

СУБ'ЄКТИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЇХНІ ФУНКЦІОНАЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ

Розкрито соціально-економічну сутність поняття "податок", охарактеризовано основні його функції та елементи. Проаналізовано функціональні податкові повноваження обов'язкових і допоміжних суб'єктів оподаткування. Встановлено, що правильне визначення суб'єкта оподаткування істотно впливає на нарахування, сплату та адміністрування податків. Це дає змогу податкам згладжувати вади ринкового саморегулювання, створювати додаткові стимули щодо підвищення підприємницької, ділової, інвестиційної активності, вирішувати проблеми мотивації праці, знижувати рівень безробіття, підвищувати соціальний захист населення. Як наслідок, носії фіскальної сутності перетворюються у вагомий важіль регулювання макро- та мікроекономічних пропорцій.

Ключові слова: функції податків, елементи податку, суб'єкти оподаткування.

Competitor Yu.I. Turyanskyi – L'viv commercial academy

Subjects of taxation and their functional tax power

The socio-economic essence of the term of "tax" is exposed. Its basic functions and elements are described. Functional tax plenary powers of obligatory and auxiliary subjects of taxation are analyzed. It is set that correct determination of subject of taxation substantially influences on an extra charge, payment and administration of taxes. It enables taxes to smooth out the defects of market self-regulation, create additional stimuli in relation to the increase of enterprise, business, investment activity, to solve problem motivation of labour, to reduce an unemployment rate, promote social defence of population. As a result, the transmitters of fiscal essence grow into the ponderable lever of adjusting macro- and micro-economic proportions.

Keywords: functions of taxes, tax elements, subjects of taxation.

Вступ. Ринкові перетворення економіки України розпочалися в умовах глибоких макроекономічних диспропорцій, що призвело до розбалансування вітчизняної фінансової системи. За нових умов господарювання постала потреба удосконалення механізму державного регулювання економіки, важливим елементом якої є бюджетно-податкове регулювання. Правильно організований процес акумулювання і використання фінансових ресурсів централізованого фонду держави уможливило провадження ефективної економічної, соціальної, інноваційної політики тощо. З огляду на викладене, актуальним є дослідження основних складових податків, а саме суб'єктів оподаткування і визначення їхнього впливу на процес справляння податку.

Окремі теоретичні і практичні аспекти розвитку теорії оподаткування стали предметом дослідження таким відомим зарубіжним вченим, як Дж. Б'юкенен, А. Вагнер, Л. Вальрас, Дж. Кейнс, Дж. Кларк, А. Лаффер, Е. Ліндаль, А. Маршалл, Дж. Мілль, В. Нордхауз, І. Озеров, А. Пігу, Д. Рікардо, Е. Сакс, П. Самуельсон, Ж. Сімонді, А. Сміт, М. Фрідман, І. Янжул та ін. Вагомий внесок у розроблення цієї теорії зробили й українські науковці, а саме – В.Л. Андрущенко, Г.І. Башнянин, О.Д. Василик, Ю.О. Самура, В.М. Суторміна, В.М. Федосов та інші економісти. Проте, в економічній літературі немає одностайної думки щодо функціонального призначення окремих елементів податку.

Метою роботи – дослідити основні податкові повноваження суб'єктів оподаткування. Для досягнення цієї мети в роботі поставлено такі основні завдання: уточнити сутність поняття "податок", виокремити і охарактеризувати його функції та елементи.

Виклад основного матеріалу. Фіскальний інструментарій державного втручання у розподільчі процеси повинен обмежуватись кількісними параметрами та якісними характеристиками оподаткування, серед яких варто виокремити суб'єкти оподаткування. Для цього насамперед потрібно розглянути економічну сутність податків. На думку вітчизняних науковців, податки – це фінансові відносини між державою та платником податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, потрібних для виконання державою її функцій [1, с. 731].

Суспільне призначення податків реалізується через основні його функції. Традиційно фіскальна теорія виділяє фіскальну та розподільчу функції, які мають широкий спектр дії, сфера застосування якого визначається економічним базисом суспільства з притаманною йому системою розподільчих і перерозподільчих фінансових відносин. Серед сучасних дослідників податків існують певні розбіжності в трактуванні не лише сутності їхніх функцій, а й практичних напрямів реалізації останніх. На наш погляд, це зумовлено "багатоукладністю" податкової структури в умовах невизначеності фінансових пріоритетів.

На наш погляд, визначальним критерієм встановлення функціональних характеристик категорії "податки" має стати формат її визначеності як самостійного економічного явища з чітким окресленням суспільного призначення, сфери застосування, організаційно-правових технологій адміністрування. З огляду на це, доцільно здійснити певне розмежування в системі вихідних компонентів фінансового розподілу, виділивши з нього притаманні власне податкам перерозподільчі ознаки – фіскальну природу та обумовлений нею механізм податкового регулювання розвитку національної економіки, фінансування соціальної сфери, забезпечення виконання низки інших загальнодержавних завдань і повноважень. При цьому, як слушно зауважують корифеї вітчизняної фінансової науки, фіскальна функція має ґрунтуватися на засадах постійності, стабільності, рівномірності розподілу податкового тягара у територіальному розрізі [2, с. 14-15].

Регулятивна функція податків, хоча і вважається похідною від фіскальної, відіграє провідну роль у системі фінансових важелів держави. Водночас суб'єктивна цілеспрямованість податкового втручання в соціально-економічні процеси не завжди приводить до досягнення бажаного результату чи певного економічного ефекту. З огляду на це використання податків як фінансових інструментів має ґрунтуватися на оптимальному поєднанні критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості. Перший полягає у формуванні адекватної бюджетній моделі суспільного розвитку податкового механізму, тобто рівень та обсяг фіскального втручання не повинні приводити до зменшення величини бюджетних надходжень. Другий ґрунтується на створенні сприятливих умов для розвитку підприємництва,

підвищення його ефективності як основної передумови нарощування економічного потенціалу країни. Третій зумовлений потребою реалізації соціальних гарантій населенню, насамперед малозабезпеченим його верствам, шляхом диференціації податкового навантаження залежно від реальної платоспроможності платників – фізичних осіб. Водночас, виступаючи засобами фіску та інструментами втручання в розподільчі та перерозподільчі фінансові процеси, податки сигналізують про кількісні та якісні співвідношення між складовими вартісної структури суспільного відтворення. Як наслідок, це створює передумови для використання податків як інструментів контролю.

Визначеність категоріального апарату елементів податку, їх теоретична концептуалізація та наукова обґрунтованість є важливою запорукою побудови раціональної податкової системи. У цьому контексті доцільно здійснити комплексне дослідження внутрішніх характеристик і функціонального призначення всіх складових, потрібних для справляння податку, зокрема, суб'єктів оподаткування.

Елементи податку – це певні норми законодавства, правила, процедури, категорії, поняття, сукупність яких визначає умови утримання та адміністрування того чи іншого податку. Досвід розвинених країн свідчить про наявність обов'язкових елементів оподаткування, притаманних для всіх податків та інших обов'язкових платежів і додаткових, що застосовуються для справляння окремо взятого податкового платежу або групи платежів, структуризованих за однорідними якісними характеристиками. До обов'язкових елементів податку відносять:

- суб'єкт податку (один з учасників процесу оподаткування – держава, державні інституції в галузі нарахування, сплати, адміністрування податків, платники податків та їх носії)
- об'єкт оподаткування (предмет, процес, явище, які підлягають оподаткуванню);
- податкову ставку (розмір податку, законодавчо встановлений на одиницю оподаткування);
- податковий період (період, протягом якого здійснюється формування податкової бази та розраховується величина податкового зобов'язання);
- порядок обчислення податку (встановлена податковим законодавством методика розрахунку податку та всіх потрібних для цього складових);
- порядок і терміни сплати податку (сформовані відповідно до принципів побудови податкової системи методи, терміни, засоби сплати податку в державі).

Натомість додаткові елементи податку охоплюють:

- податкову базу (кількісний вимір об'єкта оподаткування, тобто та його частина, яка використовується для нарахування податкового зобов'язання);
- джерело податку (фонд грошових коштів, з якого фактично сплачується податок – доходи платника податку, вартість майна, позика як джерело сплати);
- одиницю оподаткування (масштаб виміру об'єкта оподаткування, що виражається у грошовій або натуральній формі та має переважно розрахунковий характер);
- податкові пільги (повне або часткове звільнення від сплати податків);
- податкову звітність (документи встановленої форми, що подаються в податковий орган зі звітними даними про розрахунки з бюджетом);
- податкову квоту (частина податку у доході платника);

- податковий режим (схема податкових розрахунків, що визначається загальними або особливими формами оподаткування);
- метод податкового обліку (метод, що використовується для визначення періоду виникнення окремих складових податкових зобов'язань).

Обов'язковим атрибутом кожного податку є наявність платників та інших суб'єктів, які забезпечують виконання всіх необхідних фінансово-бюджетних процедур. На рис. 1 наведено основні учасники податкових правовідносин в розрізі їх функціональних податкових повноважень.

Податкові повноваження держави зводяться до розробки, розгляду і затвердження законодавчих актів з питань оподаткування в особі парламенту, визначення пріоритетних напрямів податкової політики відповідно до бюджетної моделі суспільного розвитку.

Державна податкова служба як орган оперативного управління податковими відносинами та податковими платежами виконує низку функціональних обов'язків:

- контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю, повнотою, своєчасністю розрахунків з бюджетом щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- облік платників податків та податкових платежів;
- формування та ведення єдиного реєстру фізичних осіб – платників податків та єдиного банку даних про платників – юридичних осіб;
- накладання фінансових та адміністративних санкцій на порушників податкового законодавства;
- розроблення нормативно-інструктивних документів з питань оподаткування;
- виконання масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків;
- міжнародна співпраця з податковими органами інших країн.



Рис. 1. Склад суб'єктів оподаткування

Крім цього, справляння певних податків і зборів передано в компетенцію органів нефінансового профілю через специфіку їх діяльності. Так, нарахування мита здійснюють структурні підрозділи Державного митного комітету, державного мита – органи Міністерства внутрішніх справ, юстиції, нотаріальні контори, виконкоми сільських і селищних рад народних депутатів. Накладання штрафних санкцій за порушення умов сплати платежів ресурсно-природної групи внаслідок перевищення встановлених лімітів використання

ресурсів або перевиконання нормативів викидів в атмосферу здійснюють природоохоронні та екологічні інспекції тощо.

Варто зазначити, що найуживанішим у фіскальній практиці є термін "платник податку". У чинному податковому законодавстві тлумачення цього терміна наведено двічі:

1. Платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) [3, с. 4].
2. Платники податків – юридичні особи, їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції [4, с. 1].

У наведених визначеннях чітко встановлено особу та статус платника податків, однак не вказано джерела виконання податкових зобов'язань. У цьому контексті І. Озеров наголошує, що платником податку є та особа, яка юридично є носієм податку [5, с. 223]. Ще далі у своїх дослідженнях пішли вітчизняні вчені сучасності, зробивши таке узагальнення: "Реальним платником або носієм кожного податку є споживач. Саме він сплачує вартість товарів і послуг, а якщо так, то і все, що в їх цінах відображається: і витрати виробництва та реалізації, і прибуток усіх ланок, де відбувається рух товарів, і відрахування частини отриманих доходів до бюджету. Оскільки основним споживачем у будь-якій країні є народ або, як іноді кажуть, трудящі маси, то саме вони скрізь були, є і завжди будуть основними носіями, тобто реальними платниками податків. З огляду на це безпідставні міркування про перекладання податкового тягаря на їхні плечі – він був там завжди й альтернативи просто не існує" [2, с. 16-17].



Рис. 2. Допоміжні суб'єкти оподаткування та їх повноваження

Загалом погоджуючись із наведеним твердженням, треба зауважити, що виділяти поняття "носій податку" в самостійний елемент оподаткування недоцільно, оскільки неможливо юридично закріпити його статус і сферу фіскально-економічних повноважень (на відміну від платника податків, який фактично у встановлені терміни перераховує до бюджету частину отриманих доходів у вигляді податкових зобов'язань). З іншого боку, остаточне податкове навантаження виходить за межі фіскального процесу, а його рівень має узгоджуватися із засадами соціальної політики під час встановлення параметрів соціальних гарантій населенню, методологією ринкового ціноутворення, політичною доктриною суспільства тощо.

Характеристика суб'єкта оподаткування, на наш погляд, не буде повною без виділення тих учасників податкових правовідносин, які виконують допоміжні функції під час нарахування, сплати, адміністрування податків. Їхній склад та межі фіскально-економічної компетенції окреслено на рис. 2.

До складу допоміжних суб'єктів оподаткування потрібно віднести банки та фінансово-кредитні установи, податкових агентів і збирачів окремих податків і зборів. Кожен з них виконує певні функції, що дають змогу вирішувати низку проблем, пов'язаних з виробництвом суспільних благ.

Висновки. Таким чином, з-поміж основних функцій податків виокремлюють розподільчу, фіскальну і регулятивну. Для забезпечення виконання податками окреслених функцій у їхній структурі виділяють основні елементи. Правильне визначення суб'єкта оподаткування істотно впливає на нарахування, сплату та адміністрування податків. Відтак, це дає змогу податкам згладжувати вади ринкового саморегулювання, створювати додаткові стимули щодо підвищення підприємницької, ділової, інвестиційної активності, вирішувати проблеми мотивації праці, знижувати рівень безробіття, підвищувати соціальний захист населення. Як наслідок, носії фіскальної сутності перетворюються у вагомий важіль регулювання макро- та мікроекономічних пропорцій.

Література

1. **Базилевич В.Д.** Макроекономіка : підручник / Базилевич В.Д., Базилевич К.С., Балас-трик Л.О. / за ред. В.Д. Базилевича. – 4-те вид. – К. : Вид-во "Знання", 2008. – 743 с.
2. **Федосов В.М.** Податкова система України : підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко. – К. : Вид-во "Либідь", 1994. – 464 с.
3. **Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування":** Закон України № 77/97 від 18.02.1997 р. (зі змінами і доповненнями) / Податкова система : хрестоматія. – К. : Вид-во "Бліц-Інформ". – 2006. – Вип. 1. – С. 13-17. – (Зб. систематизованого законодавства).
4. **Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами:** Закону України № 2181-III від 21.12.2000 р. (зі змінами і доповненнями) // Урядовий кур'єр. – 2001. – 21 лютого.
5. **Озеров И.Х.** Основы финансовой науки : Учение об обыкновенных доходах / И.Х. Озеров. – 5-е изд. – М. : Изд-во "Наука", 1917. – Вып. 1. – 544 с.