Елементи податку як юридичної категорії

Законодавче податок має бути точно визначений. У законі про кожний податок має міститися вичерпна інформація, яка б дала можливість конкретно встановити:

— особу, зобов'язану платити податок, розмір податко­вого зобов'язання та порядок його виконання;

— межі вимог держави щодо до майна платника податків. Нечіткість, двозначність чи неповнота закону про пода­ток може призвести:

— з одного боку, до можливості ухилення від сплати податку на законних підставах;

— з іншого боку, до зловживань у податкових органах. Вони можуть виражатися в розширеному тлумаченні поло­жень закону тощо.

Вимоги, що лежать в основі побудови податкової систе­ми, знаходять конкретне виявлення ***в елементах податку,*** до яких належать: суб'єкт, об'єкт, джерело, масштаб подат­ку, податковий період, одиниця оподаткування, податкова ставка, пільги, податкова база, порядок обчислення податку, строки сплати податку, звітний період, способи та порядок сплати податку.

Встановити елемент закону про податок — значить прий­няти що-небудь як одну з підстав виникнення податкового зобов'язання або способу його виконання.

Визначити елемент закону про податок — значить опи­сати фактичну сторону елементу, виділити його з числа інших явищ на основі яких-небудь ознак, рис тощо.

***Суб'єкти податку*** виступають як так званий ***формальний*** платник податків, тобто індивідуальна (колективна) особа, котра несе юридичну відповідальність за сплату по­датку, або як кінцевий платник податків, котрий формаль­но не несе юридичної відповідальності, але є фактичним платником через законодавче встановлену систему пере­кладення податку1.

Податок сплачується за рахунок власних коштів суб'єкта оподаткування, тобто податок має скорочувати доходи плат­ника податку.

Платник податків може реалізовувати свої обов'язки із сплати податку безпосередньо або через представника. Пред­ставництво може виступати в трьох формах:

— законне представництво;

— уповноважене представництво;

— офіційне представництво.

***Законними представниками*** є юридичні та фізичні осо­би, уповноважені представляти інтереси платника податків. Це представники:

— підприємства — керівник, головний бухгалтер, упов­новажені особи цього підприємства;

— консолідованої групи платників податків — законні представники головного підприємства, що входить до скла­ду цієї групи;

— фізичної особи — батьки, усиновлювачі, опікун або інші особи за наявності в них документів, які засвідчують про їхні родинні зв'язки чи відповідні повноваження.

***Уповноваженими представниками*** є особи (юридичні або фізичні), уповноважені платником податків представляти його інтереси в податкових органах на основі угоди між платником податків і представниками у формі нотаріально завіреного договору чи довіреності.

Якщо особа через об'єктивні причини не може бути за­конним представником або майно, що є предметом розгля­ду справи, — безхазяйне, за ініціативою податкового органу, податкового чи іншого суду може бути призначено ***офіцій­ного представника.***

Офіційними та уповноваженими представниками не можуть бути судді, слідчі або прокурори, посадові особи по­даткових органів.

Правовідносини платника податку і держави визнача­ються за принципом постійного місцеперебування або місцепроживання (принцип резидентства), згідно з яким платників податків поділяють на осіб, котрі:

— мають постійне місцепроживання або місцепере­бування в даній державі (резиденти);

— не мають постійного місце проживання або місцепере­бування на даній державній території (нерезиденти).

Важливою відміною цих двох груп платників податків є те, що в резидентів під оподаткування підпадають доходи, отримані як на території даної держави, так і поза нею, у нерезидентів — тільки доходи, отримані з джерел у даній державі.

Особи, котрі мають постійне місце проживання або місце­перебування в Україні (резиденти), — це особи, включно з іноземцями та особами без громадянства, які проживають на її території не менше 183 календарних днів. Особи, котрі не мають постійного місце проживання або місцеперебування в Україні (нерезиденти), — це особи, які проживають на її території менше 183 днів у календарному році. Цей так званий тест фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року.

У деяких країнах періодом для визначення резидент­ства є не календарний, а податковий рік, який може не збіга­тися з календарним.

***Об'єктом оподаткування*** є різноманітні види доходів, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багат­ства чи майна, визначені законодавчими актами.

Характеристика об'єкта податку тісно пов'язана з по­няттям платники. Це зумовлено тим, що розмежування платників на резидентів і нерезидентів зумовлює й не одна­ковий підхід до доходів, які вони одержують. Якщо при оподаткуванні резидентів ураховуються всі види їхніх доходів, як одержаних на території України, так і їхніх джерел, що перебувають за її межами, то нерезиденти є плат­никами лише за місцем одержання доходів в Україні.

Окремі науковці, котрі займаються дослідженням фінансово-правової проблематики, поряд з об'єктом виді­ляють як самостійний елемент податку предмет оподат­кування. На Їхню думку, об'єкт оподаткування — це ті юри­дичні факти (дії, події, стан), що зумовлюють зобов'язаність суб'єкта сплатити податок,— здійснення обороту з реалізації товару, робіт, послуг; ввезення товару на територію Украї­ни; здійснення операції купівлі-продажу цінного паперу; володіння майном, вступ у право спадщини, отримання до­ходу тощо. Предмет оподаткування вказує на ознаки фактич­ного, а не юридичного характеру, за якими обґрунтовується стягнення відповідного податку.

Різниця між об'єктом і предметом оподаткування висту­пає найбільш рельєфно щодо податків на майно, однак ці поняття різняться і при оподаткуванні доходів. Доход може бути отриманим у різних формах — грошові кошти (в національній чи іноземній валюті), майно, безплатні послуги та ін. Неврахування цих форм призводить до ухилення від оподаткування.

Доходами можна вважати не тільки надходження в грошовій або натуральній формі, але й пільги і привілеї, не пов'язані з передачею грошей або майна. В деяких країнах частка непрямих виплат, пільг, компенсацій та привілеїв у структурі особистих доходів досить велика. Наприклад, у США близько третини винагород керівному складу та рядо­вим працівникам компаній надається саме в таких формах.

Однак законодавство України не передбачає оподатку­вання привілеїв та благ, отримання яких у звичайних умо­вах потребувало б від платника додаткових витрат (надан­ня автотранспорту для особистої мети за рахунок коштів підприємства, безпроцентні кредити або позики за піль­говими ставками і т. ін.).

Щодо кожного виду податків, зборів, інших обов'язко­вих платежів об'єкти їхнього оподаткування визначаються безпосередньо у відповідних законах. При цьому слід вра­хувати, що об'єкти оподаткування зазнають постійних змін (наприклад, об'єкт оподаткування прибутку підприємств).

Об'єкт оподаткування тісно пов'язаний з ***джерелом по­датку*** *—* національним доходом, поза як усі оподатковувані об'єкти становлять ту чи іншу форму національного доходу. Водночас окремі види цього доходу (заробітна плата, прибуток, процент, рента) мають самостійне значення, і тому об'єкт оподаткування і джерело податку не завжди збігаються.

Одна з ключових проблем, що виникають при розробці будь-якого податку, — чітке визначення порядку форму­вання податкової бази. Від цього залежить, наскільки чітко буде визначено розмір податкових зобов'язань платника податків.

У практиці оподаткування дуже часто необгрунтоване ототожнюють поняття об'єкт оподаткування і податкова база. Так, об'єкт оподаткування, як зазначалось раніше, — це юридичний факт, саме ті дії, події або стан, які зобов'язу­ють платника сплачувати податок. Термін ***податкова база*** служить для того, щоб кількісно виразити предмет оподат­кування. В ряді випадків ***податкова база фактично є ча­стиною предмета оподаткування, до якої застосову­ється податкова ставка.*** Але це правильно тільки тоді, коли предмет оподаткування безпосередньо визначає і дає можливість застосовувати до себе обчислення.

Податкова база необхідна саме для обчислення податку. Але вона безпосередньо не є умовою (об'єктом оподатку­вання), що породжує обов'язок сплатити податок.

Наприклад, об'єктом оподаткування при реалізації майна буде не саме майно, а угода з купівлі—продажу. Майно в даному випадку є кількісне вираження об'єкта опо­даткування.

***Одиниця оподаткування*** *—* це частина об'єкта оподат­кування, стосовно якої відбувається встановлення норма­тивів і ставок обкладення. Вона залежить від об'єкта, вира­жається в грошовій або натуральній формі і має переважно розрахунковий характер. Так, при оподаткуванні земель використовуються одиниці виміру, прийняті в країні, — акр, гектар, сотка, квадратний метр тощо; при встановленні акцизів на бензин — літр, галон і т. д.; при оподаткуванні прибутків та доходів одиницею оподаткування є національна грошова одиниця.

З погляду рівності і справедливості розподілу податкового тягаря питания про одиницю оподаткування стано­вить одну з найскладніших проблем податкового права.

Принципи рівності та справедливості оподаткування, що складають основу теорії побудови податків, зумовлюють і кількість ***податкових ставок*** *—* розмір податку на одиницю оподаткування.

***Базова ставка*** *—* це ставка податку без урахування особ­ливостей суб'єкта чи видів діяльності (наприклад, за подат­ком на прибутки підприємств та організацій вона дорівнює 20%). За деякими податковими платежами внаслідок ве­ликої кількості ставок (наприклад, акцизний збір) про по­няття базова ставка можна говорити лише умовно.

Залежно від цих постулатів і характеру предмета опо­даткування можна було робити поділ податкових ставок раніше на тверді (наприклад, податок із власників транс­портних засобів) і відсоткові. Тепер, з урахуванням темпів інфляційних процесів, тверді ставки приведено до певної відповідності з величинами, кратними мінімальній заробіт­ній платі, затвердженими Верховною Радою України. В ос­новному нині трапляються ставки, виражені у відсотках.

***Відсоткові ставки*** поділяються на пропорційні і про­гресивні. Перші базуються на принципі стабільної ставки податку, який стягується з предмета оподаткування. Із зро­станням бази оподаткування ставка зростає пропорційно. Прогресивні ставки базуються на принципі збільшення процента в міру зростання об'єкта оподаткування і утво­рюють шкалу ставок з простою або складною прогресією. Проста прогресія передбачає зростання податкової ставки щодо всього об'єкта оподаткування, а складна — поділ його на частини, кожна наступна з яких оподатковується за підвищеною ставкою. В сучасних умовах оподаткування доходів юридичних осіб здійснюється за однією ставкою, без прогресії, а доходи фізичних осіб — за прогресивною шкалою.

У світовій практиці прогресивне оподаткування має ста­новити не більше 20% усіх платників податків, а макси­мальна ставка податку (50%) — не більше 1% від їхнього загального числа.

Інколи застосовується ***змішане оподаткування,*** при яко­му використовуються для однієї частини доходів пропор­ційні ставки, для іншої — прогресивні.

Слід враховувати, що при здійсненні пошуку оптималь­них форм ставок є дуже важливим встановлення взаємо­зв'язку ставок із податками з юридичних та фізичних осіб. Наслідки при ухиленні від сплати податків менші, якщо різноманітні види доходів підлягають оподаткуванню за однаковими ставками, оскільки в такому разі виключаєть­ся тенденція до перерозподілу доходів на користь тих, котрі підлягають оподаткуванню за меншою ставкою.

***Податковий період*** *—* це строк, протягом якого завер­шується процес формування податкової бази, остаточно виз­начається розмір податкового зобов'язання. Поняття по­датковий період не слід плутати з поняттям звітний період, тобто строк складання та надання податковому органу звітності.

Податковий період має бути чітко визначеним: нечіткість може стати причиною серйозних порушень прав платників податків.