

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

АНАНЬЄВА ЄВГЕНІЯ АНДРІЇВНА

УДК 347.73

**ПРАВОВІ ПІДСТАВИ ТА НАСЛІДКИ КЛАСИФІКАЦІЇ
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор,
Кучерявенко Микола Петрович,
завідувач кафедри фінансового права,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук
.....
кандидат юридичних наук
.....

Захист відбудеться « ____ » _____ 2017 року о ____ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано « ____ » _____ 2017 року.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**

В. Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Податкові надходження є основним джерелом формування дохідної частини бюджетів в Україні. У зв'язку з цим питання щодо визначення правової природи, з'ясування сутності податкових платежів, їх класифікації не втрачають своєї актуальності. Підходи щодо класифікації елементів податкової системи не тільки сприяють дослідженню та вдосконаленню певних понять, предметів, явищ, а й забезпечують сталий розвиток законодавства, яке забезпечує повне та своєчасне справляння податків та зборів. Розбудова науково-обґрунтованих класифікацій не обмежується тільки теоретичною площиною, а й виходить на рівень практичного застосування. Наявність і можливість використання властивостей, що здатні виникати внаслідок проведення класифікації, реалізація її функціонального призначення зумовлюється правильним обранням відповідних вихідних засад, критеріїв та підстав для здійснення розмежування елементів явища, яке стає об'єктом класифікації. Виходячи з того, що завданням фінансово-правового регулювання в цілому, а ще в більшому сенсі – податково-правового, є забезпечення руху публічних коштів (а для податкового – динамічне формування доходних частин бюджетів за рахунок податків та зборів) особливого значення набуває категорія правового режиму. Саме з нею пов'язуються головні особливості окремих різновидів податків та зборів, які у своїй сукупності утворюють податкову систему.

Режим податкового регулювання характеризується превалюванням юридичних заборон над юридичними дозволами, пануванням імперативного методу. Використання дозвільних засобів упорядкування податкових відносин має як похідний (залежить та обумовлюється владно-імперативними засобами виконання податкового обов'язку), так і деталізуючий (уточнює найбільш влучне виконання владного наказу, дозволяє досягти високого рівня регламентації й впорядкованості поведінки учасників суспільних відносин в сфері оподаткування) характер. При проведенні будь-якої класифікації податків та зборів податковий режим має слугувати загальним базовим критерієм, вихідною засадою класифікації, залучаючи при цьому додаткові, спеціальні критерії поділу, які мають деталізувати різні обставини, що дозволяють розмежувати окремі інститути податкової системи.

Багатьом важливим аспектам класифікації податків та зборів приділялась достатня увага науковців, зокрема і вчених-фінансистів: Д. О. Білінський, Л. К. Воронової, О. О. Головашевича, О. О. Дмитрик, І. Б. Заверухи, Л. М. Касьяненко, Д. А. Кобильнік, А. М. Котенко, І. Є. Криницького, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковська, О. А. Музики-Стефанчук, А. А. Нечай, С. О. Ніщिमної, О. А. Ногіної, О. П. Орлюк, С. Г. Пепеляєв, З. І. Перошук, Н. Ю. Пришви, Ю. А. Ровинський, Л. А. Савченко, С. А. Семенченко, Н. В. Сидорової, Є. М. Смичок, О. В. Солдатенко, І. Х. Тарасов, Н. І. Хімичевої, С. Д. Ципкін, Н. В. Якуша, І. І. Янжул та ін.

Теоретичним підґрунтям дисертаційної роботи стали наукові розробки вітчизняних і зарубіжних учених не лише з фінансового та бюджетного права, а й фахівців із загальної теорії держави та права, адміністративного права, конституційного права. Окремі висновки дисертаційної роботи спиралися на напрацювання таких фахівців, як : С. С. Алексєєв, Р. Й. Халфіна, П. О. Недбайло, Ю. М. Тодика, П. М. Рабінович та інші. На підставі аналізу теоретичних положень та узагальнення законодавства вироблено, обґрунтовано та викладено певні пропозиції.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема кандидатської дисертації затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 26 грудня 2014 року).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертації полягає у поглибленні наукових знань і комплексній розробці теоретичних положень стосовно класифікації податків та зборів та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного податкового законодавства.

Відповідно до зазначеної мети поставлено такі завдання:

- встановити вихідні підстави класифікації податків та зборів залежно від методу та режиму регулювання;
- з'ясувати динамічний сенс податково-правового режиму регулювання на підставі розподілення податків та зборів на окремі групи;
- визначити природу, значення та наслідки делегування власних податкових повноважень Верховною Радою України місцевим радам;
- виявити та проаналізувати значення, межі та критерії перекладання податкового обов'язку при диференціації прямих та непрямих податків;
- охарактеризувати значення складного юридичного факту для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, співвідношення його із елементами податкового механізму;
- з'ясувати та виділити критерії розмежування прямих та непрямих податків на підставі платника, об'єкту, місця в утворенні ціни;
- встановити засади співвідношення загальнодержавних та місцевих податків та зборів;
- виявити та охарактеризувати безпосередній зв'язок об'єкта оподаткування з виникненням у платника податкового обов'язку і підстави класифікації податків та зборів, виходячи з цього;
- визначити підстави та наслідки диференціації прямих податків на прибуткові та майнові;
- з'ясувати природу універсальності податку на додану вартість;
- розкрити підстави та значення співвідношення консолідації та індивідуалізації в справлянні податків та зборів;

- охарактеризувати зміст конструкції «подвійного призначення» елементів податкового механізму при справлянні податків фізичними та юридичними особами в якості «змішаного платника».

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі формування дохідної частини бюджетів за рахунок податків та зборів.

Предметом дослідження є правові підстави та наслідки класифікації податків та зборів в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення мети дисертаційного дослідження, вирішення завдань, що визначені для цього, забезпечення наукової обґрунтованості використовувався комплекс загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких у взаємозв'язку дозволило досягти поставленої мети й забезпечити повноту дослідження та наукову достовірність і переконливість отриманих результатів. Діалектичний метод обумовив об'єктивне та всебічне пізнання правової дійсності, з'ясування її динамічної складової, визначення змісту явищ, що досліджуються, в єдності їх матеріального змісту і юридичної форми (п.п. 1.1, 1.2). Структурний аналіз обумовив можливість врахування інтегративності, компонентності, співвідношення цілого і частини, структури і функцій, як податкової системи в цілому, так і окремих груп податків та зборів, які її складають. (п.п. 1.2). Логічний метод пізнання дав можливість аналізувати основні поняття, що розкривають зміст дисертаційного дослідження, як в єдності, так і в відповідній послідовності (п. 2.1, 2.2, 2.3). Історичний (хронологічний) метод дав можливість виявити підстави та наслідки розвитку класифікації податків та зборів за різних часів, сформулювати раціональний погляд на їх еволюцію та перспективи (п. 2.2). На основі системного методу проаналізовано податкову систему в цілому, виокремлені окремі групи податків та зборів, визначено особливості їх функціонування (п.2.1, 2.2, 2.3). Завдяки використанню формально-юридичного методу проведено змістовний аналіз та тлумачення законодавчих норм (п. 1.2).

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є однією із перших в українській правовій науці комплексних праць, присвячених з'ясуванню правових підстав та наслідків класифікації податків та зборів в Україні в умовах сучасних процесів реформування. На підставі цього сформульовано такі основні наукові положення і зроблено висновки, що мають наукову новизну та практичну значимість.

уперше:

- визначено особливості динамічної складової механізму правового регулювання, в умовах, коли статичний сенс в упорядкуванні податкових відносин не може забезпечити активність дій по їх надходженню до бюджетів, а динамічний характер в цих умовах пов'язується із забезпеченням певної стадійності з чітким додержанням відповідних термінів. За наслідками правового режиму реалізується не мета накопичення коштів за рахунок сплати податків та зборів, а чіткого дотримання термінів,

послідовності збору коштів та їх витрачання для фінансового забезпечення відповідних функцій держави.

- охарактеризовано комплексний підхід в класифікації податків та зборів при регулюванні цієї проблеми на межі бюджетного та податкового права, яка обумовлює існування частини платежів, які не пов'язані із певною метою використання і які формують загальні фонди бюджетів та платежів, коли за мету визначається певна прозорість між зібраними коштами та напрямками їх використання – вони акумулюються на рахунках спеціальних фондів бюджетів;

- визначення передбачуваності, прогнозованості та періодичності, як підстави використання авансових податкових платежів виключно для прямих податків, коли момент виникнення податкового обов'язку із сплати податку свідомо переноситься на період часу, що об'єктивно передуює виникненню у платника податку об'єкта оподаткування, а реалізація головного податкового обов'язку має здійснюватись шляхом передплати, коли платник податків фактично авансує державно-владного суб'єкта податкових правовідносин;

удосконалено:

- характеристику співвідношення між суб'єктом та носієм податку в залежності від типу податку і того, хто реалізує обов'язок щодо сплати податку (при прямому оподаткуванні суб'єкт та носій податку співпадають: у однієї особи виникають обов'язки і формальні, і реальні щодо необхідності перераховувати до бюджету реальні кошти особи, яку вони представляють; при непрямому оподаткуванні формальний платник (суб'єкт) перераховує реальні кошти носія податку, що отримані першим). Виходячи з цього, можна прийти до висновку, що суб'єкт оподаткування – це особа, яка реалізує юридичний обов'язок сплати податку, тоді як носій податку – особа, яка реально сплачує податок;

- визначення засад, які обумовлюють співвідношення загальнодержавних та місцевих податків та зборів: а) узгодженість централізації чи демократичності в існуванні державних інституцій та територіальних громад; б) активізація ринкових тенденцій в розвитку економіки та їх стимулювання; в) витрати на адміністрування податків та зборів, адже чим більше кількість існуючих податків та зборів, тим більше є витрати різних органів влади на проведення відповідного обліку платників, об'єктів оподаткування, розрахунку сум, що підлягають перерахуванню до бюджетів; г) існування окремих податків та зборів не тільки може бути слабоефективним, а й контрпродуктивним, створюючи умови для збільшення сектору тіньової економіки, відмивання та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

- характеристику універсальності податку на додану вартість, яка проявляється у декількох значеннях: у часі (може сплачуватися не одноразово, а необмежену кількість разів, що дорівнюють кожній стадії обігу), у просторі (за ним підлягають оподаткуванню здебільшого всі операції обігу, що вчинені на митній території України), за колом осіб (реальним носієм цього податку виступає будь-яка особа, що приймає участь у товарно-

грошовому обігу), за колом предметів (обкладенню податком на додану вартість підлягають операції постачання з усіма товарами, роботами та послугами, за виключенням тих, що оподатковуються за нульовою ставкою, не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування), за використовуваною ставкою (родове об'єднання об'єктів оподаткування дозволяє не встановлювати розгалужені різнотипні системи ставок, а обмежитись або однією базовою, або базовою, підвищеною та зниженими ставками).

дістало подальшого розвитку:

- характеристика факультативності елементів механізму податку, яка обумовлюється як необов'язковістю окремої складової для будь-якого різновиду обов'язкового платежу податкового характеру, так і специфікою окремого платежу, що відображає особливі риси окремого податку чи збору та не може поширюватися на всі податки та збори;

- диференціація рівнів закріплення податкового обов'язку та визначення цілісного податкового механізму, яка передбачає: а) модель правового механізму будь-якого податку або збору у вигляді переліку тих його елементів; б) вичерпний перелік можливих для запровадження податків чи зборів; в) податкового механізму по кожному окремому податку чи збору, які обов'язково мають бути визначені в Особливій частині Податкового кодексу України;

- характеристика єдності та особливостей форм податкового представництва : якщо для договірної форми податкового представництва особиста участь платника податків не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах, то для законної форми податкового представництва суб'єкт податку через об'єктивно притаманні йому обмеження (як-то вікові чи пов'язані із станом його здоров'я), позбавлений можливості стати суб'єктом податкових правовідносин;

- з'ясування співвідношення консолідації та індивідуалізації при сумісному виконанні податкового обов'язку кількома особами, коли консолідація обов'язку здійснюється на засадах індивідуалізації в двох напрямках: а) суб'єктної індивідуалізації (в умовах якої деталізуються як суб'єкти – носії обов'язку, так і суб'єкт, що безпосередньо виконує цей обов'язок); б) об'єктної індивідуалізації (шляхом якої деталізується об'єкт-база оподаткування у кожного із учасників консолідованої групи, так і сума податку).

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем правового регулювання податкової системи України;

– у *правотворчості* – при розробці проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів фінансового законодавства;

– у *практичній діяльності* – при проведенні науково-методичних семінарів із проблем застосування фінансового законодавства;

– у *навчальному процесі* – при підготовці навчальних та навчально-методичних посібників та видань із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах.

Апробація результатів дослідження. Дисертацію виконано й обговорено на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційного дослідження та практичні рекомендації щодо вдосконалення чинного законодавства України викладено у доповідях на Всеукраїнських та Міжнародних науково-практичних конференціях: «Податкові спори в Україні: стан особливості вирішення та перспективи врегулювання: матеріали Всеукраїнського науково-практичного круглого столу» (м. Запоріжжя, 19 трав. 2016 р.); «Міжнародна науково-практична конференція «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.» (м. Запоріжжя, 29-30 січ. 2016 р.); «Міжнародна науково-практична конференція «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.» (м. Запоріжжя, 27-28 січ. 2017 р.).

Публікації. Основні наукові положення та висновки дисертації відображено у 8 публікаціях (5 наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах 3 доповідей на науково-практичних конференціях).

Структура дисертації. Структура роботи обумовлена логікою проблеми, обраної для дослідження, його метою і поставленими завданнями. Дисертація складається зі вступу, двох розділів, що поєднують п'ять підрозділів, висновків та списку використаних джерел (202 найменування). Загальний обсяг дисертації – 205 сторінок, з яких основного тексту – 176 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано вибір та актуальність теми дослідження, її зв'язок з науковими програмами та планами, визначено ступінь її наукової розробки, об'єкт, предмет, мету й завдання щодо її досягнення; наведено аргументи щодо наукової новизни дослідження, сформульовано його методологічну та науково-теоретичну основу; зазначено теоретичне та практичне значення положень роботи, які виносяться на захист; наведено інформацію про апробацію основних положень роботи та публікації за темою дисертації.

Розділ перший «Правове значення класифікації податків і зборів» присвячено аналізу підстав класифікації податків та зборів. У підрозділі 1.1 «Загальні засади класифікації податкових платежів» розглядається значення методу та режиму регулювання справляння податків та зборів при розподіленні їх на окремі групи. Класифікація складових податкової системи

України є однією із найпринциповіших положень в податковому регулюванні. Розподіляючи податки та збори на окремі групи, ми диференціюємо методи та засоби, завдяки яким має відбуватися мета податкового регулювання – а саме безперервне та повне надходження коштів від їх сплати до відповідних бюджетів. Розподіляючи податки та збори на окремі групи, ми деталізуємо особливості реалізації методів, що забезпечують їх сплату, режиму виконання податкового обов'язку платників. Саме тому важливість класифікації податків та зборів обумовлюється диференціацією правових наслідків як для зобов'язаних осіб, так і для осіб, які контролюють справляння податків та зборів.

Зasadничими положеннями щодо класифікації податків та зборів є розмежування їх залежно від особливостей реалізації методу регулювання, специфіки податкових режимів. Саме з цих позицій найбільш влучним та послідовним для податкового регулювання є розподілення податків за характером повноважень владних органів, формою оподаткування, типом зобов'язаної особи. Звісно, підстав класифікації може бути і набагато більше. Наприклад, зупиняються на диференціації податків та зборів залежно від бюджету, куди вони надходять. Але, на наш погляд, подібна підстава вже виходить за межі безпосередньо податкового дослідження, бо передбачає з'ясування проблеми на межі бюджетно-податкового регулювання.

Відповідний тип правового регулювання є лише одним з низки правових засобів та явищ, що у своїй сукупності формують той чи інший правовий режим. Тип правового регулювання визначає вихідні засади юридичного впливу, закріплює загальне базове співвідношення юридичних дозволів та заборон, та є підґрунтям для застосування інших юридичних засобів, що будують й визначають правовий режим. Тому тип правового регулювання не повинен ототожнюватись з останнім. Саме в податковому регулюванні це положення набуває особливої актуальності. Статичний сенс в упорядкуванні податкових відносин не може забезпечити активність дій по їх надходженню до бюджетів. Більш того, динамічний характер в цих умовах треба пов'язувати із забезпеченням певної стабільності, яка має відбуватись з чітким додержанням термінів. Справа не в тому, щоб за наслідками правового режиму накопичити кошти за рахунок сплати податків та зборів. Принциповим є щоб сітко збігалися терміни, послідовність збору коштів та їх витрачання для фінансового забезпечення відповідних функцій держави.

У підрозділі 1.2. «Спеціальні критерії класифікації податків та зборів, що входять до податкової системи України» підкреслюється, що всі податки та збори, що входять до податкової системи України, можна розподілити на обов'язкові платежі, які справляються в загальному режимі та платежі, які справляються в умовах спеціального режиму оподаткування. В той же час, значна увага щодо їх класифікації залежить від видової деталізації підстав класифікації. В цьому сенсі ми можемо розподілити податки та збори залежно від органу, який їх вводить на відповідній території; форми оподаткування та типу зобов'язаної особи. Це найважливіші підстави

розподілення податків та зборів на певні групи, відповідно до чого і виокремлюються певні правові наслідки чи передумови.

Змістом оподаткування у широкому розумінні будуть суспільні відносини із сплати податкових обов'язкових платежів, відповідні методи їх правового регулювання. Формою ж оподаткування є законодавчо закріплена у податково-правових нормах та виражена у відповідному правовому режимі сукупність способів побудови, організації, визначення та реалізації податкового обов'язку, що виникає з приводу того або іншого податку чи збору. Принциповим при цьому є і порядок реалізації, співвідношення між суб'єктами та носіями податків та зборів, специфіка конструкції правового механізму податкових обов'язкових платежів, а також взаємозв'язок останніх між собою в межах різних рівнів податкового тиску.

Особливої складності при класифікації податків та зборів додає та обставина, що виникнення окремих податкових обов'язків пов'язується не з окремим юридичним фактом, а з їх сукупністю. У випадку з податково-правовими нормами виникнення (зміна та припинення) податкового обов'язку та податкових правовідносин найчастіше пов'язується не з окремим юридичним фактом як одиничним фрагментом соціальної дійсності, а з їх сукупністю, коли кожен з таких юридичних фактів характеризує та уточнює відповідні елементи податку, що входять до правового механізму останнього.

Другий розділ «Класифікація податків та зборів» присвячений детальному дослідженню підстав для поділу податків та зборів на загальнодержавні та місцеві. У підрозділі 2.1 *«Диференціація податків та зборів залежно від повноваження владного органу»* підкреслюється, що обсяг делегування Верховною Радою України власних податкових повноважень обмежений лише тими, які пов'язані із введенням в дію на території тієї чи іншої територіальної громади відповідних місцевих податків та зборів, тоді як перелік місцевих податків та зборів закріплюється тільки Верховною Радою України та є вичерпним. Класифікація податків та зборів за цією обставиною, на наш погляд, поєднує дві зустрічні тенденції: з одного боку, йдеться про висвітлення можливостей реалізації повноважень Верховної Ради і на рівні регулювання відносин на місцях (йдеться про впорядкування руху коштів територіальних громад, до чого Верховна Рада безпосередньо відношення не має), а з іншого боку, це є і певним обмеженням щодо різних проявів свавілля в регулюванні справляння місцевих податків та зборів (Верховна Рада має повноваження виключно закріплення механізму двох платежів, тоді як жоден із місцевих податків та зборів не може бути запроваджений без легалізації його через прийняття рішення місцевою радою).

Класифікація податків та зборів за цією обставиною обумовлює комплексність в регулюванні цієї проблеми на межі бюджетного та податкового права. Якщо йдеться про необхідність підкреслити загальність, не орієнтованість на відповідну мету коштів, які надходять від податків та зборів, то подібні платежі надходять до загального фонду бюджетів. Кошти

цих фондів орієнтовані на фінансове забезпечення загальних засад та функцій держави та територіальних громад. В той же час, коли за мету визначається певна прозорість між зібраними коштами та напрямками їх використання – вони акумулюються на рахунках спеціальних фондів бюджетів. Подібний підхід при віднесенні податків та зборів до складу доходів відповідних бюджетів, коли для реалізації фіскальної функції податків, фактично, зникає різниця між тим, віднесено той або інший обов'язковий податковий платіж до загальнодержавних чи до місцевих, зумовлюється, з одного боку, як загальноприйнятим розумінням податку як нецільового платежу до бюджету, так і, з іншого боку, взаємодією принципів, що діють у вітчизняній бюджетній системі: передусім – принципів збалансованості й субсидіарності.

У підрозділі 2.2. «Класифікація податків за формою оподаткування» підкреслюється, що чинним податковим законодавством України диференціація платежів залежно від форми оподаткування не застосовується. Стосовно класифікації податкових обов'язкових платежів найбільш важливим буде їх розподілення за формою оподаткування в аспекті покладання (перекладання) податкового обов'язку. За цим критерієм всі податкові обов'язкові платежі поділяються на прямі та непрямі (або опосередковані). Така класифікація надасть можливість, по-перше, співставити між собою суб'єктів та носіїв податкових обов'язкових платежів, встановити особливості та порядок їх участі у формуванні податкових надходжень; по-друге, дослідити природу фактичної появи обов'язку особи сплатити той чи інший податок або збір; по-третє, простежити, яким чином той чи інший податковий платіж підключається до процесу ціноутворення.

Принципова різниця прямого і непрямих оподаткування пов'язана також з обов'язковим та безумовним зазначенням того, елементом якого виду ціни є конкретний податок. Прямі податки є об'єктивним елементом витрат виробника і безумовно приймають участь у формуванні ціни на стадії виробництва, оскільки здійснення виробником такої діяльності обов'язково пов'язано зі сплатою податків і їх перерахування до бюджетів збільшує його затратну частину. Непрямі податки формуються тільки на стадії реалізації і виступають як надбавка до ціни виробництва товару, робіт, послуг.

Треба мати на увазі при побудові конструкції податкового обов'язку в межах прямого оподаткування – орієнтовність на накопичення матеріальних благ, що завжди передують їх витрачанням. Крім того, в умовах зародження державності, лише становлення сильної централізованої державної влади і першими кроками у застосуванні державного примусу, саме майно та дохід було доцільніше оподатковувати – бо для більшості населення це було більш логічним і справедливим, а отже й прийнятним: рівень податкового тиску прибутково-майнових податків знаходиться у прямій залежності від рівня статку особи, і від реальних можливостей участі останньої у забезпеченні загально-державного (публічного) інтересу.

Об'єкт оподаткування, а з ним і обов'язок із сплати регулярних податків виступає наслідком певної діяльності або особливого правового

статусу платника, які є триваючими у часі, а отже й більш передбачуваними та закономірними. Причому, якщо до першої групи податків входять як прямі, так і непрямі, то регулярними податками, фактично, є тільки прямі податки як прибутково-майнові і такі, що виступають або наслідком діяльності платника податку, спрямованої на отримання прибутку, або зумовлені його правовим статусом власника майна, що виступає об'єктом оподаткування. Об'єкт оподаткування є саме тією обставиною, що породжує у конкретної особи юридичний обов'язок по сплаті податку і перерахування коштів до бюджету та фактично персоніфікує цей обов'язок, трансформуючи загальнорегулятивні податкові правовідносини в конкретно-регулятивні. Такою обставиною для групи непрямих податків виступає вартість обороту з реалізації товарів, робіт, послуг.

У підрозділі 2.3. «Класифікація податків та зборів залежно від особи, яка виконує податковий обов'язок» підкреслюється, що одним з найпринциповіших моментів при закріпленні правового механізму будь-якого податку чи збору є визначення різновиду платника такого податку або збору, вказання на конкретних осіб, які мають нести та реалізовувати податковий обов'язок. Це зумовлює вибір третього спеціального критерію – критерію персоніфікації зобов'язаної особи – для проведення класифікації податків і зборів, що входять до податкової системи України.

Юридичні особи як платники податків можуть бути представлена доволі багатоманітно, що включатиме як, власне, підприємства, установи та організації, які можуть бути класифіковані за різними підставами, що визначатимуть особливості їх участі у податкових правовідносинах, так і філіями та представництвами як відокремленими підрозділами юридичних осіб, що, у випадку покладення на них обов'язку сплачувати податки та збори, розглядаються податковим законодавством як самостійні суб'єкти податкових правовідносин. Риси юридичних осіб як платників податків можуть бути визначені за схемою, що в цілому не відрізняється від фізичних осіб – платників податків. Так, першочерговою ознакою, що впливає на законодавче формулювання податкового обов'язку юридичної особи, залишається резидентський чи нерезидентський статус останньої, а іншими основними ознаками будуть здійснення економічної діяльності або отримання доходів з джерел у державі та за її межами; наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню; здійснення операцій або дій, що підлягають оподаткуванню. Конкретні особливості правового статусу юридичних осіб як платників податків, так само як і для платників податків – фізичних осіб, перш за все, визначаються їх приналежністю до категорії податкових резидентів або нерезидентів.

Враховуючи природу юридичних осіб, критерії визначення їх податкового резидентства відрізняються від тих, що використовуються для осіб фізичних. Замість кількісного критерію, що встановлено для підтвердження резидентського статусу фізичних осіб, головним критерієм резидентства юридичних осіб для цілей оподаткування передбачається місце (країна) проведення їх реєстрації. Разом з тим, через спрямування до

подібного узагальнення платника податків та абсолютизації податкового обов'язку у правових конструкціях окремих податків змішаної групи може виникати потреба передбачати своєрідну конструкцію “подвійного призначення” для окремих елементів податкового механізму, які, з одного боку, адаптували б податковий платіж для фізичних осіб, з іншого – для юридичних. Це вже, фактично, є проявом дії регулятивної функції податків. Як приклад цього можна навести податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в правовому механізмі якого для фізичних осіб передбачені податкові звільнення, різний порядок обчислення та сплати податку, зокрема усічений склад податкового обов'язку для фізичних осіб, різні строки сплати податку.

ВИСНОВКИ

При дослідженні проблем, визначених у дисертації як актуальні, відповідно до поставленої мети і завдань здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, яке полягає у поглибленні наукових знань і комплексній розробці теоретичних положень стосовно класифікації податків та зборів та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного податкового законодавства.

1. Засадничими положеннями щодо класифікації податків та зборів є розмежування їх залежно від особливостей реалізації методу регулювання, специфіки податкових режимів. Саме з цих позицій найбільш влучним та послідовним для податкового регулювання є розподілення податків за характером повноважень владних органів, формою оподаткування, типом зобов'язаної особи. Звісно, підстав класифікації може бути і набагато більше. Наприклад, зупиняються на диференціації податків та зборів залежно від бюджету, куди вони надходять. Але, на наш погляд, подібна підстава вже виходить за межі безпосередньо податкового дослідження, бо передбачає з'ясування проблеми на межі бюджетно-податкового регулювання.

2. При податково-правовому регулюванні об'єктивно утворюються можливості визначити правовий режим як особливий порядок організації, використання та взаємодії спеціальних правових засобів: способів, методів і типів правового регулювання, що закріплені юридичними нормами з метою спрямування впливу права та досягнення бажаної організації суспільних відносин. Саме в податковому регулюванні це положення набуває особливої актуальності. Статичний сенс в упорядкуванні податкових відносин не може забезпечити активність дій по їх надходженню до бюджетів. Більш того, динамічний характер в цих умовах треба пов'язувати із забезпеченням певної стадійності, яка має відбуватись з чітким додержанням термінів. Справа не в тому, щоб за наслідками правового режиму накопичити кошти за рахунок сплати податків та зборів. Принциповим є щоб сітка збігалися терміни,

послідовність збору коштів та їх витрачання для фінансового забезпечення відповідних функцій держави.

3. Обсяг делегування Верховною Радою України власних податкових повноважень обмежений лише тими, що пов'язані із введенням в дію на території тієї чи іншої територіальної громади відповідних місцевих податків та зборів, тоді як перелік місцевих податків та зборів закріплюється тільки Верховною Радою України та є вичерпним. Класифікація податків та зборів за цією обставиною поєднує дві зустрічні тенденції: з одного боку, йдеться про висвітлення можливостей реалізації повноважень Верховної Ради і на рівні регулювання відносин на місцях (йдеться про впорядкування руху коштів територіальних громад, до чого Верховна Рада безпосередньо відношення не має), з іншого боку, це є і певним обмеженням щодо різних проявів свавілля в регулюванні справляння місцевих податків та зборів.

4. Стосовно класифікації податкових обов'язкових платежів найбільш важливим буде їх розподілення за формою оподаткування в аспекті покладання (перекладання) податкового обов'язку. За цим критерієм всі податкові платежі поділяються на прямі та непрямі (або опосередковані). Така класифікація надає можливість, по-перше, співставити між собою суб'єктів та носіїв податкових обов'язкових платежів, встановити особливості та порядок їх участі у формуванні податкових надходжень; по-друге, дослідити природу фактичної появи обов'язку особи сплатити той чи інший податок або збір; по-третє, простежити, яким чином той чи інший податковий платіж підключається до процесу ціноутворення.

5. У випадку з податково-правовими нормами виникнення (зміна та припинення) податкового обов'язку та податкових правовідносин найчастіше пов'язується не з окремим юридичним фактом як одиничним фрагментом соціальної дійсності, а з їх сукупністю, коли кожен з таких юридичних фактів характеризує та уточнює відповідні елементи податку, що входять до правового механізму останнього.

6. Принципова різниця прямого і непрямих оподаткування пов'язана також з обов'язковим та безумовним зазначенням того, елементом якого виду ціни є конкретний податок. Прямі податки є об'єктивним елементом витрат виробника і безумовно приймають участь у формуванні ціни на стадії виробництва, оскільки здійснення виробником такої діяльності обов'язково пов'язано зі сплатою податків і їх перерахування до бюджетів збільшує його затратну частину. Непрямі податки формуються тільки на стадії реалізації і виступають як надбавка до ціни виробництва товару, робіт, послуг.

7. Засади співвідношення загальнодержавних та місцевих податків обумовлюється низкою причин: а) узгодженість централізації чи демократичності в існуванні державних інституцій та територіальних громад; б) активізація ринкових тенденцій в розвитку економіки та їх стимулювання; в) витрати на адміністрування податків та зборів, адже чим більше кількість існуючих податків та зборів, тим більше є витрати різних органів влади на проведення відповідного обліку платників, об'єктів оподаткування, обліку

сум, що підлягають перерахуванню до бюджетів; г) існування окремих податків та зборів не тільки може бути слабоефективним, а й навпаки – контрпродуктивним, створюючим умови для збільшення сектору тіньової економіки, відмивання та легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом.

8. Важливе значення має вказання на безпосередній зв'язок об'єкта оподаткування з виникненням у платника податкового обов'язку. Через об'єкт оподаткування законодавець закріплює підстави вимагати виконання обов'язку щодо сплати податку. Саме сплати, а не виконання податкового обов'язку, бо, наприклад, така складова податкового обов'язку як звітність може виникати і без наявності об'єкту оподаткування. При побудові конструкції податкового обов'язку в межах прямого оподаткування орієнтовність на накопичення матеріальних благ завжди передує їх витрачання.

9. Об'єкт оподаткування, а з ним і обов'язок із сплати регулярних податків виступає наслідком певної діяльності або особливого правового статусу платника, які є триваючими у часі, а отже й більш передбачуваними та закономірними. Якщо до першої групи податків входять як прямі, так і непрямі, то регулярними податками, фактично, є тільки прямі податки як прибутково-майнові і такі, що виступають або наслідком діяльності платника податку, спрямованої на отримання прибутку, або зумовлені його правовим статусом власника майна. Звідси, внаслідок своєї передбачуваності, прогнозованості та періодичності, саме для прямих податків стає характерним використання законодавцем специфічної конструкції авансових податкових платежів або внесків, коли момент виникнення податкового обов'язку із сплати податку свідомо переноситься на період часу, що передує виникненню у платника податку об'єкта оподаткування, а реалізація податкового обов'язку має здійснюватися шляхом передплати, коли платник податків фактично авансує державно-владного суб'єкта податкових правовідносин.

10. Універсальність податку на додану вартість отримує декілька проявів: у часі (може сплачуватися не одноразово, а необмежену кількість разів, що дорівнюють кожній стадії обігу); у просторі (підлягають оподаткуванню здебільшого всі операції обігу, що вчинені на митній території України); за колом осіб (реальним носієм цього податку виступає будь-яка особа, що приймає участь у товарно-грошовому обігу), за колом предметів (оподаткуванню податком на додану вартість підлягають операції постачання з усіма товарами, роботами та послугами, за виключенням тих, що оподатковуються за нульовою ставкою, не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування); за ставкою, що використовується (родове об'єднання об'єктів оподаткування дозволяє не встановлювати розгалужені різнотипні системи ставок, а обмежитись або однією базовою, або базовою, підвищеною та зниженими ставками).

11. Консолідація обов'язку здійснюється на засадах індивідуалізації в двох напрямках: а) суб'єктної індивідуалізації (в умовах якої деталізуються як суб'єкти – носії обов'язку, так і суб'єкт, що безпосередньо виконує цей

обов'язок); б) об'єктної індивідуалізації (шляхом якої деталізується об'єкт-база оподаткування у кожного із учасників консолідованої групи, так і сума податку).

12. Разом з тим, через спрямування до подібного узагальнення платника податків та абсолютизації податкового обов'язку у правових конструкціях окремих податків змішаної групи може виникати потреба передбачати своєрідну конструкцію “подвійного призначення” для окремих елементів податкового механізму, які, з одного боку, адаптували б податковий платіж для фізичних осіб, з іншого – для юридичних. Це вже, фактично, є проявом дії регулятивної функції податків. Як приклад цього можна навести податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в правовому механізмі якого для фізичних осіб передбачені податкові звільнення, різний порядок обчислення та сплати податку, зокрема усічений склад податкового обов'язку для фізичних осіб, різні строки сплати податку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

1. Ананьєва Є. А. Про значення критерію персоніфікації зобов'язаної особи для проведення класифікації податків і зборів. *Актуальні проблеми держави і права*. 2016. №77. С. 3-8.
2. Ананьєва Є. А. Актуальні питання визначення правової природи податкового агента. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. №6. С. 40-42.
3. Ананьєва Є. А. До проблеми з'ясування правової природи непрямого оподаткування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Одеса, 2016. №23. С.96 - 98.
4. Ананьєва Є. А. Деякі правові аспекти виконання податкового обов'язку зі сплати податків та зборів. *Прикарпатський юридичний вісник*. Івано-Франківськ, 2016. - №5(14). С.33 - 35.
5. Ананьєва Є. А. До питання про спеціальні критерії класифікації податків та зборів, що входять до податкової системи України. *Науковий Вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. Дніпро, 2016. №4(84). С.108 - 114.
6. Ананьєва Є. А. Про роль податкового агента при прямому оподаткуванні. *Податкові спори в Україні: стан особливості вирішення та перспективи врегулювання: матеріали Всеукраїнського наук.-практ. круглого столу»* (м. Запоріжжя, 19 трав. 2016 р.). Запоріжжя: КПУ, 2016. С. 4-6.
7. Ананьєва Є. А. Вплив податків і зборів на формування ціни. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: матеріали міжнар.

наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 29-30 січ. 2016 р.). Запоріжжя. 2016. С. 88-91

8. Ананьєва Є. А. Деякі актуальні питання класифікації податків і зборів: фінансово-правовий аспект. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 27-28 січ. 2017 р.). Запоріжжя. 2017. С. 86-88.

АНОТАЦІЯ

Ананьєва Є. А. Правові підстави та наслідки класифікації податків та зборів в Україні. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2017.

Дисертацію присвячено з'ясуванню правових підстав та наслідків класифікації податків та зборів в Україні. Зауважується, що класифікація не тільки сприяє дослідженню, розвитку, вдосконаленню певних понять, предметів, явищ, а й сама розвивається та вдосконалюється з розвитком та видозміненням останніх. Водночас, завдання розбудови класифікацій, їх мета, повинні, як і завдання будь-якої науки, кінець-кінцем, не обмежуватись тільки теоретичною площиною, а й виходити на рівень практичного застосування, втілення на практиці, сприяти наступному витку діалектичного розвитку тих чи інших відносин, явищ, понять тощо.

Налогошено, що при проведенні будь-якої класифікації податкових обов'язкових платежів податковий режим має слугувати саме загальним базовим критерієм, вихідною засадою класифікації, залучаючи при цьому додаткові, спеціальні критерії по ділу, які будуть в контексті правового режиму наводити різкість на той чи інший правовий аспект класифікованих податків та зборів.

Ключові слова: податки, збори, податкові надходження, податкова система, класифікація податків та зборів, загальнодержавні податки та збори, місцеві податки та збори, податкове законодавство.

Ананьєва Е. А. Правовые основания и последствия классификации налогов и сборов в Украине. - На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 - административное право и процесс; финансовое право, информационное право. - Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2017.

Диссертация посвящена выяснению правовых оснований и последствий классификации налогов и сборов в Украине. Отмечается, что классификация не только способствует исследованию, развитию,

совершенствованию определенных понятий, предметов, явлений, но и сама развивается и совершенствуется с развитием и видоизменения последних. В то же время, задача развития классификаций, их цель, должны, как и задача любой науки, в конце концов, не ограничиваться только теоретической плоскости, но и выходить на уровень практического применения, воплощение на практике, способствовать следующему витке диалектического развития тех или иных отношений, явлений, понятий и т.д.

Налогошено, что при проведении любой классификации налоговых обязательных платежей налоговый режим должен служить именно общим базовым критерием, выходной основой классификации, привлекая при этом дополнительные, специальные критерии разделения, которые будут в контексте правового режима наводить резкость на тот или иной правовой аспект классифицированных налогов и сборов.

Ключевые слова: налоги, сборы, налоговые поступления, налоговая система, классификация налогов и сборов, общегосударственные налоги и сборы, местные налоги и сборы, налоговое законодательство

Ananyeva E. legal grounds and consequences of the classification of taxes and fees in Ukraine. - The manuscript. Thesis for the degree of Candidate of Sciences in specialty 12.00.07 - administrative law and process; finance law; information law. - National Law University Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkov, 2017.

The thesis is devoted legal grounds and consequences of the classification of taxes and fees in Ukraine. Is observed that the classification is not only conducive to the research, development, improvement of certain concepts, objects, events, but also the developing and improving the development and modifying the latter.

However, the task of building classifications, their goal should be, as the task of any science, ultimately, is not limited to only theoretical plane, but leave the level of practical application, implementation in practice, to facilitate the next round of dialectical development of certain relationships, events, concepts and so on.

Nalohosheno that during any classification required tax payments tax regime should be the most common basic criterion initial principles of classification, thus attracting additional, specific criteria for the division to be in the context of legal regime of direct sharpness on a particular legal aspects classified taxes and fees.

Keywords: taxes, fees, tax revenues, tax system, classification of taxes and fees, state taxes and fees, local taxes and fees, tax legislation.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор О. А. Лукашев

Підписано до друку 2017 р. Формат 60x90/16
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.
Тираж 100 прим. Зам. № 1458

Друкарня Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77