віки її існування. Візантійські *фема* і *пронія* наводять на думку: чи не від них походять схожі за функціональним призначенням *паланки* – адміністративно-військово-господарські територіальні округи на Запорозжі та *полки* в Гетьманщині?

У IX ст. імператор Никифор скасував податковий імунітет для церкви і монастирів, запровадив податок на спадщину та подимний податок (*капнікон*). Пізніше податок цього типу існував в Англії, Шотландії й Ірландії до XVII ст.

На занепад Візантійської імперії вплинуло звертання до економічно шкідливих і деморалізуючих джерел державних доходів: відкупних податків, продажу урядових посад, псування монети. Зрештою під силою зовнішньої агресії, політичної кризи влади, морально-етичної деградації суспільства, а також з внутрішньоекономічних причин Візантія у 1453 р. впала.

1.2. Податки Середньовічної феодальної Європи

Після загибелі Риму Західна Європа поринула в морок Середньовіччя. Атмосферу темних феодальних часів виразно передає англійський історик Норман Дейвіс: «У давні часи в Альпах села, що притулилися до неприступних скель, були захищені від

бандитів, загарбників і збирачів податків»⁴. Економіка феодальної епохи опиралася на натуральне господарювання, феодальну власність на землю і прикріплених до неї людей – кріпаків. Сама держава в особі монарха була великим земельним власником, відповідно прибутки від земельних угідь, промислів і монополій надходили в дохід держави.

В епоху Середньовіччя доктрини християнства домінували над умами європейської людності. Тому не дивно, що в Західній Європі фіск взяв на озброєння біблійну десятину. Згідно з канонічним церковним правом сплату десятину трактували як священний обряд і добровільний фіскальний обов'язок християнської совісті. 779 р. король Франкської держави Карл Великий (742–814) перетворив десятину з церковної у світську повинність, яку накладали в силу закону під страхом покарання. Цим було започатковане формування незалежної від церкви державної фіскальної системи.

Вікопам'ятною подією в історії середньовічних законів стала прийнята в Англії у 1215 р. *Велика хартія вільностей*. Хартія позбавляла короля права вводити податки без згоди парламенту. З часом подібний порядок поширився і в інших державах Заходу, а зрештою – в усьому світі. Це правило діє до сьогодні, залишаючись частиною зводу законів Великої Британії. Задумайтеся, – з яких причин в Україні немає законів, що діють безперервно, починаючи з XIII ст.?

В історію середньовічних податків колоритна сторінка вписана так званою *саладіновою десятиною* – цільовим податком, запровадженим з ініціативи римського папи для фінансування третього хрестового походу (1189–1192 рр.). Податок названий за іменем вождя мусульманського опору проти хрестоносців Саладіна (1137–1193). Податок накладався на тих, хто не брав участі у поході, тобто служба заміщувалася податком. Хрестоносцям було дароване також звільнення від податків і відстрочка уплати боргів. У результаті цих пільг таких численних армій для хрестового походу Європа ще не бачила.

⁴ Дейвіс Н. Європа: Історія / пер. з англ. П. Тарашук, О. Коваленко. К. : Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2006. С. 75.

Незалежно від держави середньовічна церква одержувала значні доходи від торгівлі *індульгенціями* – виданим від імені римського папи документом про відпущення гріхів за гроші. Обурення цією ганебною торгівлею стало однією з причин Реформації.

Податки співіснували з неподатковими джерелами державних ресурсів. Так, німецький імператор фінансував державні функції за рахунок приватноправових доходів від розсіяних по всій країні власних *доменів* (родових маєтків), а також від *регалій* (монополізованих короною промислів і певних видів господарської діяльності).

Поступово у країнах Західної Європи пройшов процес переведення платежів неподаткового характеру, особистих трудових, воєнних і натуральних повинностей у податки. Уже в XII ст. в Англії обов'язок воєнної служби для рицарів був переведений у грошовий податок («scutage»). (До речі, податок на осіб, звільнених від військової служби, практикується донині, наприклад у Швейцарії). З часом збільшилася кількість податків і митних зборів. Так, у 1431 р. з судноплавства по Лаурі справляли 130 митних зборів⁵.

Ганебна сторінка в історії античних і середньовічних податків – *спеціальні податки на євреїв*, тобто податки за етнічною ознакою. Деякі з них мали відверто глумливий характер: збір за проводи єврея на той світ (*judengeleitsgeld*); «подать на черево» (*leibzoll*)⁶. У середині XX ст. дискримінаційний податок на майно євреїв існував у гітлерівській Німеччині.

Отже, основними фіскальними технологіями рабовласницької та феодальної епох були десятина і подушний податок, їх лише писана історія налічує близько 4 тисяч років. Десятину збирали від біблійних часів до кінця Середньовічної епохи. Також

⁵ Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / пер. с англ. 2-е изд. М. : Изд-во МГУ : Издательская группа ИНФРА-М, 1998. С. 289, 323, 347, 432.

⁶ Taxation – Jewish Encyclopedia. URL : <http://www.jewishencyclopedia.com/articles/14274-taxation>

пережили всі суспільно-економічні формації, існують і донині три податки: мито, акцизи, майнові податки.

Діюча в Античну і Середньовічну епохи зловредна відкупна система справляння податків мала однак ту функціонально-адміністративну перевагу, що дозволяла обійтися без державної фіскальної служби в сучасному розумінні. Натомість асоціальне зло відкупної системи полягає в її зручності для оббирання фіску шляхом привласнення відкупниками значної частини зібраних доходів. По суті, відкупна система – свого роду приватний бізнес з одержання прибутку через розкрадання сум державних податків. На відкупній системі історія казнокрадства не закінчилася, воно існує донині, але вже іншими способами.

У Середньовічну феодальну епоху набувають розповсюдження такі неподаткові джерела державних доходів, як продаж посад і прав на певну діяльність, псування монети. Привілейовані класи (дворяни і духовенство) користуються податковим імунітетом. Функцію альтернативного джерела фінансування державних потреб виконують державні позики.

Після буржуазно-демократичних революцій і перетворень з архаїчними формами економіки та оподаткування було покінчено.

1.3. Оподаткування в епоху капіталізму та буржуазної демократії

На переломі від феодалізму до капіталізму оподаткування виконало місію каталізатора грандіозних історичних подій. Так, непосильний податковий гніт став однією з основних причин Великої французької революції XVIII ст., що покінчила з феодальним ладом у країнах Західної Європи. 1773 р. інцидент, що увійшов в історію під навою «Бостонське чаювання» (Boston Tea Party), викликаний підвищенням мита на чай, спричинив бунт, який переріс у війну за незалежність британських колоній і, зрештою, призвів до створення Сполучених Штатів Америки.

У капіталістичну епоху на суспільну арену постав діяльний, економічно активний буржуазно-підприємницький клас. Велика

його історична заслуга полягає в феноменальному розвитку продуктивних сил. Паралельно йшло становлення демократично-правових порядків. Економічні й політичні перетворення поставили питання про передачу власності на землю та інші виробничі активи від пасивної, неділової держави в руки приватних ефективних власників. Приватизація власності позбавила державу її колишніх неподаткових джерел існування. Державі залишилося відчувувати частину доходів у нових власників. Оподаткування перетворюється не лише в джерело, але й запоруку існування держави.

Під владою буржуазного класу повністю або частково неподаткові (безподаткові) держави зі зміною джерел свого існування трансформуються в податкові (фіскальні). Неподаткова держава виконувала лише роль тисячолітньої прелюдії до держави податкової. Зрештою будь-яка держава фатально трансформується з неподаткової в податкову, коли відмовляється від економічно неефективного хазяйнування державних органів і позбавляється дохідної власності. За авторитетним дослідженням Кембриджського університету процес становлення зрілих податкових держав на всьому євразійському континенті тривав з XVI до початку XX ст.⁷.

Історія знає лише один алогічний зигзаг подій, коли податкові держави зворотним чином знову ставали неподатковими. Йдеться про засновану на доходах від державних підприємств соціалістичну державу, яка тим утримувала сама себе. Утім серед неподаткових держав були й інші дивовижні приклади. Йдеться про так звані доколумбові цивілізації в Америці: імперії інків і ацтеків. Не маючи письма і не знаючи грошей, не винайшовши навіть колеса, ті держави досягли досить високого рівня розвитку (уряд, армія, міста, шляхи, іригація та ін.). Державні потреби покривалися натуральними повинностями і особистою службою.

⁷ The Rise of Fiscal States: A Global History, 1500–1914 / Ed. by Yun-Casalilla Bartolome and O'Brien Patrick. Cambridge, UK : Cambridge University Press, 2012. XXI, 471 p.

Фіскальну роль виконували «платежі» кров'ю чи працею та різні натуральні побори на користь держави і послуги владі⁸.

Позбувшись в інтересах підприємницького класу джерел власних доходів, держава потрапляє в повну фінансову залежність від оподаткування приватних осіб і бізнесу. Відповідно, роль *принципала* держави – особи, що бере участь в її діяльності за власний рахунок, переходить до платника податків. Тобто платники діють у власних інтересах і водночас утримують державу на свій кошт. Тим самим податкова держава належить всій масі платників податків. Свого часу з цього приводу знаменита «залізна леді» Маргарет Тетчер (1925–2013) заявила: «Ми знаємо, що немає такого поняття, як державні (публічні) кошти, є лише гроші, належні платникам податків»⁹.

Щоправда, в буржуазно-демократичних податкових державах не завжди маскують певні класові інтереси. Так, в Австро-Угорщині за законом 1873 р. депутатів парламенту обирали за критерієм *податкового цензу* серед великих власників, які платили відповідні податки. У такий спосіб право на владарювання та управління ставилося у залежність від величини суми внеску на утримання держави. Подібний порядок був позбавлений логіки.

Світовий за масштабами, багатогалузевий і високотехнологічний бізнес об'єктивно потребує розвитку множинних податкових систем. Наприклад, у Німеччині налічують 40 податків. Одна із останніх, новітніх, досі небачених фіскальних форм – оподаткування операцій з крипто-валютами. Із загальної кількості властивих податковій державі платежів виділяють декілька найбільш важливих за їхнім фіскальним і соціально-економічним значенням.

Дві події домінують у фіскальній історії XX століття – глобальне розповсюдження прибуткових податків і запровадження універсальних акцизів. Саме ці події найбільшою мірою визначили траєкторії розвитку податкових систем, відповідно вплинули на зміст літератури на фіскальні теми.

⁸ Murra J. V. The economic organization of the Inka state / Greenwich (Conn.) : JAI Press, 1980. P. 95.

⁹ Thatcher M. Speech to Conservative Party Conference. URL : <https://www.margaretthatcher.org/document/105454>

Прибутковий податок (income tax) – прямий податок на всю сукупність доходів платника без різниці їх видів і джерел походження. Після декількох невдалих спроб остаточно був введений у Великій Британії в 1842 р. Звідти почав поширюватися у світовому масштабі протягом ХІХ і перших десятиліть ХХ ст. Велика перевага цього податку в тому, що цей податок більше ніж інші відповідає принципу спільності оподаткування, залучаючи всіх громадян, які мають будь-який дохід.

За класифікацією ОЕСР до прибуткового оподаткування відносять податки на дохід, на прибуток і на надходження від капіталу. Платники – фізичні особи, юридичні особи, а також податки, що стягуються одночасно з фізичних і юридичних осіб. На початок ХХІ ст. прибуткові податки розповсюджені глобально, за винятком 14 країн, здебільшого невеликих, але винятково багатих нафтою або іншими природними ресурсами.

Історично в деяких країнах до прибуткових податків з грошових капіталів належить так званий *купонний податок*, – податок на дохід від суми процентів на банківські депозити з цільовим призначенням надходжень на виплату державного боргу.

Зародження специфічних акцизів на окремі товари втрачається у глибині століть. Досить широке їх розповсюдження в Західній Європі під назвою «голландського чорта» набуло з ХVІІ ст. Цілу епоху в розвитку податкових систем склав універсальний акциз, вперше запроваджений у Німеччині в 1916 р. під назвою *податку з обороту (Umsatzsteuer)*, відразу розцінений як неординарна подія, яка затьмарила інші нововведення. Об'єкт податку – сумарна вартість товарного обороту в конкретній операції, що зробило цей податок прообразом майбутнього ПДВ. Невідомо, яким буде його майбутнє¹⁰, – сумнівалися тодішні фахівці. Наступні сто років показали, що успіх акцизів універсального типу перевершив усі сподівання.

¹⁰ Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація та наукова проблематика державних фінансів). Львів : Каменяр, 2000. С. 166.

Не випадково услід за Німеччиною податок з обороту ввели Австрія, Італія, Франція – країни, найбільш уражені породженою війною інфляцією. Виявилося, що податок з обороту іманентно пристосований до інфляції. Адже зі зростанням цін збільшується вартість оборотів і відповідно – фіскальні доходи без підвищення податкових ставок. Прибуткові податки не мають такої переваги, оскільки розрив у часі між моментом одержання доходу і терміном сплати податку спричиняє інфляційне знецінення податкових платежів.

З часом податок з обороту еволюціонував у дві альтернативні сучасні форми універсального акцизу: *податок з продажу* (sales tax) або податок на товари і послуги (goods & service tax, GST) і *податок на додану вартість* (ПДВ). ПДВ технологічно дещо складніший від GST, але ці податки однаково є нащадками і « правонаступниками » первісного універсального акцизу. Обоє вдало пристосовані до особливостей економіки пропозиції та умов суспільства споживання.

Порівняно з податком з продажу у фіскальній практиці менш поширений *податок на покупки* (purchase tax). Яка різниця може бути між ними, якщо вони однаково є результатом акту купівлі-продажу? Податок з продажу – акцизна надбавка до ринкової ціни товару. Податок на покупки – частина ціни товару, що означає – комерційна угода або акт купівлі-продажу може відбутися лише за умови сплати податку продавцем у момент купівельної угоди. Наприклад, продаж будівлі буде законним, якщо продавець при продажі попередньо заплатить податок на дохід від реалізації даної нерухомості.

У такому разі ПДВ – гібрид податку на продаж з податком на покупки. В одній операції ПДВ фігурує як податок на покупки, щоб в наступній прийняти форму податку з продажу. Тому подібним чином досконало сконструйований податок вважають остаточним етапом еволюції непрямих податків на споживання. За вердиктом відомого американського вченого-фінансиста Карла Шоупа (1903–2000), «податок на додану вартість – найновіша та

ймовірно остаточна форма історичної еволюції податків з обороту»¹¹. (Схоже на пророцтво кінця історії акцизів).

Разом з уже традиційними формами прибуткового й акцизного оподаткування в перші десятиліття ХХІ ст. набирає значення третій різновид оподаткування – енергетичні та екологічні податки як результат деградації природного середовища. Показово, що Нобелівським лауреатом з економіки за 2018 р. став американський учений Вільям Нордхаус, який пропонує фіскальний спосіб боротьби зі змінами клімату – глобальний податок на викиди вуглекислого газу. На перспективу постає питання про оподаткування операцій з крипто-валютами, а також роботів, які замінюють живих платників податків у процесі автоматизації виробництва.

Таким чином, оподаткування в епоху капіталізму і буржуазної демократії характеризується домінуванням двох видів оподаткування: податків на доходи фізичних і прибутки юридичних осіб, а також універсальних акцизів і ПДВ зокрема. У перші десятиліття ХХІ ст. фіскальна система все більше актуалізується за рахунок групи екологічних і енергетичних податків та ресурсних платежів. У Євросоюзі прийнято п'ять типів податків: на споживання (consumption), на трудові доходи (labor), на капітал (capital), на власність (property), екологічні податки (ecological taxes).

На основі множинних податкових систем остаточно формується податкова держава, що існує коштом податків і позик.

Історія оподаткування України

1.4. Зародження та розвиток податків за часів Київської Русі

На Русі перша згадка про справляння податку у формі данини з'явилася за часів князя Олега (Х ст.). Одиницею оподаткування був «дим» – людська оселя, величину якої і відповідно суму податку визначали за числом димарів, а також «рало» – певна

¹¹ Shoup A. A. Public Finance. London : Weidenfeld & Nicolson, 1969. P. 250.

площа орної землі. В історію податків цей спосіб увійшов під назвою «оподаткування за зовнішніми ознаками». Нині оподатковують таким способом, наприклад, за вантажопідйомністю автомобіля в тоннах, за площею приміщення у квадратних метрах тощо.

Данину платили натурою (харчами, хутрами) або грошима – срібною гривнею (одна гривна $\approx$ 165 г). Збирали данину двома способами: «повозом», тобто самі платники звозили добро і гроші до князівського двору, та «полюддям» – князівська дружина і навіть сам князь виїжджали на збір данини. Саме «полюддям» збирала данину з племені древлян знаменита княгиня – християнка Ольга (920–969), пізніше оголошена рівноапостольною святою.

Під золотоординською владою із середини XIII ст. князівства Київської Русі вносили на користь Орди більше десяти платежів. Головні з них: царська (ханська) данина або «вихід», мит, тамга (звідки рос. – таможенная пошлина), ямська і шляхова повинність, «корм» – збір на утримання монгольських чиновників. У середині XIV ст. південно-західні руські князівства (територія сучасної України) перейшли під владу Великого князівства Литовського і перестали платити данину монгольському хану.

1.5. Оподаткування на українських землях у складі Великого князівства Литовського та Речі Посполитої

Звільненню від влади Орди Київська Русь зобов'язана завдяки перемозі литовського князя Ольгерта (1341–1377) над татарським військом у битві на Синіх Водах (річка Синюха в Кропивницькій області сучасної України) у 1362 р. При литовських порядках податкова система мало відрізнялася від старокиївської. Та ж данина, подимщина («дим»), посощина (соха, плуг – певна площа землі), поголовщина. Здебільшого ці податки сплачувалися в натуральній формі. Їх доповнював прямий грошовий податок – сребщина, що сплачувався срібною монетою. Основною одиницею і масштабом оподаткування продовжує бути двір і земля – селянське господарство.

В умовах постійної воєнної небезпеки грошовий або речовий податок міг замінюватися на військову службу, адже безплатна особиста повинність – також державний ресурс. Пізніше ця форма виконання державних функцій була реалізована в козацтві, – озброєний своїм коштом козак платив податки кров'ю. Так на слов'янських землях почав діяти зв'язок часів.

Князь Вітовт (1350–1430) і його наступники впорядкували податкову систему, модернізували адміністрування податків. Було централізовано збір податків, налагоджено регулярний контроль, запроваджено деякі послаблення і пільги для окремих категорій населення. Так, прообразом податкового кредиту можна вважати звільнення збіднілих селян від податків на 5–10 років з метою заохочення освоєння необроблюваних державних земель при повинності згодом сплачувати податки на загальних підставах.

За литовських часів західноєвропейське магдебурзьке право як форма місцевого оподаткування, самоврядування та народовладдя під іменем *Литовського статуту* з 1529 року поширювалося і на українські та білоруські землі. Литовський статут мали багато українських міст, а саме: Львів, Луцьк, Київ, Бориспіль, Житомир, Миргород, Ніжин, Полтава, Чернігів, Чигирин, Переяслав, Пирятин та ін. У сфері оподаткування магістрати міст мали право запроваджувати місцеві податки з оціночної вартості нерухомого майна громадян, з торгівлі, а також цільові збори на окремі потреби громади.

Деякі узаконення Литовського статуту зберігали силу в Полтавській і Чернігівській губерніях аж до жовтневого перевороту 1917 року (!). Дію магдебурзького права на Україні ще в першій половині XIX ст. засвідчує І. П. Котляревський (1769–1838) у знаменитий поемі «Енеїда». Описуючи сцени в пеклі, він згадує посадовців з установ магдебурзького права:

Тут всякїї були цехмістри
І ратмани, і бургомістри,
Судді, підсудки, писарі¹²...

¹² Котляревський І. П. Твори. К. : Дніпро, 1980. С. 77.

Таким чином, литовський період залишив помітний слід в історії українських земель. Впродовж двох століть поступово складалася досить розвинена і для свого часу ліберальна податкова система, діяв європейський порядок місцевого самоврядування.

Податковий тиск на населення значно посилюється Після Люблінської унії 1569 р. між Литвою та Польщею, коли українські території потрапляють під владу, під соціальний і релігійний гніт Речі Посполитої. Ліквідується селянська община і відповідно запроваджується нова система справляння податків та їх адміністрування. Консолідована відповідальність сільської общини за сплату податків скасовується, управління справлянням податків покладається на представників панівного класу – шляхту. Розпочинається процес закріпачення, селянам забороняється переходити на інші території без повного погашення податкового боргу. Саме користуючись податковим імунітетом, шляхта свавільно розкладає податки на закріпачених селян. Ліберальні засади оподаткування литовської епохи втрачаються.

У містах, що мали магдебурзьке право, зберігалось справляння місцевих податків з нерухомого майна. Крім того, як міські доходи збирають: податки на торгівлю алкогольними напоями і сіллю; податки за зважування та вимірювання товарів; податки з бджільницького промислу (пасічне); цільові збори на будівництво доріг; на утримання війська під час постою в місті; на ремонт укріплень, мостів та доріг; на санітарні заходи; так звані «сеймові» податки на користь королівської казни (під час воєнних дій). Відверто дискримінаційний характер мав податок з православних міщан на утримання католицьких храмів.

У литовську пору під кінець XV ст. починає формуватися особливий народний рух і спосіб життя на українській землі – козакування. Складається і множиться неоподатковуваний військовий клас волелюбних людей – козаків, які йшли «на Низ», «в пусті місця і дикі поля» заради звіриного і рибного промислу, а також на боротьбу з татарами. Поступово розвивається козацька колонізація українського степу.

1.6. Фіскальна система Української козацької держави та Запорізької Січі

У XVI–XVIII ст. на українських землях існувало два державних утворення: Українська козацька держава (Гетьманщина, Військо Запорозьке) на Лівобережжі та Запорозька Січ на пониззі Дніпра. Їхні податкові системи формувалися під сукупним впливом фіскальних інститутів і порядків київської удільно-вічової епохи, литовської та польської доби, деяких запозичень в інших сусідніх народів. Особливий інтерес викликає унікальна національна знаменитість, улюблениця українського народу – Запорозька Січ.

Запорожці із запозичених організаційних форм оподаткування та норм фіскального права створили власну самобутню податкову систему¹³. Ресурси Січі формувалися з комбінації податків, натуральних і особистих повинностей, оренд і регалій. У січковий скарб (бюджет) надходили доходи від кошових регалій і доменів (від промислової експлуатації рибальських і мисливських угідь), військова здобич, мито, господарська десятина та медовий (стягувалися від хуторів і млинів натурою, від промислів і пасік – грошима), торговий, куфований збір (від кожної привозної бочки – куфи – горілки по одній кварти (≈ 1 л) або її вартість грошима), податок з шинків, подимне (податок на хати, що не належали козакам), мостове та ін. Усі названі податки, крім подимного, який не платили козаки, що проживали на запорозьких землях, – непрямі. Самі запорожці прямих грошових податків не платили, їхній податок – кров, пролита на захист рідної землі та віри православної.

Домени – загальновійськові землі, сільськогосподарські угіддя, звірині й рибні лови у функції джерел доходів. Цих джерел на Запорожжі було багато – все Дике Поле, Великий Луг. Так називали свої території запорожці. Регалії – форма одержання доходу з тих галузей господарської діяльності держави, які

¹³ Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорізька Січ як український феномен. К. : Заповіт, 1995. 99–113.

перебувають у монопольному становищі з повним або частковим усуненням приватної конкуренції.

На Запоріжжі через малонаселеність, малоосвоєність і обширність території в силу табірному способу життя козаків не було умов для розвитку повноцінної податкової системи. Тому податковий принцип державності діяв на звуженій основі. Пряме оподаткування замінювали особистою службою. Козак-запорожець мав податковий імунітет, — значить за звичаями свого часу належав до свого роду простолюдних аристократів.

Безперервні походи розорили б Запоріжжя, аби сама війна не покривала витрати. Тривалий час Січ спиралась на зовнішні джерела — військову здобич і періодичну допомогу заінтересованих козацькій силі сусідніх країн. Козаки обернули собі на меркантильну вигоду своє військове ремесло.

Після 1654 року юридичною основою фіскальної системи України — Гетьманщини мала бути Переяславська угода, згідно з якою український народ залишався при своїх давніх порядках. Проте на договірні пункти постійно йшли посягання з боку Москви. Царі наполягали на загальноімперській централізації та уніфікації порядків, а українське козацтво і народ — на обґрунтуванні своїх автономних прав і привілеїв. Поступово йшло обмеження української автономії. 1764 року Гетьманщина була остаточно ліквідована.

1.7. Оподаткування на українських землях у складі Російської імперії

Протягом віків домінувало поземельне оподаткування з площі обробленої землі грошима або частиною урожаю, а також у формі так званої стації, яку збирали натурою: харчами, фуражем і т. п. У XVII ст. запровадили подвірну подать, у 1724 р. ввели подушну подать — дивний податок тим що, об'єкт (за що платили) і суб'єкт (хто платив) співпадали, — це була сама людина, формально по-сучасному — фізична особа.

З незапам'ятних часів на Русі оподатковували хмільні напої – квас, пиво і мед (медова данина). Промисловий податок на бджільництво («медове») був також відомий на Запорозжі та в Гетьманщині.

На українських землях довго, майже до кінця XVIII ст. зберігалася старослов'янська корчма, що поєднувала функції ресторану, готелю і клубу. Тим часом у Москві з 1533 р. розпочинається зловісна епопея «царева кабака» – форми казенної фіскальної монополії на торгівлю горілкою. «В кабаке есть было нельзя»¹⁴, а тільки пити, то не дивно, що він став розсадником п'янства. Згідно з переяславськими домовленостями 1654 р. Україна відстояла право на вільний продаж алкогольних напоїв, кабак на Україну не допускався.

З розвитком феодалізму вводяться різні державні мита (судова, торгова та ін.), збір на викуп полонених у татарів і турків, які продовжували терзати українську землю впродовж віків; збір на утримання війська та ін. З часом усе більше податки і збори переводять на гроші.

Війни, котрі вів Петро I, справили тяжкий фінансовий тягар на населення України. Цар вводить подушну подать, що існувала з 1724 по 1887 рік. Про цей податок писав Т. Г. Шевченко: «а он розпинають вдову за подушне»¹⁵. Запроваджують цільові податки, так звані гроші (драгунські, рекрутські, корабельні), а також одіозні податки на бороди, дубові гроби і колір очей (найвища ставка на блакитні та зелені). Про ці дивні податки згадують донині.

Гетьман (1687–1708 рр.) І. С. Мазепа переслідував так зване корчемство – контрабандний вивіз горілки з України в Росію¹⁶. Вигода контрабандистів полягала в тому, що в Україні зберігалася свобода приватного винокуріння, а в Росії горілка була дорогою казенною монополією на відкупі. Гетьманські домени і регалії

¹⁴ Прыжов И. История кабаков в России в связи с историей русского народа СПб.-М. : Издание М. О. Вольфа, 1868. С. 317.

¹⁵ Шевченко Т. Кобзар. К. : Держлітвидав України, 1961. С. 198.

¹⁶ Костомаров Н. И. Мазепа. URL : <http://history.org.ua/LiberUA/5-250-01792-4/5-250-01792-4.pdf>

(земельні угіддя та промисли) здавали в оренду приватним особам, що давало доходи без зайвих турбот. Прямі податки при затратах на їх адміністрування були менш вигідні. Тому Мазепа зберігав систему оренд¹⁷.

Імператриця Єлизавета Петрівна (1741–1761 рр.) скасувала внутрішні мита, прийняла новий митний кодекс і вищий тариф на імпорт. Проте не відмовилася від казенних монополій на тютюн, сіль і горілку.

Катерина II акцентує увагу на непрямих податках, найперше на питейний збір на відкупі, лицемірно перейменовує вульгарні кабаки у *«питейные дома»*. Вона скорочує подушну подать з 74 до 70 коп., але кількість платників збільшує, зокрема за рахунок закріпачення селян в Україні.

Упродовж XIX ст. і на початку XX ст. податкова система Росії поступово набуває більш європеїзованих форм. Відбуваються корінні реформи: 1. 1861 рік – скасування відкупної системи справляння непрямих податків; 2. 1863 рік – заміна питейного збору акцизом на горілку; 3. 1887 рік – скасування подушної податі в європейській Росії, 1898 рік – в азіатській; 4. 1894 рік – за ініціативою С. Ю. Вітте запроваджено казенну монополію на очистку спирту і торгівлю горілкою; 5. 1906 рік – скасування кругової поруки як групової фіскальної одиниці, відповідальної за сплату податків і зборів сільською громадою (столипінська аграрна реформа); 6. 1913 рік – припинення дії казенної монополії на горілку в зв'язку з війною («сухий закон»); 7. 1916 рік – прийнято закон про прибутковий податок за прусською (глобальною) системою, практично не введений у зв'язку з жовтневим переворотом; 8. 1922 рік – під час переходу до так званої нової економічної політики запроваджено комбінований прибутково-майновий податок.

Систему місцевих податків у тих губерніях, що займали територію сучасної України, з початку XX ст. регламентували *земства*, виборні органи самоврядування. Українські *земства*

¹⁷ Станіславський В. Гетьман Мазепа як реформатор козацької держави. URL : <http://www.mazepa.name/hetman-ivan-mazepa-yak-reformator-kozatskoyi-derzhavy/>

належали до найбільш впливових і радикально-демократичних у Росії. Особливо активну діяльність вели земства Чернігівської, Харківської та Полтавської губерній. Серед земських діячів виділялися Ф. А. Лизогуб (майбутній прем'єр-міністр Української держави, очолюваної гетьманом П. П. Скоропадским), Б. М. Мартос (майбутній голова Ради міністрів УНР), відомий економіст М. І. Туган-Барановский та ін.

Загалом діяльність земств мала адміністративно-господарський характер із задоволення місцевих потреб. Земство – *позабюджетна* структура, земські фінанси опиралися на *всесословне самооподаткування*, тобто установлені земством збори і податки поширювалися на всіх місцевих жителів незалежно від їх суспільного стану і роду занять. Важливо, що навіть у тодішній Україні, крім суто господарських і побутових справ, земство ставило також національні завдання, – робило спроби початкової освіти на українській мові.

Українська дослідниця В. В. Курченко з Харківського університету хоч і далека від ідеалізації дореволюційного земства, але високо його оцінює найперше за успішний досвід місцевого самоврядування при врахуванні ресурсних обмежень¹⁸. Радянські місцеві ради, що прийшли на зміну земствам, стали менш економічно ефективними, а головне – зовсім несаможитливими, позбавленими самоврядування і самоуправління офіційними установами.

До речі, запитаємо себе, – яка особливість національної системи оподаткування однаково властива для князівського, царського, імператорського і навіть для радянського і сучасного періодів історичної Росії?

Такою особливістю в усі часи було перебільшене фіскальне, а тому негативне соціально-економічне значення оподаткування національного напою – горілки, що визнають і російські історики¹⁹. Віками точилася боротьба навколо вибору приватної чи

¹⁸ Курченко В. Феномен земства. URL : <http://magazines.russ.ru/slovo/2007/56/ku30.html>

¹⁹ Прыжов И. История кабаков в России в связи с историей русского народа. СПб. – М. : Издание М. О. Вольфа, 1868. VIII, 320 с.

державної монополії на виробництво і торгівлю горілкою та способу адміністрування податком. Зрештою, взяла верх державна монополія, яка неодноразово впроваджувалася, скасовувалася і знову відновлювалася. Так, у дожовтневий період державна (казенна) фіскальна монополія після кожного чергового скасування повторно-послідовно вводилася заново чотири рази в: 1474, 1652, 1696, 1894 рр.

На щастя, на українських землях вдалося уникнути зловредних систем оподаткування спиртних напоїв, що віками існували в Московському царстві та Російській імперії. Були збережені традиційні форми торгівлі напоями: вільний продаж горілки на Запорозжжі за сплату збору в січковий скарб, приватна корчма – на Правобережній Україні, шинок – на лівому березі у Гетьманщині.

1.8. Особливості оподаткування на західноукраїнських землях у складі Австро-Угорської імперії

З кінця XVIII століття до 1918 р. західноукраїнські землі оподатковувалися за законами Австро-Угорщини, подвійної монархії династії Габсбургів. В обох частинах держави було своє податкове законодавство, за винятком акцизів. Заради вигод взаємної торгівлі непрямі податки гармонізували подібно до того, як зробили в сучасному Євросоюзі.

Основними податками Австро-Угорщини були: промислові, майнові податки (поземельний і побудинковий), акцизи (на пиво, цукор, м'ясо та ін.), мито та фіскальні монополії. Порядок справляння був однотипним з іншими європейськими країнами, різниця полягала лише у ставках. Порівняно з російськими підданими податковий тягар на населення західноукраїнських земель у складі Австро-Угорщини був нижчим. Особливо обтяжливими для українського населення були поземельний податок та фіскальні монополії.

В Австрії вперше запроваджують поземельне оподаткування на основі так званого міланського кадастру, який враховував не тільки площу землі, але й оцінював її прибутковість.

Кадастр складали протягом 20 (!) років – настільки це була трудомістка праця. Кадастрова переоцінка землі мала здійснюватися кожні 15 років. У вигляді поземельного податку селяни платили 20 % доходів.

Найбільш фіскально важливою в Австро-Угорській імперії була державна тютюнова монополія, що мало дві причини. По-перше, після приєднання Буковини і Галичини, де культивувався тютюн, виникала сировинна база для виробництва тютюнових виробів. По-друге, фіскальні й адміністративні вигоди тютюнової монополії ледве можна перерахувати: тютюн досить зручний об'єкт податку, оскільки не належить до предметів першої необхідності; розводять багато сортів тютюну з різною ціною, що створює можливість найбільш високі ставки перенести на споживачів дорогих виробів і тим створити ефект прогресивного оподаткування; палять не всі, але, разом з тим, тютюн достатньо поширений продукт, від якого нелегко відмовитися, що створює широку базу оподаткування; нарешті на користь фіску можливі махінації із закупівельними цінами на тютюнову сировину та ліцензуванням виробників.

Не випадково тютюнова монополія з фіскальної дохідності займала перше місце серед непрямих податків в імперії, забезпечуючи близько 80 % суми непрямих податків і більше 10 % усього державного бюджету.

В Австро-Угорщині соляна монополія існувала в найбільш обтяжливій для населення формі – незалежно від потреби протягом року зобов'язували викупити сіль в установленій кількості. Даремно вважати податок на сіль дріб'язковим, адже платять його з першого дня життя до останнього.

Монополія на виробництво спирту також передбачала визначений виробнику обмежений контингент (обсяг) у гектолітрах, перевищення ліміту оподатковувалося додатково за вищими ставками. З 1882 р. запровадили податок (акциз) на нафтопродукти. Подібно до Німеччини, Франції та Росії цукор в Австрії оподатковувався у вигляді готового продукту (це більш ефективна фіскально-адміністративна технологія порівняно з деякими країнами, де діяв податок на цукрову сировину).

В Австро-Угорській імперії справляли 16-процентний так званий *купонний податок* на власників облігацій державних позик (значить – кредиторів держави) з цільовим призначенням для виплати державного боргу.

В останні десятиліття існування імперії в парламент (рейхстаг) депутатів обирали за класовою ознакою. Лише особи, які могли платити прямі податки на суму більше 5 флоринів (еквівалентно ≈ 60 г золотою монетою), наділялись активним правом обирати і бути обраним на державні посади. Решту громадян обмежували пасивним правом тільки обирати без права бути обраним. Варто задуматися над демократичністю, соціальною справедливістю, суспільною доцільністю подібної політичної системи.

Підсумки теми

Лаконічно підвести підсумки розвитку оподаткування, що узагальнено характеризують його історію впродовж декількох тисячоліть (!) у світі та протягом тисячі років в Україні, непросте завдання.

Історичний розвиток оподаткування розпочався в епоху рабовласницьких і ранньо-феодальних держав. У найдавніші часи існували навіть повністю безподаткові держави. Поступово з відмиранням натурального господарювання і поширенням товарно-грошових операцій розвиваються монетарні податкові системи.

Писана історія оподаткування розпочалася з десятини та єдиного загальномайнового податку. Стародавня Греція залишила свій слід в оподаткуванні демократичними процедурами приймання рішень за участі громадянського суспільства, Рим – творенням податкових понять, установ і технологій (фінанси, фіск, ценз, податок на промисел та ін.). За свідченням Євангелій, в епоху Римської імперії оподаткування осмислюється в етичних категоріях християнства.

У часи Середньовіччя паралельно з державними податками церква вводила свої збори і платежі, які з посиленням держав були секуляризовані. Податки співіснують і навіть уступають у значенні неподатковим джерелам доходів: доменам і регаліям.

Неминуше досягнення середньовічної епохи – Велика хартія вольностей, що заклала початки фіскально-бюджетного права.

Буржуазно-демократичні революції і перетворення XVI–XVIII ст. знаменували початок капіталістичної епохи. Формуються множинні системи грошових податків. Утримувана коштом податків, доповнених позиками, держава трансформується в податково-боргову (фіскальну) державу, де податки і позики взаємно обумовлені. Набувають глобального розповсюдження податки на доходи і прибутки, на капітал і майно, на споживання (в тому числі у формі універсального акцизу – податку на додану вартість), екологічні та ресурсні податки, фіскальна роль мита падає. На перспективу постають питання про глобальні податки та «європодатки», про оподаткування операцій з крипто-валютами, про податки з робіт замість живих платників податків.

Історія оподаткування в Україні розпочинається з часів Київської Русі, де домінували майнові податки на землю і будівлі, грошова і натуральна данина, повинності особистою службою.

В Україні литовська доба залишила яскравий слід особливо з боку розвитку місцевого оподаткування за законами магдебурзького права і Литовського статуту. Саме з литовської пори розпочинається рух «на Низ» особливої категорії волелюбних людей – козаків.

За гетьмана Мазепи військові домени і регалії (земельні угіддя та промисли) здавали в оренду приватним особам, що давало доходи в скарб без зайвих турбот. Прямі податки при затратах на їх адміністрування були менш вигідні. Тому гетьман зберігав систему оренд. Власні доходи скарбу Війська Запорозького Низового (Січі) склалися з постійного збору з посполитих (селян, поселених на запорозьких землях) і одружених козаків (гніздюків), а також збору з шинків і перевозів, частки від рибних і звіриних ловів, судових штрафів та військової здобичі.

Російську податкову систему під кінець дожовтневого періоду існування імперії лише почала модернізувати. 1916 р. було розроблено проект прибуткового податку. Україні в складі Росії протягом багатьох десятиліть вдавалося уберегтися від найбільш шкідливої, що визнають і російські дослідники, особливості

російської фіскальної системи – «царева кабака», загалом державної монополії на торгівлю горілкою.

В останні десятиліття свого існування тип податкової системи Австро-Угорщини мало відрізнявся від інших західноєвропейських держав. У 1918 р. імперія розпалася. На матеріалах її розпаду українсько-австрійський учений, професор Черновецького університету Йозеф Шумпетер (1883–1950) вперше сформулював концепцію податкової держави та описав її кризу після Першої світової війни.

Буржуазно-демократичні революції і перетворення XVI–XVIII ст. знаменували початок капіталістичної епохи. Капіталізм – лад, обдарований правовою рівністю, економічною свободою та ефективністю за умови соціальної (майнової) нерівності, конкуренції, а також можливості експлуатації з боку роботодавця. Формуються множинні системи грошових податків. Утримувана коштом податків, доповнених позиками, держава трансформується в податково-боргову (фіскальну) державу, де податки і позики взаємно обумовлені. Набувають глобального розповсюдження податки на доходи, капітал, майно, споживання, екологічні та ресурсні податки.

Список рекомендованих джерел

1. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. – К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. — 416 с.
2. Андрущенко В. Л. Запорозька Січ як український феномен / В. Л. Андрущенко, В. М. Федосов. – К. : Заповіт, 1995. – 173 с.
3. Андрущенко В. Л. Історія оподаткування: навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України. 2004. – 242 с.
4. Андрущенко В. Л. Передісторія оподаткування в християнській традиції / В. Л. Андрущенко // Науковий вісник

Національного університету податкової служби України. – 2008. – № 1. – С. 88–99.

5. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція / В. Л. Андрущенко // Світ фінансів. – 2009. – № 3 (16). – С. 7–15.

6. Андрущенко В. Л. Общественный статус мытарей по книгам Священного Писания Ветхого и Нового завета / Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2013. – № 1 (160). – С. 13–18.

7. Ясеновська Т. Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eprints.oa.edu.ua/6945/1/16.pdf>

Контрольні питання

1. Десятина як історична форма оподаткування.
2. Де і коли вперше з'явилася державна установа під назвою «фіск».
3. Що спільне з фіскально-адміністративного боку мають візантійська *пронія*, *паланка* в Запорозькій Січі та *полк* у Гетьманщині?
4. Функції, вигоди і зло відкупної системи справляння податків.
5. Особливості подушного податку і кругової поруки справляння податків.
6. Причини, що зумовили перехід від натуральних до грошових податків.
7. Яке політичне і соціальне значення мав податковий ценз?
8. Яке політичне і соціальне значення мав податковий імунітет?
9. В умовах демократично-правової держави з ринковою економікою, утримуваної коштом податком (податкової держави), платник податків виконує функцію *принципала* держави. Поясніть.

10. В одних актах купівлі-продажу податок платить продавець (податок на покупки), в других – покупець (податок з продажу). Поясніть.

11. Статус і роль місцевих податків за умовами магдебурзького права і Литовського статуту.

12. Назвіть джерела скарбу Запорозької Січі, охарактеризуйте їхні унікальні властивості.

13. Вплив податкової політики Петра I на населення українських земель.

14. Вплив податкової політики Катерини II на населення українських земель.

15. У чому полягала соціальна і фіскальна відмінність української корчми від «царева кабака»?

16. З яких соціальних і фіскальних причин гетьман І. С. Мазепа вимушено мав переслідувати контрабанду приватно виготовленої горілки з України в Росію – країну з державною монополією на горілку?

17. «Казенная продажа питей» (за реформою С. Ю. Вітте) – монопольне право на виробництво і торгівлю горілкою: особливості та мета.

18. У чому полягала суть, вигоди і призначення земського самооподаткування і самоврядування?

19. У чому полягала особливість і призначення запровадженого в Австро-Угорщині міланського поземельного кадастру?

20. Соціальна користь, фіскальні вигоди, особливості соляної, алкогольної та тютюнової державних монополій?

Тестові завдання

1. Поводом для повстання і відокремлення британських колоній в Америці від метрополії та створення США став інцидент, пов'язаний з запровадженням мита на чай, що ввійшов в історію під назвою «Бостонське чаювання» (Boston Tea Party). Ця подія відбулася в:

а) 1573 р.;

б) 1673 р.;

- в) 1773 р.;
- г) 1873 р.

2. На запитання фарисеїв, чи повинні євреї римської провінції Палестини платити податок кесарю (імператору) Риму, Ісус Христос відповів:

- а) треба;
- б) не треба;
- в) не дав відповіді, промовчав;
- г) Погодився.

3. Один із названих авторів Євангелій до того, як став на апостольську службу Христову, був митарем (збирачем податків). Хто він:

- а) Лука;
- б) Марко;
- в) Матвій;
- г) Іоанн.

4. Афоризм «Resipia non olet» (лат.) – «Гроші не пахнуть» (дохід від збору з громадських туалетів) належить римському імператору:

- а) Октавіану Августу;
- б) Віспасіану;
- в) Калігулі;
- г) Нерону.

5. В історичній ретроспективі фіскальна монополія передбачала виключне право держави на виробництво і/або торгівлю окремою групою товарів. За загальним правилом, монополія поширювалася на:

- а) одягу та взуття;
- б) продукти харчування;
- в) предмети гігієни;
- г) алкогольні напої та тютюнові вироби.

6. Державну установу з функціями казначейства і податкової служби під назвою фіск у Римі вперше запровадив імператор:

- а) Октавіан Август;*
- б) Клавдій;*
- в) Доміціан;*
- г) Траян;*
- д) Адріан.*

7. Українські міста, що мали статус самоврядування по магдебурзькому праву (Литовському статуту), справляли:

- а) прямі податки;*
- б) непрямі податки;*
- в) місцеві податки;*
- г) майнові податки;*
- д) все з названого;*
- е) щось окреме з названого;*
- є) ніщо з названого.*

8. За реальними умовами існування січовий (табірний) козак-запорожець міг і мав неминучий фіскальний обов'язок сплачувати:

- а) прямий податок на дохід;*
- б) прямий податок на майно;*
- в) січовий збір;*
- г) мито на ввезені в Січ товари.*

9. За часів Київської Русі існував податок, за назвою якого найменували церкву, побудовану в X ст. у центрі Києва, зруйновану при монголо-татарському нашестві в XIII ст.:

- а) дань;*
- б) подвірне;*
- в) подимне;*
- г) мито;*
- д) десятина.*

10. У якій країні в 1215 р. була прийнята Велика хартія вольностей, яка позбавила королів права вводити податки і передала це право народному представництву (парламенту):

- а) у Франції;
- б) в Англії;
- в) у Італії;
- г) у Німеччині;
- д) у США.

11. Податкова держава (tax state, fiscal state) існує та функціонує коштом:

- а) виключно податків;
- б) податків + неподаткових доходів + позик;
- в) прибутків від державних підприємств і маєтностей;
- г) доменів, регалій і казенних (державних) монополій.

12. Якого року в Англії була прийнята Велика хартія вольностей, що позбавила королів права вводити податки і передала це право народному представництву (парламенту):

- а) 1215 р.;
- б) 1315 р.;
- в) 1415 р.;
- г) 1515 р.;
- д) 1115 р.

РОЗДІЛ 2

ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ

- 2.1. Суб'єкт оподаткування.
- 2.2. Обов'язки та права платників податків.
- 2.3. Ставки податків та їх характеристика.
- 2.4. Класифікація та форми податкових пільг.

Ключові терміни і поняття

Податок, суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення, терміни сплати, податкові пільги.

Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави. У сучасному цивілізованому суспільстві податки – основна форма доходів держави.

Податок – це обов'язковий платіж, що надходить до бюджетних фондів у встановленому законодавством розмірі та у встановлені терміни.

До податкового законодавства пред'являються підвищені вимоги, так як воно зачіпає матеріальні інтереси платників податків. У ньому має бути вичерпний набір відомостей, який дозволить би конкретно затвердити: хто є зобов'язаною особою, який розмір податкового зобов'язання; порядок і терміни його виконання; межі вимог держави щодо майна платника та ін. Йдеться про структуру податку.

Отже, податок – це складна система відносин, що включає в себе ряд взаємодіючих елементів, кожен з яких має самостійно юридичне значення. Положення про виділення цих елементів відображено в першій частині Податкового кодексу України. Тільки при наявності повної сукупності елементів податку обов'язок по сплаті податку може вважатися встановленим.

Неповнота, нечіткість або неоднозначність законодавчого визначення податку можуть призвести до можливості ухилення від сплати податку у законний спосіб або до порушень з боку

податкових органів. Якщо законодавець не встановив чи не визначив хоча б один із елементів, – платник податків має право не сплачувати податок або сплачувати його зручним для себе способом.

Виділяють основні (обов’язкові) та додаткові елементи податку. На рис. 2.1 відображені основні елементи податку.



Рис. 2.1. Основні елементи податку, які визначені на законодавчому рівні

Поряд з обов’язковими елементами можуть бути також додаткові (допоміжні) елементи податків. На відміну від перших, додаткові не мають самостійного конструктивного значення, але виконують допоміжну роль при встановленні і введенні податків та зборів (рис. 2.2).

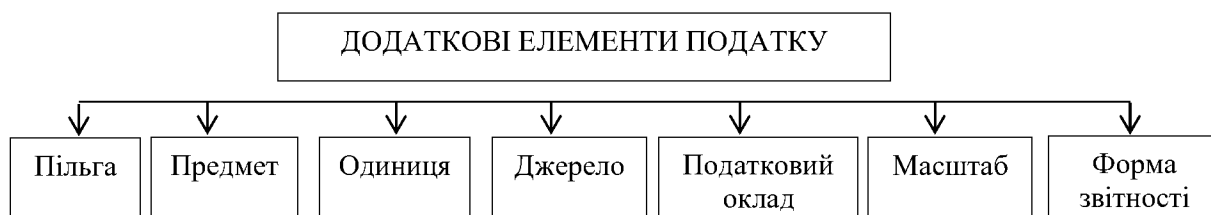


Рис. 2.2. Додаткові елементи податку, які можуть бути визначені на законодавчому рівні

2.1. Суб'єкт оподаткування

Розглянемо основний елемент податку – суб'єкт оподаткування.

Суб'єкт оподаткування або платник податків та зборів – це особа, на яку Конституцією України та податковим законодавством покладено обов’язки:

- а) сплачувати податки та збори;

б) нараховувати, утримувати та перераховувати податки та збори до бюджетів і до державних цільових фондів.

Платник податків може визнаватися суб'єктом оподаткування одним або декількома податками та зборами та обов'язковими платежами залежно від діяльності, яку він здійснює, володіння майном або за інших обставин, у разі наявності яких виникають податкові зобов'язання.

Суб'єктом оподаткування може визнаватися й особа, на яку, відповідно до податкового законодавства України, покладено обов'язки щодо нарахування податків, зборів та обов'язкових платежів, утримання їх з платника та перерахування до бюджету.

Податкове законодавство насамперед визначає суб'єктів оподаткування або платників податків та зборів, оскільки необхідно чітко знати, хто повинен платити той чи інший вид платежу до бюджету чи до державного цільового фонду та хто несе перед державою відповідальність за несплату або несвоєчасну сплату цього платежу.

Отже, суб'єкти оподаткування – це платники податків, а саме юридичні та фізичні особи, які, відповідно до чинного законодавства, зобов'язані сплачувати податки.

До суб'єктів оподаткування відносять *податкових агентів* – осіб, на яких згідно з чинним податковим законодавством покладаються обов'язки щодо підрахунку, утримання у платника податків і перерахування до відповідного бюджету податку або збору.

Суб'єктами оподаткування можуть бути також як *резиденти* та *нерезиденти*.

Резидент – це юридична або фізична особа, яка постійно зареєстрована або постійно проживає в цій країні. Резиденти зобов'язані у своїх економічних діях дотримуватися законів даної країни, платити податки відповідно до законів і норм цієї країни.

Нерезидент – це юридична особа, що діє в країні, але зареєстрована як суб'єкт господарювання в іншій або фізична особа, що діє в одній країні, але постійно проживає в іншій. Для нерезидентів можуть бути встановлені особливі правила оподаткування.

Говорячи про суб'єкт оподаткування, важливо відрізнити це його від поняття «носій податку».

Суб'єкт податку чи платник податків – це особа, на яку відповідно до закону покладено обов'язок сплачувати податки. У деяких випадках податок може бути перекладений платником (суб'єктом) на іншу особу, яка є кінцевим його платником, або носієм податку. Це відбувається в основному під час сплати непрямих податків. Якщо податок неперекладний, то суб'єкт і носій податку збігаються в одній особі. Якщо податок перекладемо, то суб'єкт і носій не збігаються в одній особі. Таким чином, під суб'єктом податку розуміють особу, яка формально зобов'язана платити податок. Носій податку – особа, яка фактично його сплачує. Це розмежування відіграє велику роль у теорії оподаткування.

2.2. Обов'язки та права платників податків

На суб'єктів оподаткування, тобто платників податків та зборів, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з чинним законодавством, покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

У вітчизняному законодавстві *обов'язки платника податків* визначено у статті 16 ПКУ:

- стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;
- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ та законами з питань митної справи;
- подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та

інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

- подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання

Отже, перелік обов'язків платників податків та прав визначаються в податковому законодавстві та містять такі основні зобов'язання, як стати на облік у контролюючих органах; вести в установленому порядку облік доходів і витрат, скласти та подавати декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; сплачувати податки та збори у повному обсязі та своєчасно тощо.

Суб'єкти оподаткування – платники податків мають права, які визначені у статті 17 ПКУ:

- безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

- представляти свої інтереси в контролюючих органах самотійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

- обирати самотійно, якщо інше не встановлено ПКУ, метод ведення обліку доходів і витрат;

- користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому ПКУ;

- одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених ПКУ;

– бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПКУ;

– оскаржувати в порядку, встановленому ПКУ, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами податкові консультації;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

– на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнених сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому ПКУ;

– на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

– за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток.

Платник податку має також інші права, передбачені чинним законодавством.

2.3. Ставки податків та їх характеристика

Не менш важливим елементом податку є ставка податку – законодавчо встановлений розмір (величина) податку, виходячи із об'єкта оподаткування або масштабу вимірювання.

Існує два види ставок: тверді (натуральні) та процентні ставки (відносні).

Тверді ставки встановлюються у грошовому виразі (в абсолютних розмірах) на одиницю об'єкта оподаткування у натуральному обчисленні.

Процентні (відносні) – встановлюються у певних процентних відношеннях до об'єкта оподаткування (застосовуються тільки до грошових доходів).

Процентні ставки, у свою чергу, бувають таких видів:

– *пропорційні* – процентна ставка, яка забезпечує пропорцію нарахування податку (встановлюються у єдиному проценті до об'єкта оподаткування незалежно від його розміру);

– *прогресивні* – ставка збільшується зі зростанням об'єкта оподаткування.

Існує проста та складна прогресія. Якщо темпи зростання ставки податку відповідають темпу зростання об'єкта оподаткування – це проста прогресія. Якщо темпи зростання ставок податку випереджують темпи зростання об'єкта оподаткування – це складна прогресія (цю ставку ще визначають як ступінчасту, тобто об'єкт оподаткування поділяється на частини (ступені), кожна з якої оподатковується своєю податковою ставкою. Підвищеною ставкою оподатковується кожна наступна ступінь;

– *регресивні* – ставка протилежна прогресивній, тобто змінюється залежно від зміни розміру об'єкта оподаткування (зменшується в міру зростання об'єкта оподаткування та збільшується в міру зменшення об'єкта оподаткування).

Податкові ставки (нормативи) можуть встановлюватися єдині для всіх платників або бути диференційованими, коли встановлюється основна ставка (норматив) для всіх платників та понижені або підвищені ставки (нормативи) для окремих платників.

При цьому переслідується мета створення або однакових, або різних умов оподаткування для платників податків. В одних випадках єдина ставка податку (нормативу) ставить усіх платників у рівні умови, а диференціація створює одним пільгові, а іншим – більш жорсткі умови оподаткування. Встановлення податкових ставок (нормативів) базується на наявному досвіді в оподаткуванні з урахуванням необхідності забезпечити видатки держави. При проведенні розрахунків враховується також і такий фактор, як вплив податку на фінансові ресурси платника.

2.4. Класифікація та форми податкових пільг

Одним із додаткових, який є також важливим елементом податку, є податкові пільги.

Податкова пільга – законодавчо закріплене повне або часткове звільнення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Податкові пільги можуть бути встановлені шляхом: зменшення бази оподаткування або об'єкта оподаткування; запровадження знижених податкових ставок; зменшення нарахованих сум податків, зборів та обов'язкових платежів; звільнення від їх сплати окремих категорій платників; надання відстрочення або розстрочення у їх сплаті.

Платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів мають право використовувати податкові пільги або відмовитися від їх використання. Податкові пільги, які платник податків, зборів та інших обов'язкових платежів не використав, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані у рахунок майбутніх платежів або відшкодовані з бюджету.

Основними видами податкових пільг є: звільнення, вилучення, знижки і податковий кредит. Залежно від того, на зміни якого з елементів структури податку – об'єкта оподаткування, податкової бази чи ставки податку – спрямована пільга, роблять поділ пільг на три групи: вилучення; знижки; податкові кредити.

Вилучення – це податкові пільги, спрямовані на виключення з оподатковуваного доходу окремих предметів (об’єктів оподаткування).

Вилучення можуть надаватися як усім платникам податку, так і окремим їхнім категоріям; як постійно, так і на визначений строк.

Знижки – це пільги, спрямовані на скорочення податкової бази. Вони пов’язані не з доходами платника податків, а з видатками. Так, платник податків має право зменшувати оподатковуваний прибуток на суму перерахованих ним коштів у благодійні фонди, підприємствам освіти, охорони здоров’я, культури.

Податкові кредити – це пільги, спрямовані на зменшення податкової ставки або податкового окладу. Об’єктом у цьому випадку виступає обчислена сума податку, а не доходи або видатки платника. Платник податків має право використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і в період усього терміну її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів. Податкові пільги завжди були і залишаються об’єктом особливої уваги та зацікавленості всіх платників податку, оскільки – наявність комплексу податкових пільг означає повне або часткове звільнення юридичних і фізичних осіб від обов’язкових платежів. На думку деяких економістів, податки повинні сплачувати всі, в кого виникає той чи інший об’єкт оподаткування. Пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер – стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм і мова може йти тільки про пільгові податкові ставки, встановлені на якийсь термін. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а по-друге, – водночас вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо дохідної частини бюджету.

Підсумки теми

Податком визнається обов’язковий індивідуально безоплатний платіж, що стягується з юридичних і фізичних осіб до відповідних бюджетів.

Елементи податку – це родові ознаки, що відображають соціально-економічну сутність податку. Характеристика елементів податку (податкова термінологія) відбивається в законодавчих актах і нормативних документах держави, що визначають умови організації, порядок обчислення і справляння податків.

Виділяють дві групи елементів податку: основні (обов'язкові) та додаткові.

Податок вважається встановленим у разі, якщо визначені такі обов'язкові елементи: об'єкт оподаткування; податкова база; податковий період; податкова ставка (ставки); порядок обчислення; порядок і строки сплати.

Додаткові елементи податку не є обов'язковими, але можуть бути визначені законодавчим актом.

У вітчизняному законодавстві визначаються в нормативних правових актах як основні, так і додаткові елементи оподаткування.

Основні елементи:

Суб'єкт податку (платник) – юридична або фізична особа, яка згідно із законом держави зобов'язаний платити податок. Суб'єкт може бути формальним, якщо він переносить податок на іншу особу, що стає носієм податку, або фактичним (кінцевим) платником.

Об'єкт податку (об'єкт оподаткування) – предмет, дія чи явище (дохід, майно, товар, додана вартість, окремі види діяльності, передача або продаж майна та ін.), які відповідно до закону підлягають обкладанню податком. Часто назва податку впливає з об'єкта (прибутковий податок та ін.).

Податковий період – час, за який здійснюється нарахування податку або збору і протягом якого платник податків має обов'язки щодо їх сплати. Податковим періодом є, як правило, місяць, квартал, календарний рік. Для окремих категорій платників податку на доходи з фізичних осіб і податку на додану вартість – місяць.

Порядок обчислення податку – це сукупність дій платника податків щодо визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за податковий період, виходячи з податкової бази,

податкової ставки і податкових пільг. Порядок сплати податку передбачає вирішення таких питань: напрям платежу (бюджет або позабюджетний фонд), засоби сплати податку (в рублевих засобах, валюті), механізм платежу (в безготівковому або готівковому порядку), особливості контролю за сплатою податку.

Терміни сплати податків і зборів встановлюються стосовно кожного податку і збору.

Додаткові елементи:

Податкова база (основа оподаткування) – частина об'єкта оподаткування, що утворюється в результаті обліку всіх належних пільг та вилучень і служить предметом безпосереднього застосування податкової ставки.

Джерело податку – дохід суб'єкта (заробітна плата, прибуток, відсотки), з якого сплачується податок. Він не завжди тотожний об'єкту оподаткування.

Податковий оклад – сума податку, що сплачується суб'єктом з одного об'єкта.

Одиниця оподаткування – одиниця виміру об'єкта податку (грошова одиниця доходу, одиниця земельної площі, одиниця виміру товару тощо).

Предмет оподаткування – це реальні речі (земля, автомобілі, інше майно) і нематеріальні блага (державна символіка, економічні показники), з наявністю яких закон пов'язує виникнення податкових зобов'язань. Таким чином, необхідно розрізняти предмет і об'єкт оподаткування: предметом оподаткування є земельна ділянка, яка сама по собі не є об'єктом оподаткування, об'єктом же є право власності на землю.

Масштаб податку – встановлена законодавством характеристика (параметр) вимірювання предмета податку.

Податкова декларація – офіційна документальна заява платника податку про отримані ним за певний період доходи та розповсюджені на них податкові знижки та пільги. Заповнюється за певною регламентованою формою безпосередньо декларантом.

Податкові пільги – повне або часткове звільнення від податків певних платників, виключення з оподатковуваного обороту деяких доходів і витрат, застосування знижених ставок податку, відстрочка у сплаті податків тощо.

Перераховані елементи податку являють собою об'єднуючий початок для всіх податків. За допомогою цих елементів в податковому законодавстві, власне, і встановлюється вся податкова процедура, яка передбачає порядок і умови розрахунку податку. Важливо, що саме поняття кожного елемента податку універсальне, воно застосовується в податкових процесах усіма країнами. Ці елементи податку використовувалися вже в стародавніх державах з моменту його зародження.

Список рекомендованих джерел

1. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенко В. Л. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
3. Іванов Ю. Податкова система : підручник / Юрій Іванов, Андрій Крисоватий, Оксана Десятнюк; Міністерство освіти і науки України. – К. : Атіка, 2006. – 918 с.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте податок та умови його визначення на законодавчому рівні.
2. Дайте визначення основних елементів податку.
3. Які є види суб'єктів оподаткування?
4. Якими обов'язками наділені платники податків–суб'єкти оподаткування?
5. Які права мають платники податків – суб'єкти оподаткування?
6. Які бувають ставки податків?
7. Охарактеризуйте ставки податків, виходячи із об'єкта оподаткування або масштабу вимірювання.

8. На чому базується встановлення податкових ставок (нормативів)?
9. З якою метою встановлюються податкові пільги?
10. Які є основні види податкових пільг?
11. Які є підстави для використання податкових пільг?
12. Чому податкові пільги є об'єктом особливої уваги?

Тестові завдання

- 1. Суб'єкт оподаткування – це:*
- а) платник податків, який безпосередньо перераховує суму податку до бюджету;
 - б) фізична чи вартісна величина, за якою нараховують податок;
 - в) базова вартісна величина конкретного об'єкта оподаткування, за якою нараховують податок;
 - г) розмір податку на одиницю оподаткування.
- 2. Одиниця оподаткування – це:*
- а) фізична чи вартісна величина, за якою нараховують податок;
 - б) чисельна одиниця виміру об'єкта оподаткування, щодо якої встановлюють податкові ставки;
 - в) термін, протягом якого завершується формування податкової бази;
 - г) базова вартісна величина конкретного об'єкта оподаткування, за якою нараховують податок.
- 3. Ставка податку – це:*
- а) сукупність дій платника щодо складання документа установленної форми;
 - б) одиниця, яка береться в основу виміру об'єкта оподаткування;
 - в) розмір податку на одиницю виміру оподаткування;
 - г) термін, протягом якого завершується формування податкової бази.

4. Фізичні і юридичні особи, на яких згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки та збори – це:

- а) податкові агенти;
- б) суб'єкти оподаткування;
- в) об'єкти оподаткування;
- г) база оподаткування.

5. Одиниця виміру об'єкта оподаткування – це:

- а) платник податку;
- б) суб'єкт оподаткування;
- в) носій податку;
- г) одиниця оподаткування.

6. Частка податку в доході платника податку – це:

- а) джерело сплати;
- б) податкова квота;
- в) податкова ставка;
- г) податкова база.

7. Грошова сума, з якої стягують податок – це:

- а) джерело сплати;
- б) податкова квота;
- в) податкова ставка;
- г) податкова база.

8. Ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному співвідношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування – це:

- а) базова;
- б) гранична;
- в) відносна;
- г) абсолютна.

9. Ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування є – це:

- а) абсолютною;
- б) граничною;
- в) відносною;
- г) базовою.

10. Яка ставка передбачає зростання податкової ставки при збільшенні об'єкта оподаткування?

- а) прогресивна;
- б) регресивна;
- в) пропорційна;
- г) адвалорна.

РОЗДІЛ 3

ФОРМИ ПОДАТКІВ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

3.1. Основні критерії класифікації податків.

3.2. Міжнародні системи класифікації податків та їх призначення: класифікація податків ОЕСР і МВФ.

3.3. Класифікація податків за економічними функціями (ЄС).

Ключові терміни і поняття

Класифікація податків, прямі податки, непрямі податки, акцизи, універсальні акцизи, специфічні акцизи, фіскальні монополії, мита.

3.1. Основні критерії класифікації податків

Сучасна фінансова наука розрізняє різні способи і форми оподаткування. Класифікація (або поділ на групи) явищ, що вивчаються, допомагає звести всі існуючі явища до невеликої кількості груп, тим самим полегшивши їх вивчення.

Саме з метою докладного вивчення всіх особливостей податків вченими-фінансистами була запроваджена класифікація державних доходів та податків.

Критерії, що покладалися в основу класифікації податків, визначали її якість, дієвість та здатність здійснювати фіскальне регулювання.

Традиційно податки класифікують за такими ознаками:

1. За формою оподаткування.

Залежно від форми оподаткування податки поділяють на прямі і непрямі.

Прямі податки сплачуються платником безпосередньо з доходу або майна та спричиняють вартісне зменшення об'єкта оподаткування. До прямих податків відносять (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на майно).

Прямі податки поділяють на реальні та особові. Реальні податки встановлюють на підставі оцінки об'єктів оподаткування за різними ознаками, а особовими податками виступають податки, які встановлюються щодо кожного окремого платника (його доходів або майна).

Непрямі податки сплачуються при споживанні товарів. Непрямі податки входять у ціну товарів, робіт, послуг у вигляді надбавок. Непряме оподаткування розрізняє платника та носія непрямих податків. Платником непрямого податку є особа, що зареєстрована у фіскальних органах як платник податку, здійснює перерахування сум податкових платежів до бюджету та подає звітність у фіскальну службу. Носієм непрямих податків виступає особа, що здійснює споживання товарів, робіт, послуг, оплачуючи вартість яких бере на себе податковий тягар непрямого оподаткування.

Непрямі податки поділяють на акцизи, мита та фіскальні монополії.

Акцизи (фр. *accise*, від лат. *accidere* — урізати) — податки, що не пов'язані з одержанням підприємцем (товаровиробником, торговцем) прибутків. Ними є непрямі податки на продукти масового попиту, високорентабельні та монопольні товари. Акцизи також застосовується на окремі імпортні товари з метою захисту внутрішнього ринку й підтримки вітчизняних товаровиробників.

Універсальні акцизи мають широку базу оподаткування та універсальні ставки для всіх товарних груп, що підлягають оподаткуванню. Фінансова наука розрізняє такі види універсальних акцизів, як податок з обороту, податок з продажів, податок на додану вартість. В Україні запроваджено універсальний акциз у формі податку на додану вартість.

Специфічні акцизи застосовують до обмежених груп товарів (високорентабельні та монопольні) та мають широкий спектр ставок. До специфічних акцизів відносять акцизний податок.

Мито запроваджується при переміщенні товарів через митний кордон держави, тобто при ввезенні, вивезенні або транспортуванні транзитом. На відміну від інших непрямих податків стягнення мита має на меті не стільки фіскальні потреби держави,

скільки формування раціональної структури експорту й імпорту. Залежно від мети введення розрізняють такі види мита: статистичне, фіскальне, протекціоністське, антидемпінгове, преференційне, зрівняльне.

Фіскальна монополія (англ. *fiscal monopoly*) – це одна з форм непрямого оподаткування, що виникла з виключного права держави на виробництво та продаж якогось товару масового споживання з метою одержання бюджетних надходжень (алкогольні напої, тютюнові вироби, сіль).

2. За економічним змістом об'єкта оподаткування.

Податки на доходи – стягуються з доходів юридичних та фізичних осіб (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб).

Податки на майно – оподатковуються всі види майна платника. В Україні справляється податок на майно, до складу якого входять податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок та плата за землю.

Податки на споживання – сплачуються при використанні доходів (споживання товарів, робіт, послуг). Є непрямими податками.

3. Залежно від рівня державних структур, які встановлюють податки і збори:

- загальнодержавні (національні);
- регіональні;
- місцеві.

До загальнодержавних податків належать податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито.

Регіональні податки у структурі податкової системи України відсутні.

До місцевих податків належать податок на майно; єдиний податок. До місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Також податковим кодексом зазначено, що місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю).

У фіскальній практиці існує 3 варіанти запровадження місцевих податків:

- місцеві органи влади базового рівня управління встановлюють місцеві податки згідно з переліком та в межах граничних розмірів, які затверджуються найвищим органом влади в державі (Україна);

- встановлення місцевих податків відбувається у вигляді надбавки до загальнодержавних (США);

- повна автономія запровадження місцевих податків (Італія, Японія).

4. Залежно від способу стягнення:

- розкладні податки – спочатку встановлюються в загальній сумі відповідно до потреб держави в доходах, а потім цю суму розкладають на окремі частини по територіях;

- окладні (квотарні) податки – передбачають встановлення спочатку ставок, а потім розмір податку визначається для кожного платника окремо.

5. За суб'єктом оподаткування:

- з юридичних осіб (податок на прибуток підприємств);

- з фізичних осіб (податок на доходи фізичних осіб);

- змішані (податок на майно).

Сучасна фінансова наука налічує численні підходи до систематики податків, основні з яких нами було розглянуто.

3.2. Міжнародні системи класифікації податків та їх призначення: класифікація податків ОЕСР і МВФ

Міжнародні системи класифікації податків розроблені з метою уніфікації податкових систем з метою вироблення найбільш наближених підходів до статистичної оцінки інформації щодо оподаткування та проведення порівняння податкових систем різних країн світу.

Найбільш знані в економічному світі класифікації податків, що розроблені Організацією економічного співробітництва і розвитку (далі – ОЕСР) та Міжнародним валютним фондом (МВФ).

Організація економічного співробітництва та розвитку (англ. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) – міжнародна організація, що об'єднує 34 країни світу, більшість з яких є країнами з високим доходом громадян та розглядаються як розвинені. Договір про ОЕСР був підписаний 14 грудня 1960 року в Парижі, але набрав чинності 30 вересня 1961 року на базі Європейської організації економічного співробітництва з метою координації економічної політики країн-членів ОЕСР і погодженням програми допомоги країнам, що розвиваються.

Організація об'єднує 35 найбільш економічно розвинених країн світу – більшість держав Європейського Союзу, США, Австралія, Швейцарія, Норвегія, Південна Корея, Японія та інші. Штаб-квартира розміщена у Парижі (Франція).

ОЕСР також активно співпрацює з державами світу, які не є членами організації (зокрема з Україною), у рамках спеціалізованих програм, міжнародних заходів тощо.

Місія Організації економічного співробітництва і розвитку – реалізовувати політику, яка поліпшить економічне і соціальне благополуччя людей у всьому світі. OECD створило форум, в якому уряди можуть працювати разом як з метою обміну досвідом, так і спільним пошуком рішень до загальних проблем. OECD співпрацює з урядами з метою вироблення загальних принципів управління в економічній, соціальній і екологічній сферах.

На відміну від Світового банку та Міжнародного валютного фонду ОЕСР не надає фінансування. Організація є місцем вивчення та дискусій і здійснює пошуки та аналіз, які допомагають урядам визначити стратегію виходу на формальні угоди між країнами-членами і які будуть реалізовуватися національними інституціями чи в інших міжнародних домовленостях. Ця часто непомітна робота, на думку країн-членів ОЕСР, є основною і досить ефективною, починаючи зі збору та аналізу даних і до колективної дискусії щодо політики, яка проводиться. Взаємне вивчення

урядами, багатостороннє спостереження та здійснення відповідного тиску (погоджуйтеся чи реформуйтеся) є найефективнішими засобами ОЕСР.

Країни ОЕСР перейшли на єдину офіційну класифікацію, яка застосовується в міжнародних порівняннях національних фінансових систем. Класифікація ОЕСР побудована за ознакою узагальненого і укрупненого об'єкта оподаткування. Податки поділяють на 6 груп:

- 1) податки на доходи, прибутки та приріст капіталу;
- 2) внески на соціальне забезпечення;
- 3) податки на фонд заробітної плати і робочу силу;
- 4) податки на майно;
- 5) податки на товари і послуги;
- 6) інші податки.

Класифікація ОЕСР є найбільш детальною і водночас найбільш простою. Кожний податок віднесено до певної групи, підгрупи і має свій кодовий номер. Передумовою для віднесення того чи іншого податку до певної групи є об'єкт оподаткування. У середині груп податки поділяються на періодичні і неперіодичні, на ті, що стягуються з фізичних і юридичних осіб, а також за іншими суттєвими ознаками.

Внески на соціальне страхування з метою узагальнення статистичних даних, їх співставлення і аналізу тенденцій по всіх країнах умовно віднесені до податків, але відокремлені в окрему групу «Внески на соціальне страхування». Близькі за характером податки на фонд оплати праці, на виплачену заробітну плату та інші об'єднані в групу «Податки на заробітну плату і робочу силу».

Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ) сприяє міжнародній фінансовій стабільності і співпраці у валютно-фінансовій сфері. Він також прагне сприяти міжнародній торгівлі, високій зайнятості і сталому економічному зростанню, а також скороченню бідності в усьому світі. МВФ керується 189 державами-членами організації і підзвітний їм.

Ідея створення МВФ, відомого як «фонд», зародилася на конференції ООН у Бреттон-Вудсі, штат Нью-Гемпшир, США, в

липні 1944 року. 44 країни, представлені на цій конференції, поставили за мету сформуванню основу для економічного співробітництва, щоб уникнути повторення девальвацій з метою отримання конкурентних переваг, що став однією з причин Великої депресії 1930-х років.

Основне завдання МВФ полягає в забезпеченні стабільності міжнародної валютно-фінансової системи, системи обмінних курсів і міжнародних розрахунків, яка дозволяє країнам (і їх громадянам) вести операції один з одним.

Для підтримки стабільності і запобігання кризам у міжнародній валютно-фінансовій системі МВФ спостерігає за економічною політикою країн і економічними і фінансовими змінами в країнах, регіонах і світі за допомогою офіційної системи, відомої як нагляд. МВФ дає рекомендації 189 державам-членам, заохочує заходи політики, що сприяють економічній стабільності, які зменшують вразливість щодо економічних і фінансових криз і підвищують рівень життя. Він проводить регулярну оцінку глобальних перспектив у виданні «Перспективи розвитку світової економіки», фінансових ринків – у Доповіді з питань глобальної фінансової стабільності і змін у сфері державних фінансів – у своєму Бюджетному віснику, а також публікує ряд видань з перспектив розвитку регіональної економіки.

МВФ надає технічну допомогу і проводить навчання кадрів для сприяння державам-членам у зміцненні їх потенціалу для розробки та здійснення ефективної політики, включаючи сфери податкової політики та податкового адміністрування, управління витратами, грошово-кредитної і курсової політики, нагляду за банківською і фінансовою системою і її регулювання, законодавчих основ, а також статистики.

МВФ емітує міжнародні резервні активи, відомі як спеціальні права запозичення (СДР), які можуть доповнювати офіційні резерви країн-членів. Сукупні розподілу становлять приблизно 204 млрд СДР (приблизно 283 млрд доларів). Держави-члени МВФ можуть добровільно обмінювати СДР на валюту між собою.

МВФ підзвітний урядам держав-членів. На верхньому рівні його організаційної структури перебуває Рада керуючих, в якій кожна з держав-членів МВФ представлено одним керуючим і одним заступником керуючого, зазвичай з центрального банку або міністерства фінансів. Рада керуючих збирається один раз на рік на щорічних нарадах МВФ і Світового банку. Двадцять чотири керуючих входять до складу Міжнародного валютно-фінансового комітету (далі – МВФК) і зазвичай зустрічаються двічі на рік.

Виконавча рада в складі 24 членів, що представляють всі держави-члени, спостерігає за повсякденною роботою МВФ у штаб-квартирі у Вашингтоні, округ Колумбія; керівництво цією роботою здійснює МВФК і вона підтримується персоналом МВФ. Директор-розпорядник МВФ є главою персоналу МВФ і головою Виконавчої ради; йому сприяють чотири заступники директора-розпорядника.

За підходом МВФ податки поділяють на такі групи:

1. Податки на доходи, прибутки та приріст капіталу.
2. Податки на фонд заробітної плати та робочу силу.
3. Податки на власність.
4. Податки на товари і послуги.
5. Податки на міжнародну торгівлю і операції.
6. Інші податки.

Класифікація податків, що застосовується Міжнародним валютним фондом (МВФ), подібна на класифікацію, що презентує ОЕСР. При практично повному співпадінні принципів формування і назв основних груп податків класифікація МВФ менш детальна (особливо щодо оподаткування товарів і послуг). Відмінностями у класифікації податків згідно з Керівництвом зі статистики державних фінансів МВФ, є те, що з 2001 року платежі до соціальних фондів не вважаються податками. У свою чергу, відповідно до правил ОЕСР, вони належать до окремої категорії внесків на соціальне забезпечення. Згідно з класифікацією МВФ податки на товари і послуги та податки на міжнародну торгівлю і операції віднесено до різних класифікаційних груп, на відміну від підходів, запропонованих ОЕСР.

3.3. Класифікація податків за економічними функціями (ЄС)

До складу податкової системи ЄС входять такі види податків, встановлені на території держав ЄС: непрямі податки (ПДВ, акцизи і мита), прямі податки (прибутковий податок та інші) і внески на соціальну безпеку.

Непрямі податки збираються підприємствами торгівлі і передаються до податкових органів, а сплачуються кінцевим споживачем. Непрямі податки нараховуються на обіг, виробництво або споживання товарів і послуг та стягуються без урахування отриманого прибутку, але при цьому вони віднімаються при визначенні оподатковуваного прибутку. До непрямих податків належать, у першу чергу, ПДВ, акцизи і мита, на гармонізацію яких здебільшого і були спрямовані зусилля ЄС. Податки на споживання, виробництво та різні податки з продажів мають кумулятивний ефект і в кінцевому підсумку створюють бар'єри в торгівлі між державами ЄС.

Основним наслідком приєднання нових членів до ЄС у сфері непрямого оподаткування стало те, що угоди із цими державами, починаючи з 1 травня 2004 року, розглядаються як внутрішні операції. З цієї дати кордон нових учасників з третіми державами утворюють зовнішні кордони ЄС. Імпорт з третіх держав на територію нових учасників нині піддається митним та іншим адміністративним процедурам ЄС, а також обкладається ПДВ, акцизами та митами ЄС. Крім приписів відповідних нормативних актів ЄС, до податкової політики нових держав-учасниць буде застосовуватися також існуюча практика Суду ЄС.

Директиви, що гармонізують національне законодавство в сфері непрямого оподаткування, можна розподілити на дві групи: 1) директиви щодо ПДВ; 2) директиви щодо акцизів.

Податок на додану вартість (ПДВ) був введений у 1970 р. і призначений замінити податки на виробництво і споживання, що стягуються державами-членами. Наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до ЄС, так як фінансові надходження від податку на додану вартість

складають один з основних джерел формування бюджету ЄС. ПДВ засновується в державах-членах, які визначають розмір його податкової ставки в межах, визначених законодавством ЄС. Доходи, що надходять від ПДВ до бюджету ЄС, являють собою встановлену рішенням Ради єдину процентну надбавку до ставки ПДВ у державах-членах.

Перша директива про ПДВ (№ 67/227/ЄЕС) заснувала ПДВ в межах Співтовариства та закріпила його функціонування.

Друга директива про ПДВ (№ 67/228/ЄЕС) доповнила положення Першої директиви, конкретизуючи порядок її реалізації.

Перші директиви поклали початок єдиної системи ПДВ. Однак цілий ряд питань залишився поза конкретним регулюванням директив, зокрема, визначення сфери застосування даного податку (номенклатури товарів і послуг, щодо яких діє ПДВ). Відповідно до директив це питання залишилося у компетенції держав-членів, які самостійно і без узгодження з іншими учасниками ЄС визначали перелік товарів і послуг, що обкладаються ПДВ і виключаються зі сфери його дії.

Саме до ПДВ належить найбільше число гармонізованих норм. У цілому політика Союзу в цій сфері спрямована на гармонізацію податку, а не на його стандартизацію, тобто на забезпечення відповідності національних податкових систем держав-членів один одному, а також цілям Договору.

Введення ПДВ дозволило створити прозору і нейтральну (з тієї точки зору, що сума, стягнута з продукту, призначеного для кінцевого споживання, не залежить від числа проміжних транзакцій) систему, придатну для внутрішньої і зовнішньої торгівлі ЄС.

На додаток і у зміну перших директив Рада прийняла ще низку рішень, але лише прийняття в 1977 р. Шостої директиви (№ 77/388/ЄЕС) стало розвитком системи ПДВ шляхом скасування податкових кордонів. Надалі вона неодноразово доповнювалася. Важливим доповненням до Шостої директиви була Директива 92/77/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р., яка стосувалася ставок податку. У ст. 1 цієї Директиви йдеться про те, що держави-учасниці повинні застосовувати стандартні податкові ставки з 1 січня 1993 р. Новими правилами держави-члени застосовують

стандартні ставки ПДВ як мінімум на рівні 15 % і мають право застосовувати одну або дві знижені ставки (не нижче 5 %) виключно для певних товарів або послуг культурного чи соціального призначення. Верхня межа ПДВ була скасована. Як показує практика держав-членів, стандартні ставки ПДВ становлять 15–25 %.

Директиви про гармонізацію цього податку також підлягають застосуванню і в нових державах-учасниках, хоча обмежене число винятків все ж було погоджено при їх вступі до ЄС в частині оподаткування малого і середнього бізнесу щодо податку в окремих галузях економіки і з певних товарів. Але в будь-якому випадку нові члени ЄС ввели у себе ПДВ з 1 травня 2004 р.

Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. «Про спільну систему податку на додану вартість» може вважатися тріумфом європейської податкової інтеграції. Цей акт, який набрав чинності з 1 січня 2007 р., був прийнятий для заміни чинного інтеграційного законодавства у сфері регулювання ПДВ (зокрема Шостої директиви) без внесення до нього істотних змін. Зміни торкнулися в основному логічної структури документа.

Перетин внутрішніх кордонів ЄС більше не може бути приводом для стягнення зборів, це робиться при здійсненні транзакцій і відбувається в межах однієї держави. Однак поняття «точки призначення» все ж зберігається, що вимагає ефективної роботи з обміну інформацією між представниками влади різних держав. Досі ще зустрічаються шахрайські схеми ухилення від сплати податків.

У нинішніх умовах товари між суб'єктами оподаткування для осіб, які не підлягають оподаткуванню, система проста: споживачі сплачують ПДВ в державі, де купується товар. Є деякі винятки, наприклад, нові машини, замовлення товарів поштою, торгівля через Інтернет та ін. з різних держав здійснюються без сплати ПДВ.

Система оподаткування ЄС заснована на тому, що є можливість перехресної перевірки, що здійснюється податковими органами держав, залучених у транзакцію. По-перше, продавець повинен довести, що покупець – зареєстрована особа, яка підлягає оподаткуванню в своїй державі. Тоді може використовуватися

ставка ПДВ – 0 %. По-друге, декларації продавця і покупця повинні відповідати один одному, хоча з ними взаємодіють різні фіскальні влади (продавець відпускає товар без сплати місцевого податку і повідомляє про транзакції в податковій декларації. Це дає йому право на відшкодування ПДВ, сплаченого ним раніше. Покупець направляє декларацію податковій владі й отримує право на повернення ПДВ в сумі, встановленій у його державі проживання).

Метою Європейської комісії є скасування цієї системи, яка застосовується у внутрішній торгівлі ЄС, і введення чіткої системи, заснованої на принципі походження, коли податок сплачується в тій державі, де товар був вироблений.

При введенні загальних правил акцизних зборів ЄС керувався схожими принципами, структура цього податку, його ставка (її мінімальні розміри) і пересування товарів, що підлягають стягненню, таких як тютюнові вироби, алкогольні напої та мінеральні масла, – усе було направлено на те, щоб у 1993 р. був сформований єдиний ринок і введена загальна система акцизів. Механізм стягування акцизів заснований на принципі оподаткування в державі споживання підакцизних товарів. Податок стягується в момент, коли товар передається для домашнього користування за ставкою, що діє в державі споживання. Рух підакцизних товарів здійснюється через податкові склади і супроводжується адміністративними документами.

Хоча в цій сфері і зберігаються можливості для шахрайства, особливо з цигарками, завдяки нелегальному імпорту з третіх держав (Європейська комісія і податкова влада держав ЄС підозрюють, що деякі виробники тютюнових виробів заохочують контрабанду в ЄС, свідомо поставляючи сигарети шахрайством у треті держави), ситуація більш керована, ніж при застосуванні схеми ПДВ, оскільки йдеться про товари, які виробляються і розподіляються обмеженою кількістю. Товари переміщуються між оптовиками з одного зареєстрованого складу на інший.

Крім того, акцизи тривалий час створювали проблеми у справі інтеграції ринку через безліч варіацій ставок між державами-учасниками. Спочатку Директива 91/12/ЄЕС (за своїм змістом

директива порівняна з податковим законом держави, що встановлює порядок сплати податків) і змінила її Директива 92/180/ЄЕС, встановивши загальні правила справляння акцизів. Ухвалення директив 92/83/ЄЕС та 92/84/ЄЕС в жовтні 1992 р. також стало важливим кроком у напрямку створення єдиного внутрішнього ринку в цій проблемній області. Оподаткування алкогольних напоїв (пиво, вино, змішані напої, етиловий спирт) регламентується цими двома директивами.

Сьогодні гармонізація акцизів на алкогольну продукцію здійснюється такими основними актами вторинного законодавства ЄС: Директивою Ради ЄЕС 92/83/ЄЕС «Про гармонізації структур акцизів на алкоголь і алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 р., Директивою Ради ЄЕС 92/84/ЄЕС «Про зближення ставок акцизів на алкоголь і алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 р.

Основними актами у сфері гармонізації оподаткування тютюнової продукції є: Директива Ради ЄС 95/59/ЄС «Про податки інших, ніж податки з обігу, які впливають на споживання виробленого тютюну» від 27 листопада 1995 р.; Директива Ради ЄЕС 92/79/ЄЕС «Про зближення податків на цигарки» від 19 жовтня 1992 р.; Директива Ради ЄЕС 92/80/ЄЕС «Про зближення податків на вироблений тютюн, інший ніж цигарки» від 19 жовтня 1992 р.

27 жовтня 2003 р. Рада міністрів Європейського Союзу прийняла Директиву 2003/96/ЄС, що реструктурує напрям діяльності ЄС щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії, яка набрала чинності з 1 січня 2004 р., скасувавши директиви, що раніше діяли – Директиви Ради ЄЕС 92/81/ЄЕС «Про гармонізацію структур акцизів на мінеральні масла» від 19 жовтня 1992 р. і ЄЕС 92/82/ЄЕС «Про зближення ставок акцизів на мінеральні масла» від 19 жовтня 1992 р. Директива розширила предмет регулювання системи мінімальної ставки на всі енергоносії, включаючи вугілля, натуральний газ і електрику (раніше застосовувалася тільки для мінеральних масел).

Отже, непрямі податки – ПДВ і акцизи – регулюються на рівні нормативних актів і застосовуються щодо певних видів товарів.

Після розширення ЄС нові держави-члени привели своє законодавство у відповідно до прийнятих у ЄС правових актів. Винятки із загальних правил допускаються відносно тих держав, які, приєднуючись до Союзу, узгодили для себе деякі особливі умови. У міру формування інтеграційного законодавства, що регулює непряме оподаткування, держави-члени все менше поступалися ЄС своїм суверенітетом в галузі прямого оподаткування. Тяжкість сплати прямих податків несе платник податків. Сюди належать прибуткові податки, корпоративні податки, місцеві податки та інші. На відміну від непрямих податків, прямі податки не згадуються безпосередньо в Маастрихтському договорі. Рада за пропозицією Комісії і після консультацій з Європейським парламентом та Економічним і соціальним комітетом прийняли одностайно директиви про зближення таких законів і правових актів виконавчої влади держав-членів, які безпосередньо впливають на створення і функціонування внутрішнього ринку. У зв'язку з цим на практиці після багатьох років функціонування внутрішнього ринку та розвитку прецедентного права співтовариство отримало право звертатися до гармонізації тих прямих податків, які впливають на реалізацію чотирьох свобод.

На сьогодні інститути ЄС прийняли лише дві директиви, спрямовані на зближення законодавства держав-членів у галузі прямого оподаткування. Ухвалення Радою в 1990 р. директив № 90/434 та № 90/435 стосується оподаткування операцій з транскордонною реорганізацією і виплат дивідендів між материнськими і дочірніми компаніями. Ці директиви набрали чинності 1 січня 1992 р.

Податок з фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС, стягується за прогресивною шкалою в розмірі від 5 до 45 % і надходить до ЄС.

Внески на соціальну безпеку стягуються організаціями, що здійснюють соціальне страхування – в охороні здоров'я та пенсійній сфері. Вони зазвичай сплачуються як тими, хто працює, так і роботодавцем. Хоча їх частка у ВВП особливо велика, це найменш регульований сектор у ЄС. Відповідно до принципу субсидіарності держави ЄС не поспішають передавати органам Сою-

зу свої повноваження в цій сфері. Проте і тут переважають принципи недопущення дискримінації щодо громадян різних держав і забезпечення свободи переміщення в ЄС. Їхнє порушення може бути оскаржене в судовому порядку.

1 грудня 1997 р. Рада погодила пакет заходів щодо попередження «шкідливої» податкової конкуренції, спотворень єдиного ринку, зростаючих втрат у податкових доходах держав-членів, а також заходів щодо введення системи оподаткування, яка не відбилася б негативно на зайнятості. Цей пакет включав серед інших документів резолюцію про Кодекс поведінки держав при оподаткуванні бізнесу, в якому містилося б їхнє політичне зобов'язання не тільки не приймати податкові закони, що призводять до «шкідливої» податкової конкуренції, але також і виключити вже існуючі подібні правила.

До «шкідливих» податкових заходів Кодекс відносить застосування більш низького рівня оподаткування, включаючи його відсутність, порівняно з тим, яке зазвичай застосовується в державах-учасниках. При цьому до таких заходів повинні ставитися такі особливості національного законодавства, як відсутність вимоги про транспарентність угод, невідповідність правил визначення прибутку міжнародним стандартам, надання істотних пільг незалежно від здійснення реальної економічної діяльності та ін.

Згідно з Кодексом поведінки, нові держави-члени повинні виключити практику недобросовісної податкової конкуренції. У результаті нові учасники при приєднанні зобов'язалися скасувати пільгові податкові режими, які визначаються Кодексом як «шкідливі». До таких режимів належать офшори і певні інвестиційні пільги.

Мита (антидемпінгові і компенсаційні мита), які встановлюються відповідно до реєстру ЄС – Єдиним митним союзом (ЄМС) і вимогами ГАТТ. Мита є другим видом обов'язкових платежів, що складають систему «власних ресурсів» ЄС. Вони виконують переважно протекціоністську функцію і встановлюються, як правило, у формі антидемпінгових і компенсаційних мит. Сільськогосподарські податки встановлюються переважно на імпортовану та експортовану сільськогосподарську продукцію.

Сфера їх застосування і ставки визначаються в рамках механізму єдиної аграрної політики, а порядок їх обчислення і сплати регулюється Митним кодексом ЄС. По суті своїй ці податки – митні збори на продовольчі товари. Сільськогосподарські податки можуть використовуватися також і для введення обмежень на виробництво певних видів продукції.

ЄС прийняв кілька директив у сфері прямого (Рада прийняла у грудні 1977 р. Директиву 77/799/ЄЕС та ін.) і непрямого оподаткування, які вимагають від держав-членів надавати взаємну допомогу шляхом обміну інформацією, повідомленнями, документами, співпраці у зборі податків. Наприклад, такі документи були прийняті в галузі адміністративного співробітництва і взаємної допомоги, боротьби з відмиванням грошей, протидії обману і галузі захисту фінансових інтересів ЄС. Правом ЄС передбачено створення Європейського офісу з боротьби з податковими порушеннями. Згідно з прийнятими документами обмін інформацією може відбуватися як за запитом, так і автоматично. Передбачено проведення спільних міжнародних податкових перевірок. У результаті податкові служби держав-учасниць отримали можливість надавати одна одній допомогу в зборі податків. У зв'язку з розширенням ЄС податкові органи нових членів Альянсу також зобов'язані надавати відповідну інформацію і наділяються правом запитувати її у відносинах з усіма іншими членами.

Підсумки теми

Варто зазначити, що існує велика кількість підходів до класифікації податків. Основним є поділ за економічним змістом об'єкта оподаткування, за формою, залежно від рівня державних органів, що здійснюють встановлення податків.

Необхідно звернути увагу на те, що існують міжнародні системи класифікації податків, які розроблені з метою порівняння податкових систем різних країн та статистичного опрацювання надходжень до бюджетів різних рівнів. Найбільш відомими є класифікації, що розроблені Організацією економічного співробітництва і розвитку та Міжнародним валютним фондом.

Європейський союз – економічний та політичний союз 28 незалежних держав-членів, що розташовані в Європі, веде свій початок від утворення Європейської спільноти з вугілля та сталі (ЄСВС) і Європейської економічної спільноти (ЄЕС), які склалися з шести країн у 1957 році також має власні підходи до систематики податків з метою гармонізації національних податкових систем країн-учасниць.

Список рекомендованих джерел

1. Основи теорії податків: навчальний посібник для студ. вузів / А. М. Соколовська. – Київ : Кондор, 2010. – 325 с. : рис. бібліогр. : с. 319–325 (122 назв.).

2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.

3. Податкові системи зарубіжних країн: навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.

4. Ruud A. de Mooij, Mr. Michael Keen, Mr. Masanori Orihara. Taxation, Bank Leverage, and Financial Crises. *IMF Working Papers*. International Monetary Fund, 2013. P.26.

5. Government finance statistics manual 2014: Companion material. Prepared by Tobias M Wickens [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/class.pdf>

Контрольні питання

1. За якими критеріями податки поділяють на прямі і непрямі.
2. Які існують види акцизів.
3. Що таке фіскальна монополія.
4. Для чого було розроблено міжнародні класифікації податків.
5. На які групи поділяють податки згідно з класифікацією ОЕСР.

Тестові завдання

1. Прямі податки – це ...

- а) податки, що сплачує платник податку безпосередньо;
- б) податки, що мають бути сплачені напряду в органі ДФС;
- в) податки, що містять натуральний об'єкт оподаткування;
- г) правильна відповідь відсутня.

2. Непрямі податки – це ...

- а) податки, що можуть перекидатися на споживача товарів;
- б) податки, що сплачують тільки в органах казначейської служби;
- в) податки, що надходять до місцевих бюджетів;
- г) правильна відповідь відсутня.

3. За формою оподаткування податки поділяють на ...

- а) прямі і непрямі;
- б) прямі і зворотні;
- в) окладні та зворотні;
- г) правильна відповідь відсутня.

4. За економічним змістом податки поділяють на ...

- а) податки на доходи, майно, споживання;
- б) податки на доходи та майно;
- в) податки на майно та споживання;
- г) правильна відповідь відсутня.

5. Податками на доходи оподатковують ...

- а) доходи юридичних та фізичних осіб;
- б) доходи виключно фізичних осіб;
- в) прибутки юридичних осіб;
- г) правильна відповідь відсутня.

6. Податки на споживання – це ...

- а) непрямі податки, що включаються в ціну товарів;
- б) прямі податки, що включаються в ціну товарів;

- в) розкладні податки, що сплачуються фізичними особами;
- г) правильна відповідь відсутня.

7. Податки на майно – це ...

- а) податки, якими оподатковується майно юридичних та фізичних осіб;
- б) податки, якими оподатковують виключно нерухоме майно;
- в) податки, якими оподатковують виключно рухоме майно;
- г) правильна відповідь відсутня.

8. Класифікація податків ОЕСР застосовується для ...

- а) міжнародних порівнянь податкових систем;
- б) вивчення проблем податкового законодавства країн ЄС;
- в) спрощення вивчення податків у країнах ЄС;
- г) правильна відповідь відсутня.

9. Фіскальна монополія – це ...

- а) виключне право держави виробляти чи здійснювати реалізацію певних товарів;
- б) непрямий податок, яким оподатковують тільки тютюнові вироби;
- в) прямий податок на імпортовані товари;
- г) правильна відповідь відсутня.

10. Специфічний акциз – це ...

- а) податок, яким обкладають окремі види товарів;
- б) податок, яким обкладають практично всі види товарів;
- в) податок, що справляється виключно із імпортованих товарів;
- г) правильна відповідь відсутня.

РОЗДІЛ 4

ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

- 4.1. Наукові підходи до визначення функцій податків.
- 4.2. Фіскальна функція податків.
- 4.3. Регулююча функція податків.

Ключові терміни і поняття

Теорія податків, фіск, вбудовані стабілізатори, функції податків, фіскальна функція, регулююча функція, бюджет, фіскальні ефекти податків.

4.1. Наукові підходи до визначення функцій податків

Із теорії податків відомо, що внутрішній зміст податків визначається через функції, які вони виконують. Тому функції податків є визначальними при формуванні системи оподаткування. А відтак, важливість з'ясування функцій, притаманних податкам, є основою побудови конкурентоспроможної податкової системи держави.

Розглядаючи наукові підходи до визначення функцій податків, слід встановити сутність поняття «*функції податків*». В історичному аспекті цю проблему у своїх роботах розглядав В. П. Вишневський. Економічну сутність функцій податків розкрито в роботах В. Л. Андрущенко, В. І. Довгалюк, І. О. Лютого, А. М. Соколовської та ін.

Так, існує багато визначень поняття «*функції податків*». Наприклад, В. І. Довгалюк вважає, що «*функції тієї чи іншої категорії показують прояв сутності даного поняття в динаміці та русі*»²⁰.

І. О. Лютий наводить таке визначення: «*функції податків означають виявлення сутності в дії, тобто суспільного її*

²⁰ Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Довгалюк В. І. Центр учбової літератури, 2007. 360 с.

призначення як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави»²¹.

А. М. Соколовська стверджує: *«під функціями податків будемо розуміти зовнішній прояв їх сутності та властивостей у системі суспільних відносин, що характеризує їх місце та роль у суспільстві»*²².

Підсумовуючи вищезазначене, можна зазначити, що поняття «функції податків» матиме визначення – *«функції податків – це виявлення сутності та суспільного призначення об'єкта в динаміці та русі у системі суспільних відносин, що характеризує їх місце та роль у суспільстві»*.

Щодо визначеності функцій податків, то на сьогодні ця проблема налічує значну кількість досліджень як у вітчизняній, так і в зарубіжній теорії оподаткування. Вчені виділяють досить значну кількість функцій, однак серед них не існує єдиного їх переліку. Так, класики теорії податків Адам Сміт та Давід Рікардо²³ не визнавали за податками ніяких інших функцій, окрім фіскальної.

Суть цієї функції вони розглядали лише з позиції того, що податок є засобом формування бюджету і тому наявність у податків саме такої функції не викликає ніяких сумнівів.

Інший вчений, Франческо Нітті, вбачав у податках, крім фіскальної функції, також і економічну, що проявляється в певних заборонах або обмеженнях відносно виробництва або обміну²⁴.

Російський дослідник І. І. Озеров у своїх дослідженнях також доходить висновку, що податкам притаманні *дві основні функції: фіскальна та регулююча*²⁵. Вітчизняний учений В. І. Довгалюк пропонує розглядати систему функцій податків лише через

²¹ Лютий І. О., Демиденко Л. та М. інші. Податкова система: навчальний посібник / за ред. І. О. Лютого. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

²² Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник К. : 2010. 326 с.

²³ Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге экономистов А. Смита. Ж.-Б. Рикардо. Сисмонди и Д. С. Милля. URL : https://pidruchniki.com/17981024/finansii/literatura_teoriya_finsansiv

²⁴ Там само.

²⁵ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с. [URL: books.google.com.ua/books?i

дві основні функції: фіскальну та розподільчо-регулюючу²⁶. Ще один український дослідник І.О. Лютий вважає, що до функцій податків належать фіскальна та регулююча функція. При цьому він робить акцент на фіскальній функції, називаючи її головною функцією податків²⁷.

Проте, відомий російський вчений А. Бризгалін²⁸ зазначав, що податки виконують значно більше функцій і тому виділяв, крім фіскальної, ще й регулюючу, контрольну та розподільчу. Дослідник І. Кучеров²⁹ також виділяє фіскальну, контрольну, розподільчу та регулюючу функції. У межах останньої, на його думку, мають місце стимулююча та дестимулююча підфункції.

Вітчизняний вчений М. Кучерявенко до перелічених вище функцій додає ще й накопичувальну функцію³⁰.

Інший вчений А. М. Соколовська у своїх роботах наводить такі функції, як перерозподільну, економічну, соціальну, контрольну, регулюючу, стимулюючу, стримуючу³¹.

Отже, виходячи з вище наведеного серед вітчизняних вчених немає одностайного наукового підходу до визначення функцій податків.

На нашу думку, всі функції податків необхідно розглядати в їх комплексному розумінні, тобто як систему взаємопов'язаних функцій. Беззаперечним фактом є те, що основними серед усіх функцій податків є фіскальна та регулююча. Саме вони не лише відображають економічну сутність податків та їх суспільне призначення, але й можуть мати найбільш впливове та ефективне практичне використання.

²⁶ Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Довгалюк В. І. Центр учбової літератури, 2007. 360 с.

²⁷ Податкова система: навчальний посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко та ін. за ред. І. О. Лютого. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

²⁸ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. 473 с. URL : books.google.com.ua/books?i

²⁹ Там же.

³⁰ Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник. Харьков : Легас, 2001. 584 с.

³¹ Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник. К., 2010. 326 с.

Підсумовуючи, зазначимо, що незважаючи на неоднотайність у наукових поглядах вітчизняних та зарубіжних учених до визначення функцій податків, головними серед них є саме фіскальна та регулююча функції. Саме на їхній основі будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс, що може використовуватися для стимулювання чи стримування тих чи інших соціальних та економічних явищ та процесів.

4.2. Фіскальна функція податків

Як зазначалося вище, вчені-дослідники фінансової сфери об'єднують функції податків у два блоки:

- основні, що визначають сутісну функцію податку – фіскальну, регулюючу, контрольну та обов'язкові для всіх видів податків;

- додаткові, що деталізують головні цілі і які реалізуються через підсистему основних функцій податку і не обов'язково можуть бути представлені у податках.

Виходячи з теорії оподаткування, яка виділяє саме ці функції податку, розглянемо їхні сутісні характеристики.

Як свідчать історичні факти виникнення та розвитку податків, вони пов'язані із необхідністю централізації частини суспільного продукту для забезпечення потреб суспільства, тобто формуванням бюджетного фонду кожної країни. Саме із цим завданням і пов'язана фіскальна функція, яка є основоположною і впливає із самої природи податків і в якій повністю виявляється суспільне призначення податків.

Термін «фіск» походить від латинського *fiscus*, що буквально означає державна скарбниця. Як свідчить історія, у Древньому Римі «фіском» називалася військова каса, в якій зберігалися гроші, призначені до видачі, а за часів імператора Августа «фіском» називалася приватна каса імператора, що поповнювана в основному доходами із імперських провінцій.

Отже, термін «фіск» пов'язувався, перш за все, зі свого роду певним бюджетом із необхідністю централізації частини

суспільного продукту, наявність якого обумовлювалася необхідністю реалізовувати численні функції держави.

Фіскальна функція податку свою назву одержала також ще в Стародавньому Римі, де на ринках спеціальні збирачі ходили з великими корзинами, які називалися «фіск» і куди відкладалися частину товарів, що продавалися торговцями. Це був свого роду збір за право торгівлі. Зібрані товари переходили у власність монарха (держави), звідки здійснювалися певні витрати на потреби держави.

Отже, протягом становлення державності та практично до початку тридцятих років XIX сторіччя фіскальна функція була єдиною функцією, що характеризувала податки. Тому, виходячи із теорії податків «про вбудовані стабілізатори» – бюджет і податки, останні перетворилися в універсальні фінансові інструменти економічного регулювання.

Саме тому фіскальна функція була і є основоположною функцією, що впливає з самої природи податків.

Отже, з огляду на цю функцію, держава повинна отримувати не тільки достатню кількість податкових надходжень, але вони мають бути надійними, постійними, стабільними.

Надійність надходжень визначається тим, що податки повинні мати надійні джерела, з яких здійснюються відрахування. Постійність означає, що надходження від податків мають надходити до бюджету не як певні разові платежі з невизначеними термінами, а рівномірно протягом бюджетного року за встановленими законодавством термінами і строками. Крім того, терміни сплати податків мають бути узгоджені з термінами фінансування видаткової частини бюджету, оскільки податки відіграють значну роль і у забезпеченні видаткової частини бюджету. Стабільність надходжень визначається достатнім рівнем гарантій того, що надходження від податків, що передбачаються Законом про Державний бюджет на поточний рік, будуть отримані у повному обсязі.

Саме тому фінансове забезпечення бюджету спонукає державу постійно переслідувати свій фіскальний інтерес у майнових відносинах, які визначаються привласненням частини доходів у вигляді податків. При цьому держава, не обмежуючись у виборі

джерел фінансування бюджету, може на власний розсуд приймати рішення про введення нових податків або зміну елементів уже існуючих податків.

Таким чином, *фіскальна функція податків є визначальною для теорії податків*, яка полягає в тому, що податки виконують своє *основне призначення – наповнення дохідної частини бюджету для задоволення потреб суспільства*. Тому фіскальна функція є найважливішою у характеристиці сутності податків та визначає їх суспільне призначення.

Проте, незважаючи на важливість цієї функції, вже з кінця XIX ст. у теорії податків почала з'являтися нова концепція – податки почали розглядатися не лише з точки зору фіску, але і як соціальний регулятор, як інструмент реформ, а вже до кінця 30-х рр. XX ст. податки вже зарекомендували себе і як засіб регулювання економіки та забезпечення стабільного економічного зростання.

Таким чином, все сказане вище дає можливість стверджувати, що на визначеному етапі свого розвитку економічний зміст податків проявляється і в функції регулювання.

4.3. Регулююча функція податків

З підвищенням ролі держави у суспільному житті зростає значення регулюючої функції податків. При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і його вплив здійснюється незалежно від волі держави.

Сутність *регулюючої функції полягає в перерозподілі вартості валового національного продукту між державою та суспільством*. При цьому податки є тими особливими механізмами, які мають забезпечувати баланс особистих і загальнодержавних інтересів.

Регулююча функція реалізується через вплив податків безпосередньо на різні сторони діяльності суб'єктів оподаткування, підприємств, економічний та соціальний розвиток окремих галузей економіки, регіонів країни. Вона знаходить свій вияв у

диференціації умов оподаткування та пов'язана з вирішенням таких питань, як визначення об'єкта оподаткування і методики його розрахунку, визначення джерел сплати податків, встановлення розміру ставок податків та методики їх розрахунку, встановлення термінів сплати податків, надання податкових пільг, застосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства платників податку.

Маневруючи податковими ставками, пільгами та іншими преференціями, змінюючи умови оподаткування, вводячи одні і скасовуючи інші податки, держава створює умови для прискореного розвитку певних секторів економіки, галузей і виробництва, сприяє вирішенню актуальних для суспільства проблем.

У процесі реалізації регулюючої функції податків виявляється її вплив на такі показники фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, як собівартість продукції, прибуток від реалізації, балансовий прибуток, обсяг реалізації, виручка від реалізації, чистий прибуток, швидкість оборотних коштів, платоспроможність, фінансова стійкість, імобілізація оборотних коштів, обсяг отриманих кредитів.

Регулююча функція податків також проявляється у диференціації умов оподаткування платників. Стягуючи податки, держава завжди впливає на поведінку економічних суб'єктів – фізичних і юридичних осіб. Держава може встановлювати різні умови оподаткування для різних категорій платників, для здійснення одних і тих самих видів діяльності на окремих територіях. Конкретні умови оподаткування можуть або сприяти, або перешкоджати концентрації виробництва і капіталу.

Через податки держава регулює фінансово-господарську діяльність організацій і громадян, а також джерела доходів і витрат. Завдяки вартісній оцінці сум податків здійснюється кількісне зіставлення показників доходів з потребами держави у фінансових ресурсах та їх регулювання. Податки впливають на рівень і структуру сукупного попиту, вони можуть сприяти розширенню виробництва в окремих галузях чи гальмувати його.

Поряд з цим, завдяки регулюючій функції, оцінюється ефективність податкової системи, забезпечується контроль за видами

діяльності і фінансових потоків. Крім того, через цю функцію виявляється необхідність внесення змін у податкову систему, податкову і бюджетну політику.

Отже, метою регулюючої функції можна визначити регулювання соціально-економічного розвитку, неперервності інвестиційних процесів, зростання фінансових результатів бізнесу, сприяння збільшенню надходжень до бюджету.

Таким чином, держава в процесі реалізації регулюючої функції виконує цілий ряд завдань, які безпосередньо стосуються системи податків. Вони реалізуються в таких основних напрямках:

1. Визначення системи оподаткування. Система оподаткування повинна бути гнучкою та постійно пристосовуватися до особливостей розвитку економіки і соціальних процесів держави, ситуацій, які складаються, запланованих процесів реформування тощо. Тому тут важливе не тільки формування системи податків, а й її удосконалення, заміна існуючих податків, методики їх розрахунку, сплати тощо.

2. Ефективність використання прогресивності податків. У межах регулюючої функції держава має використовувати диференціацію податкових ставок, прогресивне оподаткування, різні види податкових пільг, введення неоподатковуваного мінімуму, різні відрахування з податкової бази, проводити амортизаційну політику. Одним з найважливіших напрямів цього процесу є трансформація методів активізації інвестиційної діяльності.

3. Визначення податкових ставок. Держава встановлює ставки оподаткування і диференціює їх відповідно до чинної системи та особливостей розвитку економіки. Диференціація проводиться залежно від виду підприємницької діяльності та форми його власності, напряму діяльності, обсягів виробництва або надання послуг, важливості його для споживачів або держави, а також від часу діяльності суб'єкта оподаткування тощо.

Підсумки теми

Таким чином, з усього визначеного можна зробити висновок, що *регулююча та фіскальна функції податків є важливими*

*інструментами регулювання розвитку економіки держави, оскільки за допомогою регулюючих ефектів податків можна стимулювати підприємства до розширення масштабів своєї діяльності та її удосконалення. Також слід зазначити, що справляючи вплив на недобросовісних платників через підсистему адміністрування податків, держава тим самим сприяє прояву регулюючої функції податків. А якщо розглядати *фіскальні ефекти податків*, то можна побачити, що вони *забезпечують наповнення дохідної частини бюджету для задоволення потреб суспільства, формують централізовані фінансові ресурси для виконання державою її основних та другорядних функцій.**

Список рекомендованих джерел

1. Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник./ за заг. ред. Довгалюк В. І. – «Центр учбової літератури», 2007. – 360 с.
2. Лютий І. О. Податкова система: навчальний посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко / за ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
3. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник / А. М. Соколовська. – К., 2010. – 326 с.
4. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге экономистов А. Смита. Ж.-Б. Рикардо. Сисмонди и Д. С. Милля / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://pidruchniki.com/17981024/finansni/literatura_teoriya_finansiv
5. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография [Електронний ресурс] / Кучеров И. И. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с. – Режим доступу : books.google.com.ua/books?i
6. Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / за заг. ред. Довгалюк В. І. – Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.
7. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте наукові підходи до визначення функцій податків.
2. Під яким кутом зору необхідно розглядати функції податків?
3. Які функції податків виділяє теорія оподаткування?
4. Які функції податків зустрічаються у вітчизняній та зарубіжній літературі?
5. Яка функція була єдиною функцією, характерною податкам до початку 1930-х років?
6. У чому полягає сутність фіскальної функції податків?
7. Охарактеризуйте регулюючу функцію податків.
8. Як реалізується регулююча функція податків?
9. Поясніть значення регулюючої функції податків як інструмента регулювання розвитку економіки держави
10. Яке значення фіскальної функції податків як інструмента регулювання розвитку економіки держави?

Тестові завдання

1. Назвіть принципи побудови системи оподаткування, через які розкривається фіскальна функція податків:

- а) соціальна справедливість;
- б) недопущення податкової дискримінації;
- в) рівномірність сплати податків;
- г) обов'язковість сплати податків.

2. Проявлення сутності податку в дії, спосіб вираження його властивостей – це:

- а) елементи податку;
- б) функції податку;
- в) принципи оподаткування;
- г) облік податків.

3. Вкажіть, у чому полягає фіскальна функція податків?

- а) у забезпеченні фінансування та надходження грошових коштів до бюджетів усіх рівнів;
- б) у застосуванні штрафних санкцій до порушників податкового законодавства;
- в) у проведенні перевірок суб'єктів підприємницької діяльності;
- г) у підвищенні ставок та розмірів податкових платежів.

4. Яка функція податків пов'язана із забезпеченням доходів бюджету для задоволення суспільних потреб:

- а) фіскальна;
- б) регулююча;
- в) контрольна;
- г) соціальна.

5. Яка функція формує систему пільг, зміну об'єктів оподаткування, ставок, кількість податків:

- а) розподільча;
- б) контрольна;
- в) регулююча;
- г) фіскальна.

6. Виходячи із сутності податку як категорійного поняття, сучасна фінансова наука виділяє дві основні функції цієї категорії:

- а) фіскальну і розподільчо-регулюючу;
- б) фіскальну і розподільчу;
- в) фіскальну і регулюючу;
- г) розподільчу і регулюючу.

7. Яка функція податків є основною у характеристиці сутності податків

- а) розподільча;
- б) фіскальна;
- в) контрольна;
- г) стимулююча.

8. Завдяки якій функції оцінюється ефективність податкового механізму, забезпечується контроль за рухом фінансових ресурсів?

- а) фіскальній;
- б) контрольній;
- в) соціальній;
- г) розподільчій.

9. Яка функція реалізується через систему пільг, преференцій (переваг)?

- а) регулююча;
- б) стримуюча;
- в) фіскальна;
- г) контрольна.

10. Яка з функцій податків є основною, за допомогою якої реалізується головне призначення податків?

- а) фіскальна функція;
- б) заохочувальна функція;
- в) контрольна функція;
- г) регулююча функція.

РОЗДІЛ 5

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ І МИТНОЮ СПРАВОЮ

- 5.1. Органи державного управління податковою справою.
- 5.2. Взаємодія фіскальних органів з іншими державними органами, юридичними і фізичними особами.
- 5.3. Завдання та мета Державної фіскальної служби України.

Ключові терміни і поняття

Податкова справа, Верховна Рада України, Міністерство фінансів України, Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики, наказ, направлення, письмове повідомлення, акт, протокол, публічна інформація, відкрита інформація.

5.1. Органи державного управління податковою справою

Податкову справу прийнято трактувати як сферу діяльності, пов'язану із встановленням та утриманням податків у державі, визначенням їх розмірів і ставок, об'єктів, що підлягають оподаткуванню, а також порядку сплати податків. У цьому визначенні проглядається не лише операційний рівень справляння податків, а й стратегічний – пов'язаний із законодавчим визначенням усіх елементів податкової системи, правил її функціонування. Відповідно можна виділити дворівневу систему органів державного управління податковою справою: стратегічний і операційний рівні. Стратегічний забезпечує правову координацію податкових відносин, здійснює планування, прогнозування та аналіз надходження податків. До органів державного управління цього рівня належать насамперед Верховна Рада України, Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики, Міністерство фінансів України.

На *операційному* рівні державного управління податковою справою здійснюється регулювання податкових відносин і податковий контроль. На цьому ступені податкова справа реалізується Державною фіскальною службою України та судовою системою.

Повноваження Верховної Ради визначає стаття 85 Конституції України. Серед них можна виділити ті, які стосуються податкової справи³²:

- прийняття законів;
- затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання;
- визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики;
- затвердження загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля.

Комітети Верховної Ради виконують законопроектну, організаційну, контрольну функції (згідно зі ЗУ «Про комітети Верховної Ради України»). Предметами відання комітету Верховної Ради з питань податкової та митної політики є³³:

- система оподаткування, загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі), місцеві податки та збори, інші доходи бюджетів неподаткового характеру, а також страхові нарахування на фонд оплати праці;
- організація та діяльність податкових органів, податкової міліції;
- податкові пільги;
- податковий борг та/або податкові зобов'язання;
- митна справа та митні тарифи;
- діяльність митних органів;
- законодавче регулювання ринку спирту, алкоголю і тютюну;

³² Конституція України від 28.06.96 № 254к/96-ВР. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

³³ Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 04.04.1995 № 116-95ВР. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>

- оподаткування та діяльність державних лотерей і грального бізнесу;
- бухгалтерський облік та звітність, аудиторська діяльність.

Міністерство фінансів забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової і митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства.

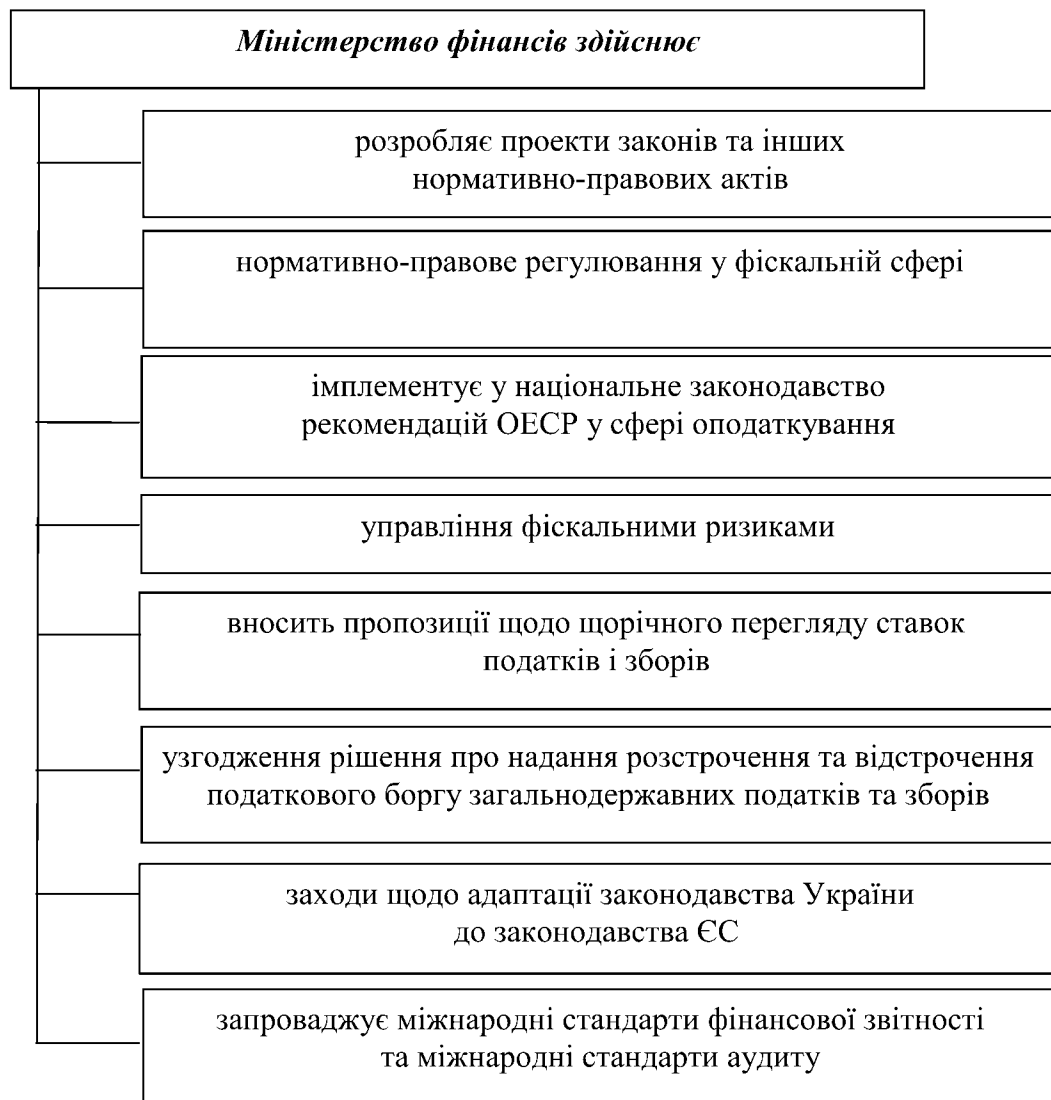


Рис. 5.1. Функції Міністерства фінансів у фіскальній сфері³⁴

³⁴ Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>

Центральну роль у процесі державного управління податковою справою виконує Державна фіскальна служба України (далі – ДФС), яка здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. Завдання та мету діяльності ДФС детальніше розглянемо пізніше (п 5.3).

5.2. Взаємодія фіскальних органів з іншими державними органами, юридичними і фізичними особами

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів («Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014) ДФС взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями (пп. 37 п. 4); в установленому порядку взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями (п. 8) ³⁵.

У процесі взаємодії ДФС має право отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також від громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, а також фінансову і статистичну звітність (пп. 2 п. 6). Отже, йдеться про інформаційну взаємодію між ДФС і органами державної влади, фізичними та юридичними особами.

³⁵ Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

З метою вдосконалення взаємодії між структурними підрозділами органів державної фіскальної служби у процесі контрольно-перевірочної роботи, затверджено Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків. Цей документ стосується більше процедурної сторони здійснення перевірок та оформлення їх результатів органами ДФС. Йдеться про формування координаційних робочих груп, прийняття (оформлення) рішення про проведення перевірки, оформлення направлення на проведення перевірки, врегулювання проблемних питань під час перевірки, оформлення матеріалів перевірки, виявлення та опрацювання податкових ризиків у діяльності платників, оформлення протоколів про виявлені порушення тощо.

У цьому контексті важливо ознайомитися з процедурою документального оформлення виїзних перевірок. Ці документи підтверджують правомірність та законність проведення перевірок та є підставою для законного оскарження в суді результатів перевірок як з боку ДФС, так і платників податків (рис. 5.2).

Перелік підрозділів ДФС, задіяних у взаємодії з органами влади і платниками податків, наведений у Наказі Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації та Форми для подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів Державної фіскальної служби»³⁶. Цей Порядок визначає механізм взаємодії між структурними підрозділами ДФС, а також її територіальних органів під час процедури приймання, опрацювання, реєстрації, розгляду та контролю за виконанням запитів на отримання публічної інформації фізичних, юридичних осіб, об'єднань громадян без статусу юридичної особи, а також надання інформації, яку отримують чи створюють ДФС та територіальні

³⁶ Про доступ до публічної інформації : Закон України від 01.05.2015 № 2939-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

органи ДФС у процесі здійснення своїх повноважень або якою володіють.



Рис. 5.2. Процедурні документи, що застосовуються при проведенні перевірок платників податків³⁷

Наказ визначає, що ДФС та територіальні органи ДФС є розпорядниками *публічної інформації*, відображеної та задокументованої будь-якими засобами та на будь-яких носіях, що була отримана або створена у процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків (п. 6). Публічна інформація є відкритою, крім випадків обмеженого доступу до публічної інформації

³⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : Наказ ДФС від 31.07.2014 № 22. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14>

(конфіденційна, таємна, службова інформація). Доступ до публічної інформації забезпечується шляхом: оприлюднення в офіційних друкованих виданнях, на офіційних веб-сайтах у мережі Інтернет, на єдиному державному веб-порталі, за запитом на інформацію (ЗУ «Про доступ до публічної інформації»). Запитувач має право звернутися до органів ДФС із запитом на інформацію незалежно від того, стосується ця інформація його особисто чи ні, без пояснення причини подання запиту на інформацію.

Структурними підрозділами, які можуть бути задіяними для приймання, опрацювання, розгляду й контролю за опрацюванням запитів на отримання публічної інформації, визначено Департамент обслуговування платників податків і Інформаційно-довідковий департамент.

Взаємовідносини органів ДФС з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами підприємницької діяльності унормовані главою 77 Митного кодексу України (далі – МКУ), де розкриті засади і форми взаємодії (інформування, повідомлення, консультації) ДФС з ³⁸:

- правоохоронними органами, у разі виявлення під час здійснення митного контролю та інших заходів ознак правопорушень, розслідування яких не належить до повноважень органів доходів і зборів (ч. 2 ст. 558 МКУ);
- Національним банком України, Рахунковою палатою, казначейською службою (ст. 559);
- місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування (ст. 560);
- іншими органами виконавчої влади (ст. 561);
- суб'єктами господарювання (ст. 562);

Варто акцентувати увагу на взаємодії ДФС та Міністерства фінансів. Адже діяльність ДФС спрямовується і координується Кабінетом Міністрів через міністра фінансів. Також ДФС виносить на розгляд міністра фінансів пропозиції щодо формування державної фіскальної політики. ДФС розробляє пропозиції щодо

³⁸ Митний кодекс України від 13.13.2012 № 4495-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n4207>

вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх міністру фінансів тощо.

Формою взаємодії ДФС з Верховною Радою є, як зазначалося, законопроектна робота. Її особливості полягають у розгляді відповідними підрозділами ДФС законопроектів, погодження щорічних планів законопроектної роботи з профільним комітетом Верховної Ради, участь в обговоренні.

У процесі судового оскарження повідомлень-рішень, вимог, розгляду скарг ДФС взаємодіє із судами першої інстанції та/або Верховним судом України, апеляційним судом.

5.3. Завдання та мета Державної фіскальної служби України

До створення Державної фіскальної служби України адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів) здійснювали:

- *органи Пенсійного фонду України* – стосовно збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;
- *органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування* – стосовно внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в межах компетенції, установлені законом;
- *органи державної податкової служби* – щодо податків і зборів, які справлялися до державного та місцевого бюджетів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;
- *органи державної митної служби* – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які, відповідно до податкового законодавства, справляються в разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони;

➤ *органи Міністерства доходів і зборів* щодо загальнодержавних та місцевих податків і зборів, митних платежів.

З 2014 року адміністратором податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є *Державна фіскальна служба України*, місією якої є надання послуг громадянам і бізнесу та, як результат, забезпечення наповнення дохідної частини бюджету, створення умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі.

Постанова Кабінету Міністрів «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 визначає Державну фіскальну службу України центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів, яка реалізує:

- державну податкову політику;
- державну політику у сфері державної митної справи;
- державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Основними завданнями ДФС є:

- реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи;
- реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства;
- здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;
- реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску;
- реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті;

- дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги);
- контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, торгових патентів.

Місія ДФС: прагнучи відповідати кращим світовим стандартам та з метою інтеграції до світової економіки, ефективно адмініструємо податки, збори, платежі, сприяємо законній міжнародній торгівлі та переміщенню осіб і товарів через митний кордон України шляхом спрощення процедур, якісних сервісів та інновацій, захищаємо економічні інтереси та забезпечуємо безпеку громадян України та навколишнього середовища.

Державна фіскальна служба України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, щорічним посланням Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, іншими нормативно-правовими актами України, а також дорученнями Президента України.

Функції та правові основи діяльності фіскальної служби визначаються статтями 19-1, 19-2, 19-3 розділу 1 Податкового кодексу України³⁹. Податковий кодекс розмежовує функції контролюючих органів в цілому (стаття 19-1) центрального апарату фіскальної служби (стаття 19-2) та функціонал податкових інспекцій (стаття 19-3). Податковий кодекс визначає 48 функцій контролюючих органів, з-поміж них:

- здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводять, відповідно до законодавства, перевірки та звірки платників податків;
- контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

³⁹ Податковий кодекс № 2755-VI від 02.12.2010. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n13582>

➤ надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів тощо.

На центральному рівні не знаходимо відображення етапів виконання процедур адміністрування податків, крім надання узагальнюючих податкових консультацій (стаття 19-2):

- здійснює координацію діяльності контролюючих органів;
- затверджує нормативно-правові акти з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;
- прогнозує, аналізує надходження податків, зборів, платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, надає пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;
- узагальнює практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розробляє проекти нормативно-правових актів;
- видає узагальнюючі податкові консультації відповідно до цього Кодексу.

Натомість на локальному рівні фіскальної служби здійснюються безпосередні функції з адміністрування (стаття 19-3):

- здійснюють сервісне обслуговування платників податків;
- проводять реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;
- виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом.

Положення про Державну фіскальну службу деталізує обов'язки цієї структури у фіскальній сфері, вказуючи що вона:

- розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

➤ здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску; забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

➤ контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;

➤ здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

➤ забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;

➤ здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

➤ проводить, відповідно до законодавства, перевірки і звірки платників податків тощо.

У цілому у Положенні визначено 93 напрями роботи ДФС відповідно до покладених на неї завдань.

Крім законодавчо визначених завдань, ДФС окреслює *стратегічні ініціативи розвитку до 2020 року*. Серед амбітних планів на 2018 рік фігурують:

Впровадження електронних камеральних перевірок

Запровадження автоматизованого ведення ДФС реєстрів ліцензій

Впровадження електронної акцизної марки

Створення системи оцінки рівня задоволення платників

Створення Проектного офісу з питань ІТ

Запровадження повної автоматизації операцій кадрового обліку та створення електронного кабінету працівника та керівника

Розробка моделі сегментації боржників

Підсумки теми

Органи державного управління податковою справою об'єднують державні установи стратегічного та операційного рівнів. До стратегічного рівня належать: Верховна Рада України, Комітет Верховної Ради з питань податкової та митної політики, Міністерство фінансів України. До операційного: Державна фіскальна служба України та судова система первинного та апеляційного рівнів.

У процесі діяльності ДФС взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади (Верховною Радою, Міністерством фінансів, Національним банком, Казначейською службою), державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями; в установленому порядку взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями.

Завдання ДФС визначені у Положенні про державну фіскальну службу України. Основними завданнями ДФС є реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства; здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги); контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, торгових патентів.

Контрольні питання

1. Розкрийте зміст поняття «податкова справа».
2. Який законодавчий акт визначає повноваження Верховної Ради України?
3. Охарактеризуйте напрями діяльності комітету Верховної Ради України з питань податкової та митної політики.
4. Назвіть функції Міністерства фінансів України у фіскальній сфері.
5. Яким чином ДФС забезпечує доступ до публічної інформації?
6. Як структуровані функції контролюючих органів у Податковому кодексі України?

Список рекомендованих джерел

1. Конституція України від 28.06.96 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Митний кодекс України від 13.13.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n4207>
3. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n13582>
4. Про комітети Верховної Ради України: Закон України : від 04.04.1995 № 116-95ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116/95-%D0%B2%D1%80>
5. Про доступ до публічної інформації: Закон України : від 01.05.2015 № 2939-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>
6. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України : від 20.08.2014 № 375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>
7. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України : від 21.05.2014 № 236 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

8. Про затвердження Порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при складанні, поданні та опрацюванні запитів на отримання публічної інформації та Форми для подання запиту на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів Державної фіскальної служби: Наказ Міністерства фінансів України від 04.05.2018 № 468 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0643-18>

9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: Наказ ДФС від 31.07.2014 № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14>

10. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України [Текст] / І. С. Мироненко // Право і суспільство. – 2014. – № 1. – С. 171–175.

Тестові завдання

1. Верховна Рада України належить до рівня органів державного управління податковою справою:

- а) операційного;
- б) мікро-;
- в) стратегічного;
- г) регіонального.

2. Фіскальна служба України належить до рівня органів державного управління податковою справою:

- а) операційного;
- б) мікро-;
- в) стратегічного;
- г) регіонального.

3. Рішення про проведення документальної перевірки закріплюється:

- а) актом;
- б) наказом;
- в) розпорядженням;
- г) повідомленням – рішенням.

4. Для оформлення результатів робочої зустрічі для вирішення спірних питань у процесі перевірки складається:

- а) акт;
- б) наказ;
- в) розпорядження;
- г) повідомлення – рішення.

5. У процесі взаємодії ДФС має право отримувати інформацію від громадян:

- а) платно;
- б) безоплатно;
- в) з частковою оплатою;
- г) лише в електронному вигляді.

6. Функції центрального апарату ДФС визначені статтею Розділу 1 Податкового кодексу України:

- а) 19-1;
- б) 19-2;
- в) 19-3;
- г) 20.

7. Функції податкових інспекцій визначені статтею Розділу 1 Податкового кодексу України:

- а) 19-1;
- б) 19-2;
- в) 19-3;
- г) 2.

8. Напрями роботи ДФС, відповідно до покладеної на неї завдань, деталізує:

- а) Податковий кодекс України;
- б) Положення про ДФС;
- в) Закон України «Про податкову службу»;
- г) Закон України «Про державну службу».

9. Функції контролюючих органів визначає:

- а) Податковий кодекс України;
- б) Положення про ДФС;
- в) Закон України «Про податкову службу»;
- г) Закон України «Про державну службу».

10. Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується...:

- а) Міністром фінансів;
- б) Кабінетом Міністрів;
- в) Міністерством доходів і зборів;
- г) Прем'єр-міністром.

РОЗДІЛ 6

ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

- 6.1. Податкове законодавство України.
- 6.2. Податковий кодекс України та сфера його дії.
- 6.3. Митний кодекс України.

Ключові терміни і поняття

Податкове законодавство, податкове поле, Податковий кодекс, Митний кодекс, підзаконні нормативно-правові акти, міжнародні договори у сфері оподаткування, рішення органів місцевого самоврядування.

6.1. Податкове законодавство України

Податкове законодавство це сукупність чинних нормативно-правових актів, що регулюють процеси, пов'язані із встановленням та скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів, а також відносини, які виникають у процесі виконання платниками податкових зобов'язань, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

Слід розрізняти поняття «податкове законодавство» та «законои з питань оподаткування». У науковій літературі визначають два підходи до визначення податкового законодавства – вузький на широкий. Податкове законодавство у вузькому розумінні – це лише чинні законодавчі акти (у тому числі Конституція України як законодавчий акт вищої юридичної сили), які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування. У широкому розумінні – це вся сукупність чинних нормативно-правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування⁴⁰.

⁴⁰ Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової]. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с.

У широкому сенсі податкове законодавство охоплює систему законодавчих актів, які регулюють податкову сферу. По-перше, загальні закони, такі як Конституція і закони, що належать до інших галузей права, які містять податкові норми. По-друге, бюджетні закони, такі як Бюджетний кодекс і щорічні закони про Державний бюджет. По-третє, загальні податкові закони, які містять положення, що регулюють податкову систему у цілому і характеристики податкових важелів – це Податковий кодекс. Спеціальні податкові закони – законодавчі акти, що регулюють окремі групи чи види податків або окремі аспекти процесу оподаткування.

Також, якщо до суб'єктів правочинності відносити лише Верховну Раду України, то податкове законодавство охоплює виключно законодавчі акти. Якщо перелік суб'єктів розширити і доповнити їх Президентом України, Кабінетом Міністрів України, органами державної влади, то законодавство буде об'єднувати всі нормативно-правові акти: закони, постанови Верховної Ради України; укази Президента України; розпорядження і постанови Кабінету Міністрів України; накази міністерств і відомств тощо.

Проте, відповідно до частини 2 статті 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України, а тому основу нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини, повинні складати саме закони.

Правове поле адміністрування податків, зборів, платежів в Україні охоплює (стаття 3 Податкового кодексу):

- Конституцію України;
- Податковий кодекс України;
- Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом, операцій з переміщення товарів через митний кордон України;
- Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;
- закони України;
- Рішення органів місцевого самоврядування з питань справляння місцевих податків та зборів;

- підзаконні нормативно-правові акти: Укази Президента, постанови КМУ, розпорядження КМУ, накази МФУ, накази ДФС;
- Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань»;
- міжнародні договори у сфері оподаткування.

Важливо! Якщо міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

ДФС також включає до податкового законодавства узагальнюючі податкові консультації, листи і судову практику.

6.2. Податковий кодекс України та сфера його дії

Податковий кодекс був прийнятий 02.12.2010. За 8 років правової історії цього законодавчого акта у Податковому кодексі відбулося 117 редакцій!

Сферу дії Податкового кодексу (далі – ПК) визначає стаття 1. Де вказано, що ПК 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 адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства;

– визначає функції та правові основи діяльності контролюючих органів та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

– регулює правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Сфера дії податкового кодексу *не* поширюється на:

– питання погашення податкових зобов’язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури;

стягнення податкового боргу з банків; погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій;

– встановлення і скасування зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, їх розмірів та механізмів справляння здійснюються відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування».

Поняття, правила та положення, установлені ПК, застосовуються виключно для регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПК, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення Кодексу. Інші терміни, що застосовуються у ПК і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Варто наголосити, що Податковий кодекс в Україні має всеосяжний (глобальний) характер. Тобто ПК визначає параметри справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів, містить положення щодо адміністрування податків та зборів, визначає права та обов'язки учасників податкового процесу. Натомість у світовій законотворчості зустрічаються й інші форми податкових кодексів. Зокрема, у Німеччині немає податкового кодексу на зразок України. Німецький податковий кодекс по суті виконує роль уложення (збірника) правил справляння податків, *хартії прав і обов'язків платників податків*, регламенту функціональної діяльності податкової служби. Зміст кодексу обмежений питаннями дефініцій, змісту й обсягу повноважень податкових органів, режиму конфіденційності даних і захисту інформації, декларування, інших процедур податкового процесу та проведення перевірок. Фіскально-адміністративні особливості кожного «німецького» податку розкрито в окремих законах, яких більше 100⁴¹.

⁴¹ Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник / К.: Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.

5.3. Митний кодекс України

Законодавство України з питань митної справи складається з:

- Конституції України, Митного кодексу, законів України та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, виданих на основі та на виконання Митного кодексу;
- Податкового кодексу та інших законів з питань оподаткування.

Важливо! Якщо міжнародним договором України, укладеним в установленому законом порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Митним кодексом, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості набрання чинності законами та іншими нормативно-правовими актами з питань митної справи:

- закони України з питань митної справи, інші нормативно-правові акти з питань митної справи набирають чинності через 45 днів з дня їх офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня їх офіційного опублікування;
- офіційним опублікуванням закону та іншого нормативно-правового акту з питань митної справи вважається його опублікування в одному з періодичних видань, визначених законодавством України як офіційні. Датою офіційного опублікування нормативно-правового акту вважається дата виходу у світ відповідного номера того офіційного видання, в якому зазначений акт було опубліковано раніше, ніж в інших офіційних виданнях;
- якщо строк набрання чинності законом або іншим нормативно-правовим актом з питань митної справи визначено вказівкою на день його офіційного опублікування, цей закон або акт вважається чинним з 24 години зазначеного дня;
- якщо строк набрання чинності законом або іншим нормативно-правовим актом з питань митної справи визначено вказівкою на конкретну дату, цей закон або акт вважається чинним з 0 годин зазначеної дати;

➤ строки набрання чинності законами та іншими нормативно-правовими актами з питань митної справи, визначені днями, починаються з 0 годин дня, наступного за датою офіційного опублікування закону або іншого нормативно-правового акта, і закінчуються о 24 годині останнього дня відповідного строку.

Митний кодекс України у першій редакції набрав чинності 1 січня 2004 року. Новий Митний кодекс, який діє донині, затвердили 13.03.2012. До новел оновленого Митного кодексу належить введення презумпції невинуватості декларанта, запроваджено інститут уповноваженого економічного оператора, електронне декларування товарів, митні консультації тощо.

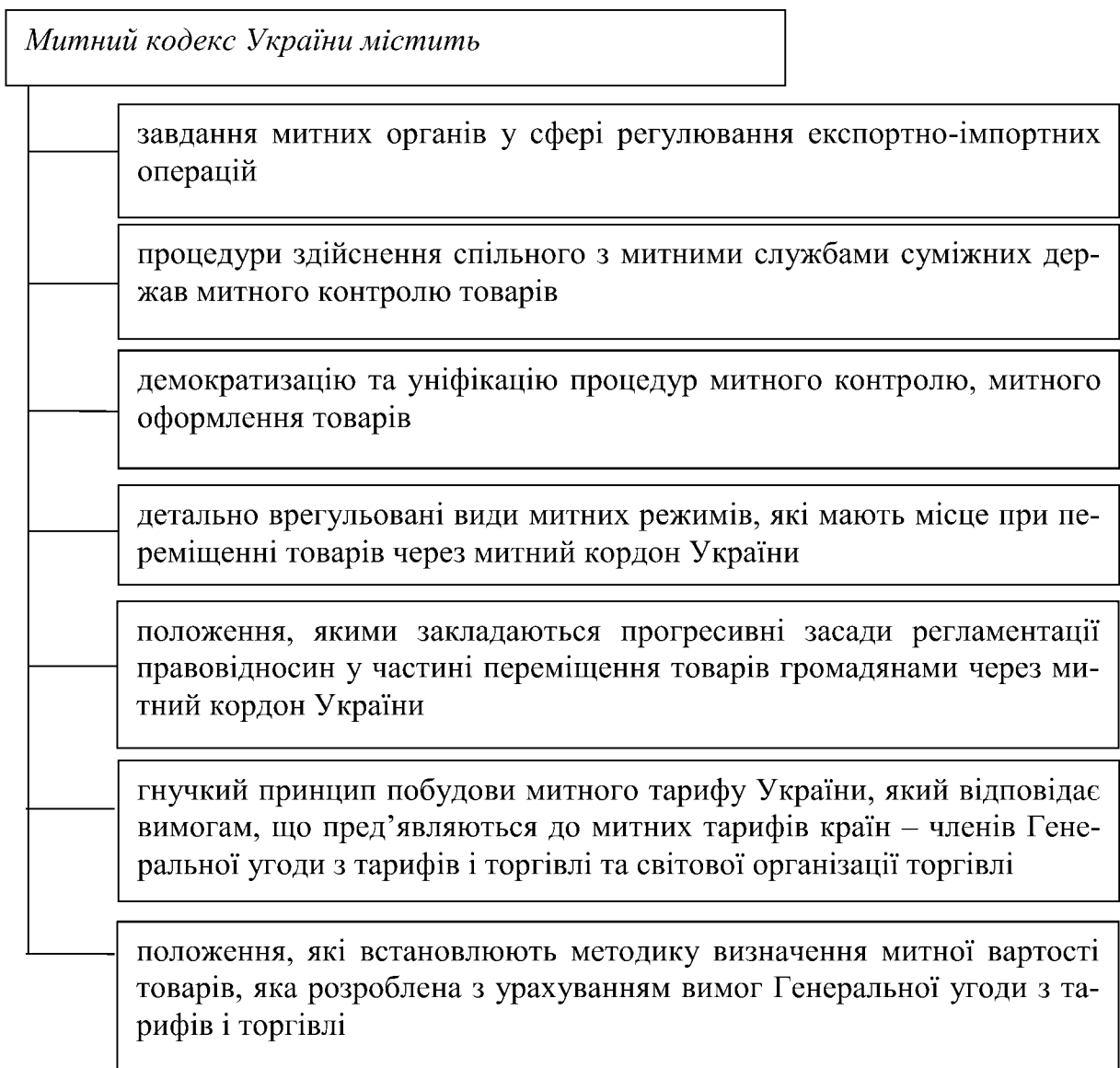


Рис. 6.1. Зміст Митного кодексу України

Сфера дії Митного кодексу України:

- визначає засади організації та здійснення митної справи в Україні;
- регулює економічні, організаційні, правові, кадрові та соціальні аспекти діяльності митної служби України;
- спрямований на забезпечення захисту економічних інтересів України створення сприятливих умов розвитку її економіки, захисту прав та інтересів суб'єктів підприємницької діяльності та громадян, а також забезпечення додержання законодавства України з питань митної справи.

Особливості дії законодавства з питань митної справи у часі:

- у випадках, коли чинним законодавством передбачена можливість проведення митних процедур без подання декларації, застосовується законодавство, чинне на день здійснення таких процедур;
- закони, які пом'якшують або скасовують відповідальність за порушення митних правил та інші правопорушення, передбачені Митним кодексом, мають зворотну силу, тобто поширюються і на правопорушення, вчинені до видання цих законів. Закони, які встановлюють або посилюють відповідальність за такі правопорушення, зворотної сили не мають;
- при здійсненні митного контролю та митного оформлення товарів що переміщуються через митний кордон України, застосовуються виключно нормативно-правові акти, чинні на день прийняття митної декларації митним органом України;
- провадження у справах про порушення митних правил та інші правопорушення, передбачені Митним кодексом, ведеться на підставі законодавства, що діє під час розгляду справи про правопорушення⁴².

⁴² Опорний конспект лекцій із дисципліни «Митна справа» для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність» факультету управління торговельно-підприємницькою та митною діяльністю / укладач С. В. Сорокіна. Електрон. дані. Х. : ХДУХТ, 2017. 1 електрон. опт. диск (CD-ROM); 12 см. Назва з тит. екрана.

Список рекомендованих джерел

1. Митний кодекс України від 13.13.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#n4207>
2. Податковий кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n13582>
3. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник / Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. К.: Кондор-Видавництво, 2012. 222 с.
4. Опорний конспект лекцій із дисципліни «Митна справа» для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 076 «Підприємництво, торгівля та біржова діяльність» факультету управління торговельно-підприємницькою та митною діяльністю / укладач С. В. Сорокіна. – Електрон. дані. – Х. : ХДУХТ, 2017. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM); 12 см. – Назва з тит. екрана.
5. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.

Підсумки теми

В умовах правової держави податкові відносини регламентуються нормами фінансового права. Внаслідок цього податкова система включає підсистему нормативно-правових актів, які регулюють податкові правовідносини. Головним серед них є Податковий кодекс. Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів: встановлює перелік податків та зборів; порядок їх адміністрування; визначає платників податків; права, обов'язки і відповідальність суб'єктів податкових відносин. Митний кодекс регламентує правила оподаткування ввезним та вивезним митом.

Податкове законодавство України є одним із самих складних у правовій системі України. На цьому етапі спостерігається тенденція щодо його нестабільності.

«Митне законодавство» означає закони та інші нормативно-правові акти щодо імпорту, експорту і транзиту товарів або будь-якої іншої митної процедури, які регламентують стягнення митними органами мита, інших податків, зборів або нарахувань, або засоби застосування заборон, обмежень і контролю.

Митний кодекс України був прийнятий 13 березня 2012 року. У ньому визначаються засади організації та здійснення митної справи, а також регулюються соціальні, правові, економічні та організаційні аспекти діяльності митної служби.

Контрольні питання

1. Розкрийте зміст поняття «податкове законодавство».
2. Охарактеризуйте правове поле адміністрування податків, зборів, платежів в Україні.
3. Опишіть сферу дії Податкового кодексу.
4. Які особливості набрання чинності законами та іншими нормативно-правовими актами з питань митної справи в Україні?
5. Опишіть сферу дії Митного кодексу.
6. Який зміст Митного кодексу?

Тестові завдання

1. Якщо міжнародним договором встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила:

- а) Митного кодексу;
- б) Податкового кодексу;
- в) Конституції України;
- г) Міжнародного договору.

2. Діючий Митний кодекс набрав чинності у:

- а) 2010 р.;
- б) 2011р.;
- в) 2012 р.;
- г) 2014 р.

3. Діючий Податковий кодекс набрав чинності у:

- а) 2010 р.;
- б) 2011р.;
- в) 2012 р.;
- г) 2014 р.

4. Сфера дії податкового кодексу не поширюється на:

- а) відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів;
- б) функції та правові основи діяльності контролюючих органів;
- в) правила оподаткування товарів;
- г) стягнення податкового боргу з банків.

5. Сфера дії податкового кодексу не поширюється на:

- а) відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів;
- б) функції та правові основи діяльності контролюючих органів;
- в) правила оподаткування товарів митом;
- г) правила оподаткування товарів.

6. Закони України з питань митної справи набирають чинності через ... днів з дня їх офіційного оприлюднення:

- а) 20;
- б) 30;
- в) 40;
- г) 45.

7. Офіційним опублікуванням закону та іншого нормативно-правового акта з питань митної справи вважається його опублікування в:

- а) одному з періодичних офіційні видань;
- б) одному з періодичних видань;
- в) на сайті Верховної Ради;
- г) в одному з електронних видань.

8. *Податковий кодекс в Україні має ... характер:*

- а) частковий;
- б) хартії прав платників;
- в) глобальний;
- г) збірника правил функціонування податків.

9. *Сферу дії Податкового кодексу визначає стаття ...:*

- а) 1;
- б) 2;
- в) 3;
- г) 4.

10. *Податкове законодавство визначає стаття ... Податкового кодексу:*

- а) 1;
- б) 2;
- в) 3;
- г) 4.

РОЗДІЛ 7

ПОДАТКОВА КУЛЬТУРА

- 7.1. Поняття та фактори податкової культури.
- 7.2. Рівні та функції податкової культури.
- 7.3. Моральні проблеми і поведінкові критерії в сфері оподаткування.
- 7.4. Домінанти податкової культури.

Ключові терміни і поняття

Культура, цивілізація, податкова культура, податкова мораль, податкова ментальність, податкова дисципліна, процедурна податкова справедливість, шок і лаг податкової культури, психологія оподаткування.

На перший погляд достатньо сказати небагато слів про чесність персоналу фіскального відомства і лояльність платників податків, про порядок і належну організацію процесу оподаткування як тема податкової культури буде вичерпана. Однак подібна простота обманлива. Культура простягається від елементарної ввічливості до вершин людського духу, це одна із форм цивілізації.

Дефініцію податкової культури логічно виводити із загального поняття культури. Визнаний авторитет, професор-соціолог Рональд Флетчер з престижного британського університету Редінга дав ґрунтовну дефініцію. Культура – «соціальна спадщина суспільства, що передається від покоління до покоління і складається із спільних ментальних і духовних явищ (систем символів, ідей, вірувань, естетичних поглядів, цінностей та ін.); а також відмітних проявів поведінки (інститути, угруповання, ритуали, способи організації), створених ... конкретними обставинам життя людей»⁴³.

⁴³ The Norton Dictionary of Modern Thought / Edited by Allan Bullock and Stephen Trombley. Assistant editor: Alf Lawrie. New York–London: W. W. Norton & Company, 1999. P. 191.

Отже, культуру треба розуміти двояко: і як самостійну внутрішню мотивацію окремих особистостей у їх суспільній, діловій і побутовій поведінці, і як сукупність інститутів і правил, що ззовні регламентують вчинки людей. Рівень культури конкретної країни залежить від національно-історичних умов, але культурні ідеали та цінності в сучасному світі залишаються інтернаціональними. Першими ідентифікаційними ознаками культури є цивілізована поведінка і свідоме громадянство. Останнє особливо стосується прав, обов'язків і відповідальності, органічно властивих податковій культурі.

7.1. Поняття та фактори податкової культури

Пріоритет введення в науковий вжиток самого поняття податкової культури належить американському економісту українського походження Йозефу Шумпетеру (1883–1950). Для нього податкова культура – *продукт розвиненої, свідомо й цілеспрямовано «культивованої» податкової системи*. Зріла податкова культура починається від часів запровадження прибуткового податку, якого Шумпетер вважав шедевром оподаткування, називаючи «найдухмянішою квіткою податкової культури», «найвищим досягненням техніки оподаткування і податкової рівності»⁴⁴ порівняно з попередніми примітивно-варварськими податковими системами.

Цілком вірогідно, що погляди Шумпетера мають генетичне походження від робіт давніх німецьких авторів школи так званого *камералізму*. Камералісти ще в XVI–XVIII ст. розвивали культуру управління державним майном і скарбом та мистецтво адміністрування фіском.

Німецький економіст Біргер Нерре, консультант з питань оподаткування багатьох урядів, у тому числі України, таким чином сформулював дефініцію податкової культури: *«Податкова культура кожної країни – цілісний результат усіх істотно*

⁴⁴ Цит. за: Nerre B. Tax Culture Shock in Japan. P. 3. URL : www.chinatax.edu.net/Article/UploadFiles/200442017129616.pdf

значимих формальних і неформальних інститутів, пов'язаних зі специфікою національної податкової системи та її практичного функціонування, що історично вкорінене в культуру даної країни»⁴⁵.

Альтернативним чином визначив культуру канадський вчений Джозеф Хейнріч (Heinrich): *«Зосереджена в головах й поширена між людьми інформація, котра складається з ідей, цінностей, вірувань, стратегій поведінки, уявлень, а також уможлядних структур, що засіли в умах і можуть передаватися іншим індивідуумам через наслідування, спостереження або догадку, через взаємодію, дискусію та/або навчання»⁴⁶.* До голови б добавили ще серце.

Отже, у наведених дефініціях Шумпетер, Нерре і камералісти виводять податкову культуру «зверху» – від дії державних інститутів і дизайну системи оподаткування. Для Хейнріча культура більше «зосереджена в головах» людей, отже, походить «знизу». Якщо взяти за основу погляд Хейнріча, то досить близьким до податкової культури буде поняття *податкового менталітету* – принципово-ціннісне (хоч позитивне, хоч негативне), ставлення до податкової системи, податкового законодавства і правосуддя, індивідуального податкового навантаження, а також до функціонерів податкової служби.

У вітчизняних авторів велике розмаїття визначень. Пропонуємо під податковою культурою розуміти *сукупність цінностей та факторів, що визначають поведінку людей у всіх сферах життя й діяльності, їх ставлення один до одного, до суспільства, до держави і фіскалу*⁴⁷. Податкова культура – сфера поведінкової економіки, згідно з постулатами якої дії залежать від властивостей совісті, волі, розуму і характерів тих, хто приймає рішення на будь-якому рівні.

⁴⁵ Taxes and Culture. URL : www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf

⁴⁶ Цит. по: Torgler B. Does culture influence tax morale? Evidence from different European countries / Benno Torgler, Friedrich Schneider. URL : www.crema-research.ch/papers/2004.17.pdf

⁴⁷ Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. К.: Алерта, 2013. С. 310.

Податкову культуру можна виразити двояко: в умоглядно-науковій і прикладній формах. З наукового погляду податкова культура – галузь знання, предметом якої є теоретично, законодавчо й етично мотивована поведінка учасників податкового процесу. У функціонально-прикладному призначенні податкова культура зводиться до утилітарних правил, вимог і вигод, які відокремлюють у поведінці учасників податкового процесу позитивне від негативного, шкідливе від корисного, зло від добра.

Культура надто багатовимірний феномен, вона пояснює образ мислення і дій, впливає на спосіб життя й стандарти поведінки, визначає характер приймання рішень будь-то платники податків або функціонери податкової служби. Крім загальних для всіх морально-етичних достоїнств, фігуранти податкового процесу повинні мати ділові риси, необхідні саме у сфері оподаткування. Над усе це позитивна установка, лояльність, правосвідомість, дисципліна – для всіх, професіоналізм – для податківців, громадянська свідомість і податкова грамота – для платників податків.

Рівень і стан податкової культури залежить від факторів, а саме від:

- відмінностей та особливостей національного характеру, стану правосвідомості, традицій та звичок населення;
- репутації урядових установ і державних органів в ідеалі справедливих, компетентних, непідкупних владних інстанцій;
- ступеня дотримання законодавства всіма учасниками податкового процесу, від чого залежать масштаби порушень законодавства;
- рівня адміністрування податків, своєчасності проведення і завершеності податкових реформ;
- корупції і тіньової економіки – вкрай негативні фактори, суперечні податковій культурі та моралі.

Таким чином, податкова культура – результат дії суми морально-етичних та фіскально-адміністративних факторів. За влучними словами професора С. І. Лекаря, податкова культура є *ідеологічним фарватером*. Це образне твердження треба розуміти так, що висока культура – той фарватер, який виведе оподаткування в Україні на «чисту воду» належного правопорядку. Тим

більше, що з методологічного боку вчення про податкову культуру – різновид нормативної науки, швидше політики, тобто має характер моралізування, ставить вимогу «як має бути», шукає рецепти і рішення: «якщо не досягти ідеалу, то принаймні зробити краще?».

7.2. Рівні та функції податкової культури

Рівні та функції податкової культури допускають класифікацію за різними ознаками і критеріями. Перш за все практична культура діючих осіб податкового процесу має два нерозривно пов'язані рівні: 1) ціннісний (морально-етичний); 2) прикладний (функціонально-виконавський). Щоправда, другий рівень культури більше залежить від першого, ніж навпаки. Перший рівень зводиться до соціально-психологічних аспектів поведінки і морально-етичних установок платників, персоналу податкової служби, інших учасників податкового процесу; другий – до питань платіжної дисципліни з боку платників; додержання процедур і правил оподаткування – з боку функціонерів фіскального відомства, других осіб і організацій.

Для кращого розуміння наведені міркування можна продублювати іншим чином. Податкова культура розділяється на два прояви: 1) морально-етичну культуру поведінки (*behavior culture*), що стосується ступеня відповідальності, характеру і стилю поведінки і роботи всіх учасників податкового процесу; 2) прикладну *процедурно-виконавську культуру*, що передбачає готовність громадян платити податки та вміння фіскальної служби справно вести податкові справи відповідно до законодавства. Тут йдеться про культуру сплати податків (*culture of tax compliance*), орієнтовану на мету і кінцевий результат оподаткування – свідоме, повне, добровільне виконання платниками своїх податкових зобов'язань.

В ідеалі *інтегральна функція податкової культури* полягає у сприянні (*nudging*) належному справлянню податків відповідно законам, правам і обов'язкам усіх учасників податкового процесу

при дотриманні ними прийнятих морально-етичних і професійно-ділових стандартів поведінки. (Щоправда, за межами ідеалу, у сфері реального оподаткування, особливо в Україні, фактично не можна обійтися без примусових заходів).

Нагадаємо, що поняття *nudge, nudging* ввів у науковий обіг Нобелівський лауреат 2018 року Роберт Талер (Thaler) в рамках розроблюваної ним концепції *поведінкової економіки (behavioral economics)*. Талер – автор монографії під красномовною назвою «Nudge. Як покращити наші рішення щодо здоров'я, добробуту і щастя». Під час виконання певних функцій *nudge* виключає силові заходи: примус, наказ, загрозу карою, імперативне регулювання, допускаючи лише м'який тиск, нагадування, «підштовхування» до певних рішень і дій. Достатньо непокоїти, натякати, докучати, умовляти тощо. Отже, суть підходу *nudge* – підвести будь-кого до правильного, потрібного рішення без команд чи натиску зверху.

Завдяки культурі адміністративна робота фіскального відомства доповнюється громадянською лояльністю та активністю платників, що забезпечує виконання фіскальної та соціальної функцій оподаткування:

- податкова культура – джерело лояльності, позитивний фактор підтримки з боку самих платників адміністративних зусиль фіскальної служби зі збирання податків;

- за умови її позитивного характеру податкова культура – необхідна передумова соціальної справедливості оподаткування.

У першій функції культура доповнює адміністрування, добра воля та готовність платити податки поєднуються з владно установленим обов'язком. В іншому випадку навіть технологічна ефективність (комп'ютеризація та ін.) не дасть значного результату зі зростання податкових надходжень.

У функції соціальної справедливості податкова культура передбачає врахування з боку держави прав, становища і потреб платників податків з різними інтересами і рівнем матеріальної забезпеченості. У демократично-правовій державі заходи і пропорції справедливості в оподаткуванні не можуть бути реалізовані без електоральної підтримки з боку самих платників податків.

Про різні варіанти справедливості в контексті податкової культури дає уявлення таблиця 7.1.

Таблиця 7.1

Поняття справедливості в контексті податкової культури

<i>Еквівалентна справедливість</i>	<i>Дистрибутивна справедливість</i>	<i>Морально-етична справедливість</i>
Відповідає латинському афоризму («даю, щоб і ти мені дав»); справедливість в оподаткуванні існує за умови еквівалентного обміну послуг і благ з боку держави на податки	Означає рівний розподіл податкового тягаря за принципом платоспроможності; прямі податки в казну сумірні з величиною доходу і/або прибутку кожного із платників	Платники сприймають податки як справедливі платежі в тому разі, якщо податки відображають моральні цінності, суспільні пріоритети, ідеали, навіяні релігійними віруваннями платників

Джерело: Узагальнено на основі: Taxes and Culture – Tax Reforms for Sustainable Development. URL : www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf

Морально-етична справедливість – ще більш суб’єктивне поняття, ніж принцип вигоди, заснований на суб’єктивному сприйманні індивідуальних вигод, уособлених у фінансованих за рахунок податків благах і послугах державного походження. Тим більше, що морально-етичні цінності мають мінливий характер залежно від впливу історичних обставин, національних умов, різноманітних факторів.

Парадоксальним чином справедливість оподаткування сприймається суспільством односторонньо – лише з тієї сторони, що одержує (з боку «їдців податків» – бюджетників), а не віддає (з боку платників податків). Як тут не згадати влучні слова Маргарет Тетчер (1925–2013): «На кожен крик з вимогою збільшити державні витрати у відповідь чути тяжке зітхання тих, хто має оплачувати ті витрати»⁴⁸.

⁴⁸ Тьеріо Ж. Л. Маргарет Тэтчер: От бакалейной лавки до палаты лордов / Жан Луи Тьеріо; пер. с франц. Ю. М. Розенберг. М. : Молодая гвардия, 2010. С. 295.

7.3. Моральні проблеми і поведінкові критерії в сфері оподаткування

З'ясування стану податкової моралі дає відповідь на питання: з яких причин люди платять або не платять податки, чому вони зважуються на порушення? Ухилення від податків навіть більше морально-етична, ніж фіскально-технологічна проблема. Адже перш, ніж придумати способи ухилення, треба морально на це наважитися. Як показує міжнародний досвід, перша передумова, що спонукає проблему податкових зловживань, робить їх морально прийнятними і практично можливими, – корумпованість державних органів і установ. Навпаки, висока репутація державних інститутів, довіра громадян до них є предметом національної гордості.

В Україні корупція – надто серйозна проблема. У промові перед Верховною Радою (08.12.2015) віце-президент США Джо Байден сказав прямо: «Корупція – ракова пухлина України».

У науковому плані Торглер (США) і Шнейдер (Австрія) визначили фактори і породжувані ними ефекти впливу на стан податкової моралі, тобто на повноту добровільного виконання податкових зобов'язань у трьох західних країнах: Швейцарії, Бельгії та Іспанії (табл. 7.2).

Виявилося, що майже за всіма показниками податкової моралі передує Швейцарія, що пояснюється почуттям властивого швейцарцям національного достоїнства, високим рівнем громадянської правосвідомості. У громадян Бельгії та Іспанії таких підстав менше, а в Нігерії, вірогідно, – ще менше.

Важливий моральний критерій податкової системи і культури – міра, рівень справедливості оподаткування. Тут проблема в тому, що поняття, критерії та показники справедливості не мають абсолютно однозначного, однакового для всіх змісту. Яка може бути справедливість і загальна культура оподаткування, коли одні платять податки, а інші – ні. Або високий податок на дохід мільйонера – це справедливо чи ні? Спитайте у нього самого, а потім у його робітника. Вірогідно, що відповіді будуть протилежні. Підприємець скаже, що його багатство створює робочі місця і, відповідно, оподатковувані доходи. У результаті мають вигоду всі:

він сам, найманий ним робітник і державний фіск. Тому марксистська думка, що багатий ніби обкрадає бідного, завжди «експлуатує» його неглибоко й ірраціонально. Вона небезпечна тим, що збуджує руйнівну для суспільства заздрість і ворожнечу між людьми, породжує ненависть і призводить до кривавих революцій.

Таблиця 7.2

Моральні фактори податкової культури

Фактори впливу	Ефекти впливу на податкову мораль
Загальносуспільне середовище:	– культурний рівень суспільства; – інститути демократії
Податкова система:	– стан податкової дисципліни; – ставки оподаткування
Демографічна ситуація та соціально-економічні умови:	– платники за віковими групами; – гендерні пропорції – рівень освіти і підготовки; – сімейний стан платників; – дохід, матеріальний стан; – стан зайнятості
Ставлення до держави і влади:	– національна гордість; – довіра до державних інститутів; – рівень демократичних переконань населення

Джерело. Складено на основі: Torgler B. Does culture influence tax morale? Evidence from different European countries / Benno Torgler, Friedrich Schneider. URL : www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf

Щоправда, багатим треба з готовністю йти назустріч дистрибутивній (перерозподільній) податковій справедливості, себто, – треба ділитися.

Визнана суспільством міра справедливості в оподаткуванні практично з'ясовується за критерієм так званої *процедурної податкової справедливості (procedural fairness)*, визначеним, згідно з результатами суспільного вибору, за демократичною процедурою. Простіше кажучи, – справедливий той податок та норма оподаткування, яка підтримана більшістю голосів у парламенті. Зазвичай, парламентські рішення опираються на домінуючі в цей момент настрої. Наприклад, в одних країнах парламенти вважають справедливими податки за пропорційними («плоскими») ставками, в

інших – за прогресивною шкалою. У питаннях процедурної справедливості наукові і соціальні аргументи не завжди беруть верх над інтересами та емоціями.

До явищ практичної податкової культури з моральним і водночас меркантильним підтекстом у США можна віднести так звані *безподаткові вікенди (tax free weekends)*, коли у спеціально виділені вихідні дні в режимі ярмарки продають за цінами без податку з продажу товари підвищеного попиту в певний момент (шкільні речі перед початком навчального року, фанеру й дошки напередодні сезону ураганів тощо). В Україні ні уряд, ні бізнес до такої форми податкової культури в шопінгу ще не доросли.

Моральні проблеми оподаткування розгалужуються на дві гілки: на ті, що стосуються платників податків, і на ті, які властиві персоналу податкової служби. З боку державних структур податкова культура вимірюється досконалістю системи податків, повнотою законодавства, компетентною і безкорисливою діяльністю податкових органів. Ступінь податкової моралі платників виражає їхня внутрішня етично мотивована готовність платити податки на основі пієтету перед законами, почуття свідомості та громадянського обов'язку.

Моральні зобов'язання перед державою мають відповідати згаданому вище *принципу вигоди (benefit principle)* в оподаткуванні, згідно з яким чим більше вигод і благ одержує платник від держави, тим, по-справедливості, більшу суму податків він має платити. Відповідно до простіших альтернативних *принципів платоспроможності (ability-to-pay principle)* податкова мораль допускає величину податкових зобов'язань сумірну матеріальним і фінансовим можливостям платника. Обидва принципи однаково можуть бути сприйняті платниками як справедливі, так несправедливі залежно від соціального статусу і/або матеріального становища платника. Теоретично принципи вигоди і справедливості вивели класики науки державних фінансів, шведські економісти Кнут Віксель (1851–1926) і Ерік Ліндаль (1891–1960)⁴⁹.

⁴⁹ Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. London : Macmillan; New York : St Martin's Press, 1967. P. 72, 117–118, 168.

Порівняно з державами Заходу в Україні найгостріші моральні проблеми податкової культури: – корупція та ухилення від податків, це процеси, які набули масштабів і пропорцій, загрозливих для національної безпеки. Корупція створює умови для ухилення від податків, а ухилення стає формою казнокрадства. Щоправда, і в західних країнах визнають окремі факти корупції, розкрадання та марнотратства бюджетних коштів, що, однак, не сягає небезпечних, руйнівних масштабів. В Україні позитивний досвід і приклад фіскальних відомств західних держав здатні посприяти успіху антикорупційних заходів з боку державних структур і суспільних інститутів.

Корупція – безперечна ознака податкової антикультури. Корупція найперше виникає тоді і там, де діє сукупність зловісних факторів з людської жадібності, громадянської несвідомості, правового нігілізму. Вона розцвітає там, де добиваються доступу до ресурсів, особливо дефіцитних, дешевих або безплатних (в Україні це явище носить виразну простонародну назву – *халява*). Здебільшого корупція зосереджується не там, де щось роблять, а там, де ділять, дають, а також визначають (за можливості свавільних рішень) обсяг зобов'язань чи суму платежів. За деякими оцінками, некомпетентний і корумпований державний апарат навіть при інших сприятливих умовах (забезпеченістю ресурсами, наявністю промислової бази та ін.) знижує темпи зростання ВВП на 3 % щорічно. Звідси прямий економічний розрахунок тримати клептократію під контролем, що повною мірою стосується всіх учасників податкового процесу. Крім іншого, корупція, по суті, виконує роль *тіньового оподаткування* на користь приватних осіб.

Західні дослідники досить проникливо розкрили соціально-культурні фактори, виявили передумови, що сприяють корупції. Йдеться про групову солідарність корупціонерів за етнічними, релігійними, земляцькими ознаками; звичай обдаровувати потрібних людей; гонорову демонстрацію багатства; правовий нігілізм⁵⁰. Додамо ще корупційні стимули суто вітчизняного походження:

⁵⁰ Taxes and Culture – Tax Reforms for Sustainable Development. URL : www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf

клановість, непотизм (кумівство, сімейственість, місництво, «блат») і навіть горезвісне колядування. Цікаво, що в Україні, за деякими спостереженнями, ступінь корумпованості має деякий гендерний відтінок, – корупція нижча в тих адміністративних органах, де вища жіноча зайнятість.

7.4. Домінанти податкової культури

Податкова культура – багатофакторне явище. Вона інтегрує воедино декілька складових, які взаємодіють між собою: 1) власне поведінку платників податків, її мотиви та стереотипи; 2) сприймання з боку платників характеру і напрямів урядової політики щодо витрачання податкових надходжень; 3) відображення ставлення учасників процесу оподаткування до держави і бізнесу.

Стан податкової культури в конкретній країні перебуває у залежності від дії багатьох чинників, серед яких характер взаємодії між гравцями податкового процесу – платникам і збирачами податків – звертає на себе особливу увагу. Так, деякі політики та економісти скандальним чином стверджують, що в сучасній Україні відносини між платниками і податківцями мають *ворожий* (!?) характер. Коли так, то ворожнеча між бізнесом і фіском, напруженість між населенням і силовими структурами руйнівна для суспільних інститутів й економіки країни.

Метаморфози способу життя, поведінки і культури прийшли в Україну водночас з незалежністю держави і ринковими перетвореннями економіки. Паралельні зміни у сфері податкової системи, створюваної за зарубіжними взірцями, не могли не викликати серйозні питання та ускладнення. У західній фіскально-соціологічній літературі подібні турботливі ефекти одержали найменування *культурного шоку* і *культурного лагу* в оподаткуванні. Звісно, ці радикальні процеси не могли не бентежити масу платників податків і функціонерів фіскального відомства.

Поняття *культурного шоку* ввів у науковий вжиток канадський антрополог Калерво Оберг (Oberg, 1901–1973). Культурний шок виникає завжди при зустрічі представників однієї культури з іншою, незнайомою їм культурою, особливо культурою вищою.

«Культурний шок спричинює неспокій у результаті втрати звичних ознак і символів соціального спілкування»⁵¹. В Україні на початку незалежності постала проблема культурно-податкового шоку в розумінні пристосування соціальної психології населення до нових умов життя і разом з тим – до порядків створеної за рекомендаціями західних радників системи оподаткування та привнесеними ззовні методами адміністрування податків.

Симптоми культурного шоку в оподаткуванні (*tax culture shock*) – суть почуття непевності, сумніву, розгубленості. Адже приходить відмовлятися від звичних стереотипів поведінки, привикати і пристосовуватися до нових правил. У результаті понижується рівень податкової дисципліни, зростає роздратування платників, незнання нових законів негативно впливає на трудову етику працівників фіска. Загалом обсяг трудових зусиль, відповідальність, навантаження на психіку зростають. В Україні все це пережили в перші роки незалежності всі громадяни. Лише поступово відбувалася адаптація до занесених нововведень.

Історія податків знає культурні шоки різних типів. Так, свого часу справжнє потрясіння сучасників викликало запровадження до того небувалих форм оподаткування: прибуткового податку та універсального акцизу. Після Другої світової війни в умовах окупації в Німеччині та Японії було запроваджено податкові системи, розроблені експертами західних держав-переможниць. Треба визнати, що в цих країнах нав'язані новації прижилися.

Наслідком культурного шоку стає «лаг податкової культури» (*tax culture lag*) – феномен, назву якому дав німецький соціолог Біргер Нерре⁵². Культурний лаг має свій механізм дії. Адже існуючі на певний момент суспільні інститути, які складають зміст культури (соціальні цінності, народні звички і традиції, способи мислення та дій, методи управління), унаслідуються з минулого. У разі проведення реформ вносяться відповідні зміни в

⁵¹ Oberg K. Cultural shock: adjustment to new cultural environment. URL : http://www.agem-etnomedizin.de/download/cu29_2-3_2006_S_142-146_Repr_Oberg.pdf

⁵² Nerre B. The Concept of Tax Culture / Birger Nerre. URL : www.chinatax.edu.net/Article/UploadFiles/200442017129616.pdf

Податковий кодекс. Тим часом платники податків залишаються ті самі, як не змінюються й деякі *інші* обставини, які обумовлюють процес оподаткування. Принаймні деякий час суть відстає від форми, форма випереджає суть. Оцей проміжок часу – від моменту запровадження нових правил до їх більш-менш повної реалізації у свідомості й поведінці платників і податківців – і є лаг культури оподаткування. Словом, – лаг податкової культури виникає в ситуації, коли учасники податкового процесу ще не підготовлені до змін правових норм і фіскальних порядків, що вже відбулися.

Міжнародна організація економічного співробітництва розвитку (ОЕСР) – впливовий клуб найбільш високорозвинених країн світу – в ранг рекомендацій і сучасних глобальних домінант у сфері оподаткування ставить три взаємообумовлені завдання з підвищення, вдосконалення, поліпшення:

- податкової грамотності (tax literacy);
- податкової культури (tax culture);
- дотримання податкового законодавства (tax compliance).

Нагадаємо, що податкова грамотність відповідає могутньому принципу – знання сила! Грамотність базується на знанні законів, прав і обов’язків громадян перед фіском, передбачає поінформованість у питаннях стосовно устрою національної податкової системи, знайомство принаймні з найбільш гострими питаннями оподаткування в міжнародному аспекті, бере до уваги не лише величину податкових платежів і надходжень, але й затрат платників і фіскальної служби на адміністрування податків (tax expenditure).

ОЕСР здійснює міжнародну інноваційну програму податкової освіти платників з метою актуалізації ідеалів податкової моралі та посилення виконавської дисципліни всіх учасників податкового процесу. Реалізація стратегії ОЕСР з навчання платників як дорослих, так і особливо дітей – майбутніх платників, передбачає велике розмаїття національних програм, підходів і заходів. Деякі з них⁵³:

- видача дипломів про податкову освіту випускникам шкіл;

⁵³ Building tax culture, compliance and citizenship. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/building-tax-culture-compliance-and-citizenship/zambia-tax-chat_9789264205154-31-en

- проведення компаній з податкового навчання через Інтернет (семінари і навіть фестивалі з питань оподаткування);
- розважальні телевізійні передачі для дітей на теми оподаткування (як правило, мультфільми);
- тематичні ігрові кімнати в школах «Вдячність моїй країні» (Tribute to my country) в розумінні огляду досягнень, оплачених коштом податків;
- телевізійні передачі типу мильних опер на податкову тематику (tax soap opera);
- розміщення в Інтернеті комп'ютерних ігор на теми оподаткування;
- святкування офіційно встановленого Дня платника податків;
- цільова освіта зі спеціальних питань оподаткування, наприклад, оренди нерухомості та іпотеки;
- проведення національних інформаційних днів з питань оподаткування;
- чати (chats) – бесіди на теми оподаткування по телефону (мабуть, на зразок «секс по телефону»).

Навіть процвітаючий Сінгапур практикує навчання окремих соціальних груп платників або підготовку з питань оподаткування конкретними видами податків.

ОЕСР розмістила в Інтернеті спеціальний посібник «Глобальна книга джерел для навчання платників податків»⁵⁴, щоб задати імпульс для формування фіскально-свідомих громадян поставлено за завдання особливі зусилля та увагу спрямувати на навчання основам оподаткування та виховання навичок податкової дисципліни у майбутніх платників – школярів і студентів. Під назвою «масово-роз'яснювальна робота» в Україні також здійснюються подібні заходи.

Отже, феноменами податкової культури у процесі її метаморфоз під впливом соціально-економічних перетворень є шок і лаг.

⁵⁴ A global source book on taxpayer education. URL : <http://ifuturo.org/documentacion/Building%20tax%20culture.pdf>

Домінанти податкової культури платників:

- належна інформаційно-просвітницька підготовка дорослих і дітей – сучасних і майбутніх платників податків усіма доступними способами;
- самоорганізація і відповідальність (самостійне приймання рішень, виконання розрахунків, складання і подання податкових декларацій, звітів, іншої документації).

Податкова культура на рівні США, Швейцарії, Швеції, Японії та ін. залишається недоступною для багатьох, якщо не для більшості народів і держав. Проте пам'ятаймо – західні народи зобов'язані високими стандартами життя, зокрема і високій податковій культурі. В Україні ніякі зусилля і заходи не зайві, аби підняти податкову культуру до рівня західних держав.

Підсумки теми

Взята в цілому культура складається з ряду компонентів, серед яких релігія і мораль, освіта й наука, література та мистецтво. Опираючись на загальнолюдські цінності, податкова культура обмежена правовою та поведінковою культурою в соціально-економічній сфері.

Проте навіть знаючи вимоги законів, можна їх порушувати. У такому випадку на сторожі права і моралі має стояти *громадянськість* – почуття обов'язку і відповідальності, усвідомлення своїх інтересів, прав та обов'язків при належному виконанні повинності перед фіском.

Отже, два категоричні імперативи превалюють у податковій культурі:

- правосвідомість;
- громадянськість.

Тим самим у цьому підрозділі податкову культуру розглянуто в контексті домінування так званої *поведінкової економіки і фінансів* (behavioral economics and finance). Властиві такій концепції психологічні фактори приймання рішень і поведінки активно розробляють західні економісти, зокрема, Нобелівські лауреати Даніель Канеман і Річард Талер. Відповідно до постулатів

поведінкової економіки податкова культура має розвиватися від ресурсно-затратного фіскально-адміністративного примусу до самостійного виконання платниками податкових зобов'язань на основі добровільно прийнятого рішення платити.

Ідеал податкової культури для вітчизняних платників податків – добровільна сплата податків. Сприймання абсолютною більшістю платників податку як безумовного правового і морального зобов'язання, – значне досягнення податкової культури західних народів. Громадянська свідомість, звичка до дисципліни і порядку виконують роль духовної основи культури.

Соціально-психологічна сторона податкової культури – податкова мораль, функціонально-виконавська – податкова дисципліна. Відносно державного фіска позитивна податкова мораль виражає внутрішню індивідуальну готовність громадянина сплачувати податки як результат свідомого сприймання платником фіскального обов'язку в обмін на сподівання вигоди.

Зі сторони платників податків податкова культура має характер так званого деліберативного управління – тобто самі платники самостійно в індивідуальному порядку приймають рішення щодо оподаткування, тобто само-зорганізуються, самоконтролюються, самоуправляються.

Повчальні аргументи і соціально-психологічні міркування на тему податкової культури дещо нагадують проповідь. Вчення, яке приписує норми поведінки, набуває моралізаторського характеру.

Список рекомендованих джерел

1. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – Розділ 6. Податкова культура. – С. 310–346.

2. Борчаківська О. Податкова культура як основа добробуту держави [Електронний ресурс] // Олена Борчаківська. – Режим доступу : <https://kazatin.com/Події/podatкова-kultura-yak-osnova-dobrobutu-derzhavi-10469258.html>

3. Лекарь С. Податкова культура є ідеологічним фарватером декларування / С. Лекарь // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 4. – С. 8–10.

4. Мошняк Б. Б. Податкова культура України: проблеми на шляху розвитку [Електронний ресурс] // Мошняк Б. Б., Круликівська Л. І. – Режим доступу : <http://intkonf.org/moshnyaga-b-b-krulikovska-l-i-podatкова-kultura-ukrayini-problemi-ta-napryamki-rozvitku/>.

5. Семченко О. Формуймо тренд на податкову культуру! / О. Семченко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 5.

6. Сидорович О. Ю. Сутнісні характеристики податкової культури: інституціональний контекст [Електронний ресурс] // О. Ю. Сидорович. – Режим доступу : http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?

Контрольні питання

1. Один з українських учених назвав податкову культуру формою ідеології. Другий – формою цивілізації. Третій – формою податкової політики. Поясніть і прокоментуйте.

2. Заходи, які в Україні мають назву «масово-роз'яснювальна робота», ОЕСР називає інформаційно-просвітницькою діяльністю. Яку ви бачите різницю? Поясніть.

3. Кому з видатних учених-економістів приписують першу дефініцію податкової культури? Коли і за яких обставин то було.

4. Німецький економіст Х'юго Ейзенхарт опублікував монографію «Податкове мистецтво». Як ви гадаєте, – про що він міг писати, що розуміти під явищем і поняттям податкового мистецтва?

5. Один з відомих українських економістів зауважив щодо дипломної роботи чи дисертації на тему податкової культури: «Про що там писати? Треба бути законослухняним, чесним і дисциплінованим. Оце й уся культура». Наведіть аргументи «за» і «проти» такої думки.

6. Розкрийте зміст понять «деліберативне управління», «деліберативна демократія». Прокоментуйте.

Тестові завдання

1. Термін «податкова культура» вперше ввів у науковий вжиток один з названих вчених-економістів:

- а) Джон М. Кейнс;
- б) Джеймс Б'юкенен;
- в) Адам Сміт;
- г) Йозеф Шумпетер;
- д) Вільфредо Парето.

2. Термін «податкова культура» вперше ввів у науковий вжиток один з названих вчених-економістів:

- а) Давид Рікардо;
- б) Роберт Талер;
- в) Жан Батист Кольбер;
- г) Йозеф Шумпетер;
- д) Поль Самуельсон.

3. Закон про Податковий кодекс України був прийнятий Верховною Радою і підписаний Президентом у році:

- а) 2006;
- б) 2008;
- в) 2010;
- г) 2012;
- д) 2014.

4. Вважають, що по справедливості слід прогресивно оподатковувати не величину доходу, а обсяг (суму) споживання. У такому випадку, який (які) з названих податків відповідає (відповідають) ідеалу справедливості в оподаткуванні:

- а) податок на автомобілі марки «Роллс-ройс»;
- б) податок на елітну нерухомість;
- в) податок на розкіш;
- г) податок на ювелірні вироби з дорогоцінних металів.

5. *За своєю суспільно-політичною природою, соціально-економічним характером і фінансово-адміністративною формою податкової культури податок за умов демократично-правової державності є платіж:*

- а) обов'язковий;
- б) примусовий;
- в) імперативний;
- г) благодійний.

6. *За твердженням італійського політика Ніколо Макіавеллі (1469–1527): «У душі люди підлі, боягузливі та віроломні». Ваше ставлення:*

- а) розділяю цю думку;
- б) не розділяю;
- в) не знаю;
- г) макіавеллі – просто мізантроп.

7. *Римський імператор Тиберій так сформулював правило фінансової служби у ставленні стосовно платників податків: «Вівцю слід стригти, а не обдирати». У які часи це було сказано:*

- а) у I ст. до н. е.;
- б) у II ст. до н. е.;
- в) у I ст. н. е.;
- г) у II ст. н. е.

8. *Культурний шок в оподаткування виникає у випадку і/або під дією:*

- а) з невідомої причини, стихійно;
- б) у результаті нав'язування чужої, невідомої культури;
- в) як наслідок дії форс-мажорних обставин;
- г) панікою, викликаною ніби появою інопланетян.

9. *Культурний лаг в оподаткуванні означає:*

- а) рівень культури населення випереджає реальні умови оподаткування;

б) рівень культури відстає від реальних умов оподаткування;

в) культурний рівень відповідає реальним умовам оподаткування.

10. Податкову грамотність найбільш доцільно популяризувати і поширювати серед категорії населення:

а) дітей-дошкільників;

б) школярів;

в) дорослих;

г) слід навчати всі категорії населення.

Навчальне електронне мережеве видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Андрущенко Володимир Леонідович, Панура Юлія Василівна,
Швабій Костянтин Іванович, Калита Тетяна Анатоліївна,
Прокопенко Ірина Адольфівна, Лекарь Сергій Іванович,
Скоромцова Тетяна Олександрівна, Борейко Наталія Миколаївна,
Тучак Тетяна Володимирівна

Основи оподаткування

Навчальний посібник

Редактор

Н. І. Грицюк

*Форматування та
комп'ютерна верстка*

О. В. Лисенко

Друк. арк. 7,8.
Замовлення № 786.

*Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*