

**ПОЛЩУК Я. В.,**  
здобувач кафедри фінансового права  
(Університет державної фіскальної  
служби України)

УДК 347.73

## ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ І ЗБОРУ ТА МІСЦЕ СТАВКИ В ЇХ СИСТЕМІ

Стаття присвячена визначенню і зіставленню таких понять, як «елементи податку» і «правовий механізм податку», а також характеристиці місця ставки податку в системі елементів податку. Підкреслено актуальність обраної тематики, оскільки, зважаючи на постійну динаміку податкових відносин, особливого значення набувають питання як формування концептуального, цілісного підходу до визначення сукупності елементів податку, так і безпосередньо ставки податку і збору як його елемента. Визначення системи тих елементів податку і збору, що дозволять його схарактеризувати як цілісний, єдиний механізм, і мають бути встановлені в законі, є конституційною вимогою, що стосується якості податкових законів також.

Зважаючи на положення ст. 7 Податкового кодексу України, доведено, що сукупність елементів, притаманних саме податку як правовому явищу, має охоплюватися поняттям «елементи податку чи збору». До них належать: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, податкові пільги. Саме такі елементи мають знаходити своє закріплення у відповідних нормах податкового закону. Підкреслено необхідність використання й більш ширшого за змістом поняття, яким визнано «правовий механізм податку». До його складу органічно входять: по-перше, елементи податку, по-друге, принципи встановлення податку, відповідальність за порушення норм податкового закону, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку та стягнення податкового боргу тощо. Водночас ставка є неодмінним елементом податку, який обов'язково присутній під час характеристики будь-якого податкового платежу.

**Ключові слова:** податок, елементи податку, правовий механізм податку, ставка податку.

Стаття посвящена определению и сопоставлению таких понятий, как «элементы налога» и «правовой механизм налога», а также характеристике места ставки налога в системе элементов налога. Подчеркнута актуальность тематики, поскольку, несмотря на постоянную динамику налоговых отношений, особое значение приобретают вопросы как формирования концептуального, целостного подхода к определению совокупности элементов налога, так и непосредственно ставки налога и сбора как его составляющей. Определение системы элементов налога и сбора, позволяющее охарактеризовать его как целостный, единый механизм, и должно быть установлено в законе, что является конституционным требованием и касается также качества налоговых законов.

Учитывая положения ст. 7 Налогового кодекса Украины, доказано, что совокупность элементов, присущих именно налогу как правовому явлению, охватывается понятием «элементы налога или сбора». К ним относятся: нало-



гоплательщик, объект налогообложения, база, ставку налога, порядок исчисления налога, налоговый период, срок и порядок уплаты налога, срок и порядок представления отчетности об исчислении и уплате налога, налоговые льготы. Именно такие элементы должны находить свое закрепление в соответствующих нормах налогового закона. Подчеркнута необходимость использования и более широкого по содержанию понятия, которым признан «правовой механизм налога». В его состав органично входят: во-первых, элементы налога, во-вторых, принципы установления налога, ответственность за нарушение норм налогового закона, меры обеспечения исполнения налоговых обязательств и взыскания налогового долга и др. При этом ставка является неперенным элементом налога и обязательно присутствует при характеристике любого налогового платежа.

**Ключевые слова:** налог, элементы налога, правовой механизм налога, ставка налога.

The article is devoted to the definition and implementation of the correlation of such concepts as “elements of the tax” and “legal mechanism of the tax”, as well as the description of the place of the tax rate in the system of elements of the tax. It is emphasized, the relevance of the chosen theme, because, given the constant dynamics of tax relations, the issue of forming a conceptual, holistic approach to determining the totality of elements of the tax, and, directly, the tax rate and collection a sits element, are of particular importance. Defining and out lining the system of those elements of tax and collection that will al low it to be characterized as a holistic, unified mechanism, and to be established in the law, is a constitutional requirement, including the quality of tax laws.

Given the provisions of Art. 7 of the Tax Code of Ukraine proved that the combination of elements inherent in the tax it self as a legal phenomenon should be covered by the notion of “elements of tax or duty”. The tax payer, the tax object, the tax base, the tax rate, the tax calculation procedure, the tax period, the time period and the procedure for paying tax, the time and procedure for submitting tax reporting and payment reporting, and tax privileges are included in their circle. It is the elements that must find their attachment to the relevant tax law. It was emphasized that the necessity of using the concept of “legal mechanism of the tax” as well as the broader meaning of the content was emphasized. Its composition organically includes: first, the elements of the tax, and secondly, the principles of establishing a tax, responsibility for violating the norms of the tax law, and measures to ensure the implementation of tax liability, and the collection of tax debt, etc. At the same time, the rate is an indispensable element of the tax, which is necessarily present at the characterization of any tax payment.

**Key words:** tax, tax elements, legal mechanism of tax, tax rate.

**Вступ.** Сьогодні наука податкового права, як і практика правового регулювання податкових відносин і правозастосування, неспинно розвиваються. Податкова реформа стала певною ознакою останніх десяти років. За цей час багато категорій, сформованих науковцями, набули законодавчого закріплення і визначення. Водночас, незважаючи на доволі значні напрацювання і досягнення в цій сфері, багато питань потребують ґрунтовного аналізу. До кола останніх цілком справедливо можна віднести елементи податку чи збору, а також місце ставки податку і збору серед таких елементів. Зазначимо, що тематика, пов'язана з характеристикою елементів податку і збору, привертала увагу таких науковців, як: К.О. Гетьман, В.М. Іванова, О.Ю. Ліпко, К.В. Кальян, М.П. Кучерявенко, В.Ю. Хомутинник та інших. Однак, зважаючи на постійну динаміку податкових відносин, на порядку денному постало питання формування концептуального, цілісного підходу



до визначення сукупності елементів податку, зокрема й ставки податку і збору як його елемента.

**Постановка завдання.** Отже, метою статті є аналіз наукових здобутків вчених-фінансистів стосовно елементів податку і збору, а також ставки податків в їх системі.

**Результати дослідження.** Наразі в наукових джерелах можна зустріти різні підходи до того, як можна схарактеризувати сукупність тих елементів, що дозволяють створити цілісне уявлення щодо певного податку чи збору, які елементи дозволять найповніше визначити податок чи збір, як назвати такий набір елементів. Зокрема, І.Є. Криницький зазначає, що у фінансово-правовій доктрині напрацьовані різні підходи до інтерпретації цього явища (як сукупності елементів податку, елементного складу податку, юридичної конструкції податку, системи елементів оподаткування, юридичної конструкції елементів оподаткування, юридичного складу податку, елементів закону про податок тощо).<sup>1</sup> Дійсно, такий неоднозначний підхід властивий науковим доробкам фахівців, що свідчить про надзвичайну складність позначеного питання і підкреслює нагальну необхідність його вирішення.

У ст. 67 Конституції України закріплено, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом». Наведене положення корелює зі ст. 1 Основного закону, згідно з якою Україна є правовою державою, в якій панує верховенство права. Одним з елементів верховенства права є принцип правової визначеності, в якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дозволять особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки. За справедливим зауваженням О.Е. Лукашевої, позначені конституційні положення необхідно тлумачити з урахуванням практики Європейського суду з прав людини, за якої в умовах необхідності дотримання принципів верховенства права і правової визначеності конструкція «встановлений законом» має бути пов'язана з вимогою якості закону<sup>2</sup>. Отже, визначення і окреслення системи тих елементів податку і збору, що дозволять його схарактеризувати як цілісний, єдиний механізм, і мають бути встановлені в законі, є конституційною вимогою, що стосується якості податкових законів також. Тож очевидно, що цей набір елементів має бути визначено законодавцем під час ухвалення відповідних податкових законів.

Показово, що ще І.Т. Тарасов, розмірковуючи стосовно встановлення податків і зборів, писав: «Закони, що встановлюють податки, мають різнитися суворою послідовністю, внутрішнім зв'язком, повнотою, визначеністю, зрозумілістю і ясністю, так, щоб платник з точністю знав свої обов'язки, щоб свавілля не було місця <...>. Закон має визначити з точністю платника, предмет, податну дію, за настанням якої настає платіж, форми об'яви, обчислення, податний контроль, погашення, справляння, стягнення <...>».<sup>3</sup> Як бачимо, І.Т. Тарасов, підкреслюючи значущість якості закону під час встановлення податків, називає досить різноманітні явища, які мають бути зазначені в такому законі. Водночас позитивно, що вже в ті часи вчені намагалися через встановлення відповідних елементів податку чи збору зокрема й оподаткування загалом забезпечити визначеність правового регулювання податкових відносин.

У такому контексті викликає науковий інтерес аналіз міркувань вчених у часовому вимірі. Зазначимо окремі етапи. Показово, що позначене питання привертало увагу вчених як в ХІХ–ХХ ст., так і сьогодні. Наприклад, над виділенням і характеристикою елементів подат-

<sup>1</sup> Криницький І.Є. Про матеріально-процесуальну природу податкового правового механізму / І.Є. Криницький // Вороновські читання: співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. / редкол.: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська та ін. – Харків : Асоціація фінансового права України, 2017. – С. 95.

<sup>2</sup> Лукашева О.Е. Конституційно-правові засади публічної фінансової діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» / О.Е. Лукашева; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2016. – С. 6.

<sup>3</sup> Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М.: Статут, 2004. – С. 127, 128.



ку замислювалися С.І. Іловайський, І.Х. Озеров, М.І. Тургенев, І.І. Янжул.<sup>4</sup> Так, І.І. Янжул 1898 р., вдаючись до розгляду основних начал фінансової науки й аналізуючи суть оподаткування, звертає увагу на три основних елемента: суб'єкт податку, об'єкт або джерело податку, міра податку. Зважаючи на запропонований підхід вченого, обов'язковому визначенню підлягають такі аспекти: «хто за правильної системи оподаткування повинен нести податок, з якої частини народного майна податки мають черпатися, в якому розмірі контрибуент зобов'язаний платити податки».<sup>5</sup> Як бачимо, І.І. Янжул цілком справедливо вказував на необхідність встановлення відповідних елементів, хоча він не об'єднував їх будь-яким чином у систему.

Певним етапом на шляху визначення позначеного питання можна вважати наукові здобутки радянських вчених. Найяскравішими прикладом у цьому контексті є робота С.Д. Ципкіна. Так, 1973 р. С.Д. Ципкін писав: «Своєрідність податкових правовідносин знаходить своє відбиття в законах про податки. По кожному податку законодавство передбачає коло осіб, зобов'язаних його сплачувати (коло суб'єктів податкових правовідносин), визначає фактичні умови, що породжують обов'язок зі сплати (об'єкт оподаткування), встановлює одиницю оподаткування, ставки, пільги і строки, відповідальність за невиконання передбачених обов'язків». «У законах про деякі податки, – далі пише С.Д. Ципкін, – можуть міститися й інші правила, наприклад, про порядок оподаткування, стягненні недоїмки, процедурі оскарження».<sup>6</sup> Як бачимо, за такого підходу йдеться про відповідні положення, які стосуються як безпосередньо податку, так і його справляння. І водночас мають визначатися у відповідних законах. Погляди цього вченого, як зазначає В.М. Іванова,<sup>7</sup> дістають розвиток у напрацюваннях С.Г. Пепеляєва, який теж твердить про елементи законів про податки, зокрема, про відповідність кожного елемента податку елементу закону про податок.<sup>8</sup> Н.В. Іванова виділяє юридичну конструкцію податку, елементи складу податку та структуру моделі податку.<sup>9</sup>

Дещо відмінною від наведених є думка М.П. Кучерявенка, який 1997 р. чи не вперше під час окреслення сукупності елементів податку останні став розглядати як правовий механізм податку.<sup>10</sup> Квінтесенцією подальших наукових пошуків цього правника стало формулювання визначення введеного ним поняття «правовий механізм податків». Зокрема, М.П. Кучерявенко, стверджуючи, що вся сукупність елементів податку становить правовий механізм податку, який є певним чином співпорядкованою системою, що охоплює обов'язкові і факультативні елементи. Обов'язкові елементи вчений поділив на два блоки: основні та додаткові. За словами М.П. Кучерявенка, основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують головну уяву про зміст податкового механізму, а додаткові елементи – деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, забезпечують логічний і раціональний режим його закріплення.<sup>11</sup> Показово, що, незважаючи на використання принципово відмінного від наведених раніше термінів (йдеться про правовий механізм податку), вчений все-таки підкреслює, що законодавчі акти по окремим податкам і зборам різняться відносно стабільністю, традиційною структурою. Як складові частини виступають елементи правового

<sup>4</sup> Іловайський С.І. Учебник фінансового права С.І. Іловайського / С.І. Іловайський. – 4-е издание. – Одесса, 1904. – 383 с.; Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. – 3-е изд. – М., 1909. – 520 с.; Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. У истоков финансового права / Н.И. Тургенев. – М.: Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – С. 107–274.

<sup>5</sup> Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – С. 247.

<sup>6</sup> Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М.: Юридическая литература, 1973. – С. 57.

<sup>7</sup> Иванова Н.В. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства / Н.В. Иванова. – Ульяновск: В.Н. Тухтаров, 2009. – С. 11.

<sup>8</sup> Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры / С.Г. Пепеляев. – М.: СВЕА, 1995. – С. 5–7.

<sup>9</sup> Иванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / В.Н. Иванова. – Ульяновск: В.Н. Тухтаров, 2006. – С. 51, 53.

<sup>10</sup> Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Фирма «Консум», 1997. – 256 с.

<sup>11</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – С. 135–141.



механізму податку чи збору.<sup>12</sup> Інакше кажучи, ми стикаємося з необхідністю визначення тих елементів, які будуть характеризувати безпосередньо податок чи збір, а також тих аспектів, які певними чином забезпечують належне виконання податкового обов'язку платником. Водночас і одні, й інші мають закріплюватися в податковому законі.

Надалі фінансово-правовою наукою стрімко розвивалася концепція визначення елементів, якими має пов'язуватися встановлення податку чи збору. Водночас наукові пошуки не завжди були такими, які ми можемо підтримати. Так, І.І. Бабін, наслідуючи погляди С.Г. Пепеляєва, обстоює позицію щодо доцільності використання такої категорії, як юридична конструкція податку. Водночас виокремлює дві її складові частини: ідеальну та реальну. Ідеальна юридична конструкція податку, за його словами, – це конструкція, реальним відображенням якої є перерозподільні відносини між платником податків і публічним суб'єктом, в яких кожна зі сторін належним чином виконує свої обов'язки. Ідеальна юридична конструкція загалом збігається з визначенням у ст. 3 Закону України «Про систему оподаткування» переліком елементів (платник, об'єкт оподаткування, джерела сплати податку і збору, податковий період, ставки податку і збору, строки та порядок сплати податку, підстави для надання податкових пільг). Що стосується реальної юридичної конструкції податку, то, за словами І.І. Бабіна, вона складається з елементів, що відображають всі перерозподільні відносини, як ті, що складаються в процесі належного виконання обов'язків суб'єктами, так і ті, що виникають в процесі неналежного виконання ними своїх обов'язків. Вона є більш повною і закріплює всі можливі ситуації, які можуть виникнути між платником податків і публічним суб'єктом у процесі перерозподілу власності.<sup>13</sup> Аналізуючи погляди вченого, ми бачимо, що І.І. Бабін наголошує на тому, що юридичну конструкцію податку можна розглядати не тільки як внутрішню будову податку, але і з погляду законодавчої техніки, як спосіб закріплення податку, надання йому юридичної сили, оскільки наявність законодавчо визначених елементів юридичної конструкції податку визначає встановлення самого податку.<sup>14</sup> Зважаючи на це, родове поняття «юридична конструкція податку» в структурному аспекті охоплює платника податку і публічного суб'єкта, представленого відповідним бюджетом (фондом) надходження податку, та елементи оподаткування (фіскальні елементи, організаційні елементи, захисні елементи), а в більш повному, функціональному зрізі охоплює також внутрішні та зовнішні вертикальні й горизонтальні зв'язки як окремих елементів, так і їх груп, між собою та із середовищем.<sup>15</sup> Як вбачається, такий підхід дещо обтяжливий і може провокувати певні складнощі під час практичного застосування. Водночас необхідно підтримати вченого в його намаганні виробити концепцію щодо елементів податку, яка б стала орієнтиром для законодавця. Безумовно, ми маємо прагнути до того, аби наукова ідея, зважаючи на її доцільність і обґрунтованість, була підтримана законодавцем. Останній, здійснюючи нормотворчу діяльність, розробляючи проекти податкових законів, буде спиратися на такі теоретичні концепції, результатом чого стане поява логічних, визначених, ясних і зрозумілих податково-правових норм.

До розгляду позначеної нами проблеми вдавався і О.Ю. Ліпко. Шукаючи відповіді, він аналізує чинний підхід законодавця, викладений у ст. 7 Податкового кодексу України. У підсумку О.Ю. Ліпко констатує, що з положень вказаної статті кодексу «лише опосередковано можна зрозуміти, що йдеться про елементи податку». Підтвердження отримуємо вже у п. 7.4 вказаної статті: «елементи податку, визначені у пункті 7.1 <...>». Отже, законодавець пропонує говорити про «елементи податку». Науковець критикує підхід законодавця з урахуван-

<sup>12</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – С. 135.

<sup>13</sup> Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – С. 45.

<sup>14</sup> Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – С. 46.

<sup>15</sup> Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – С. 49.



ням того, що він не відображає саме юридичний зміст податку. І далі уточнює: «Слід мати на увазі, що податкове законодавство досі перебуває у стадії реформування. Хоча і прийняття Податкового кодексу є значним етапом, процес вдосконалення цього акта не припиняється. Лише нагадаємо, що у ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» використовувався термін «механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів)», у ст. 3 зазначалося, що при розробці податкових законів обов'язковим є визначення платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг, а ст. 15 про механізм оподаткування. У цій же роботі йдеться про вироблення теоретичного підходу до набору елементів, що визначають обов'язковий платіж податком».<sup>16</sup> У підсумку науковець констатує, що елементи механізму податку становлять притаманні лише останньому якісні характеристики, закріплення яких спрямоване на виникнення та добровільне виконання податкового обов'язку, а отже, визначення всіх елементів механізму податку щодо кожного податку під час його встановлення не є обов'язковим.<sup>17</sup> Наведені міркування можуть бути підтримані нами лише частково.

Так, О.Ю. Ліпка пише, що підхід, викладений у ст. 7 Податкового кодексу України, не відображає юридичного змісту податку. Водночас сам науковець не висловлює власне бачення того, яким є юридичний зміст податку. Безумовно, податок як суспільне явище має і юридичний, і економічний зміст. Водночас юридичний зміст якраз і розкривається шляхом відповідного закріплення в нормативно-правових актах тих властивостей, тієї структури, які притаманні податку. У цьому контексті зазначимо, що особливістю юридичних категорій, якою, безумовно, є категорія «податок», порівняно з поняттями інших суспільних наук є те, що «визначення або істотні ознаки деяких з них отримують своє закріплення в законі. Це стосується більшості понять, які виробляють інші науки. Об'єктивуючись у праві, відповідні поняття виходять за межі суто наукових уявлень, отримуючи більш широку суспільно-юридичну значущість. Така об'єктивізація виступає як момент переходу правових категорій у категорії права і є підставою для проведення відмінностей між ними».<sup>18</sup> Отже, не може юридичний зміст податку не відповідати самому собі.

Ми погоджуємося із твердженням О.Ю. Ліпка стосовно некоректності формулювання ст. 7 Податкового кодексу України. Воно є цілком об'єктивним. Очевидно, що з урахуванням принципу визначеності й ясності, мають бути внесені зміни та доповнення до законодавчої норми. До того ж ми цілком поділяємо прагнення науковця до вироблення чіткого, зрозумілого, виваженого теоретичного підходу до окреслення елементів, що визначають обов'язковий платіж податком. Це вкрай важливе положення, оскільки підкреслює особливість, своєрідність податку як правової категорії, адже розглядуваний набір елементів, що характеризує платіж як цілісне явище, а саме – як податок, не притаманний іншим обов'язковим платежам (мається на увазі таким платежам, що не мають податкового характеру – *Я. П.*).

Отже, не принижуючи значення наукових здобутків жодного зі згаданих вчених, зазначимо, що навряд чи потрібно будувати занадто складні конструкції чи механізми, які обтяжують сприйняття відповідного правового явища і не приносять визначеності щодо того, які параметри мають буди запропоновані законодавцем для забезпечення законності встановлення податку. Стосовно питання, який термін потрібно використовувати, то ми є прихильниками формального підходу. Зважаючи на положення ст. 7 Податкового кодексу України, це має бути – «елементи податку чи збору». Щодо сукупності елементів, які мають охоплюватися поняттям «елементи податку чи збору», то цілком очевидно, що ними є ті, які

<sup>16</sup> Ліпка О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст і складові: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.Ю. Ліпка; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2013. – С. 100.

<sup>17</sup> Ліпка О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст і складові: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.Ю. Ліпка; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2013. – С. 7.

<sup>18</sup> Васильев А.М. Правовые категории: методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А.М. Васильев. – М.: Юридическая литература, 1976. – С. 90–91.



притаманні саме податку як правовому явищу. До них, згідно зі ст. 7 Податкового кодексу України, включаємо: платника податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, податкові пільги. Саме такі елементи мають знаходити своє закріплення у відповідних нормах податкового закону.

Наведений нами підхід не означає відсторонення від використання категорії «правовий механізм податку». Його зміст є набагато ширшим, ніж проста сукупність елементів податку. У цьому контексті ми приєднуємося до позиції І.Є. Криницького, який справедливо наголошує, що «ключовим словом у контексті визначення правової природи податково-правового механізму вважаємо слово «механізм», що, по-перше, відбиває рух, динаміку, по-друге – взаємодію складників, ланок цілого, співвідношення матеріального та процесуального. Механізм – це вже рух, процес, зміна стану, трансформація кількісних та якісних параметрів.<sup>19</sup> Отже, характеризуючи правовий механізм податку, ми виходимо з того, що до його складу органічно входять: по-перше, елементи податку; по-друге, принципи встановлення податку, відповідальність за порушення норм податкового закону, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу тощо.

Аналізуючи наведені й інші позиції вчених, ми бачимо, що вони одностайні в тому, що такий елемент податку, як його ставка, обов'язково присутній у характеристиці будь-якого податку чи збору. Відповідно до ст. 25 Податкового кодексу України, ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Без ставки, як слушно підкреслює М.П. Кучерявенко, неможливо уявити ні конкретний податок, ні рівень податкового тиску. Особливістю цього елемента є його мобільність, рухливість, оскільки з його допомогою можна достатньо оперативно реагувати на зміни чи стимулювати. Водночас це можна робити без змін усього механізму податку.<sup>20</sup> Дійсно, значення ставки серед елементів податку складно переоцінити. Як справедливо вказують науковці, ставка податку є елементом, за допомогою якого держава пристосовує дохідність податку до власних потреб у грошових коштах, а також водночас визначає застосування інших його груп.<sup>21</sup> Так, неправильне, недоцільне застосування цього елемента впливає на розподіл частини внутрішнього валового продукту, що здійснюється через публічні фонди коштів. У результаті до бюджету можуть надійти менші суми, через надвеликий податковий тягар у платника може податковий борг. Водночас, як слушно підкреслює І.І. Бабін, податкова ставка взаємопов'язана з іншими елементами податку, які визначають порядок її застосування, а сама податкова ставка виступає мірилом частини внутрішнього валового продукту, що перерозподіляється через бюджет, за допомогою якого держава встановлює рівень податкового тиску (навантаження) та податкові межі, що показують, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється через бюджет. Оцінка тягаря податкового навантаження, визначення меж втручання держави в перерозподіл внутрішнього валового продукту та розмірів, в яких саме публічний суб'єкт має право вимагати частину власності приватного суб'єкта на свою користь, у фінансовій і фінансово-правовій науках уже понад декілька сотень років є дискусійними.<sup>22</sup> З огляду на зазначене, правова природа ставки як елемента податку потребує ґрунтовного наукового розгляду.

**Висновки.** Отже, зважаючи на положення ст. 7 Податкового кодексу України, сукупність елементів, притаманних саме податку як правовому явищу, має охоплюватися поняттям

<sup>19</sup> Криницький І.Є. Про матеріально-процесуальну природу податкового правового механізму / І.Є. Криницький // Вороновські читання: співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. / редкол.: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська та ін. – Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. – С. 95.

<sup>20</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко – Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, – 2005. – С. 254–255.

<sup>21</sup> Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – С. 90–91.

<sup>22</sup> Бабін І.І. Юридична конструкція податку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – С. 90–91.



тям «елементи податку чи збору». До їх кола, згідно зі ст. 7 Податкового кодексу України, включаємо: платника податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставку податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку, податкові пільги. Саме такі елементи мають знаходити своє закріплення у відповідних нормах податкового закону. Водночас ми підтримуємо необхідність використання й більш широкого за змістом поняття «правовий механізм податку». До його складу органічно входять: по-перше, елементи податку; по-друге, принципи встановлення податку, відповідальність за порушення норм податкового закону, заходи забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу тощо. Водночас ставка є неодмінним елементом податку, який обов'язково присутній у характеристиці будь-якого податкового платежу.

#### Список використаних джерел:

1. Бабін І.І. Юридична конструкція податку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Бабін ; Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці, 2007. – 220 с.
2. Васильев А.М. Правовые категории : Методологические аспекты разработки системы категорий теории права / А.М. Васильев. – М. : Юрид. лит., 1976. – 264 с.
3. Иванова Н.В. Правовая характеристика системно-структурного анализа налоговой системы / В.Н. Иванова. – Ульяновск : В.Н. Тухтаров, 2006. – 211 с.
4. Иванова Н.В. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства / Н.В. Иванова. – Ульяновск : В.Н. Тухтаров, 2009. – 352 с.
5. Криницький І.Є. Про матеріально-процесуальну природу податкового правового механізму / І.Є. Криницький // Вороновські читання : Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. / редкол. : А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська та ін. – Харків : Асоціація фінансового права України, 2017. – 264 с.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6-ти т. / Н.П. Кучерявенко. – Т. III : Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, – 2005. – 600 с.
7. Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Фирма «Консум», 1997. – 256 с.
8. Ліпко О.Ю. Правове регулювання механізму податку : зміст і складові / О.Ю. Ліпко. – Харків, 2013. – 176 с.
9. Лукашева О.Е. Конституційно-правові засади публічної фінансової діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» / О.Е. Лукашева ; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2016. – 212 с.
10. Озеров И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – 3-е изд. – Вып. 1 : Учение об обыкновенных доходах. – М., 1909. – 520 с.
11. Пепеляев С.Г. Законы о налогах : элементы структуры / С.Г. Пепеляев. – М. : СВЕА, 1995. – 64 с.
12. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов : У истоков финансового права / Н.И. Тургенев. – М. : Статут (в серии «Золотые страницы российского финансового права»), 1998. – С. 107–274.
13. Иловайский С.И. Учебникъ финансового права С.И. Иловайскаго / С.И. Иловайский. – 4-е изд. – Одесса, 1904. – 383 с.
14. Финансы и налоги : очерки теории и политики. – М. : Статут, 2004. – 618 с.
15. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. – М. : Юридическая литература, 1973. – 221 с.
16. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

