

# ФІНАНСИ

УДК 339.7(061.1ЄС)+336.221.4

**Лисенков Ю.М.**, к.е.н, доцент,  
зав. кафедри міжнародних фінансів УДУФМТ,  
**Педь І.В.**, д.е.н., доцент, фінансовий директор  
Міжнародного інституту менеджменту,  
**Мельник О.Я.**, ст. викладач кафедри  
міжнародних фінансів УДУФМТ

## **СИСТЕМНА ОЦІНКА МАЙНОВИХ ПОДАТКІВ У ЗАГАЛЬНІЙ СТРУКТУРІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ**

*Из системных позиций дано оцінку майнових податків у загальній структурі національних податкових системах країн світу в умовах розвитку інтеграційних процесів.*

*С системных позиций дана оцінка имущественных налогов в национальных налоговых системах стран мира в условиях развития интеграционных процессов.*

*On the basis of system approach assessment of property taxes in the national tax systems in the circumstances of integration processes development is suggested.*

*Постановка проблеми.* Оцінка місця, ролі та значення майнових податків у загальній структурі національних податкових систем країн світу на сьогоднішній день становить той напрям, що потребує ретельних подальших досліджень. Проте концептуальних досліджень щодо оподаткування майна, які б надавали оцінку аспектам трансформації національних податкових систем у світлі нестабільних умов функціонування світової економіки, на теперішній час в Україні немає.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* З методологічної точки зору повнота визначення сутнісних характеристик конкретних видів майнових податків досягається шляхом їх аналізу відповідно до загальної класифікації видів податків. Так, у теоретичних дослідженнях вітчизняних науковців простежується тенденція до виокремлення видів податків за економічним змістом об'єкту оподаткування. Зокрема, таку точку зору поділяють О. Данілов, Н. Фліссак [2, 3], А. Загородній, Г. Вознюк [4], Д. Черник, Л. Павлова, А. Дадашев, В. Князев, В. Морозов [6]. На думку цих авторів, на підставі вказаної класифікаційної ознаки податки поділяються на прибуткові податки, майнові податки, податки на споживання та податки на різні дії. Як бачимо, за економічним змістом об'єкту оподаткування майнові податки виокремлені вищезгаданими науковцями в окрему класифікаційну групу.

Дещо інші точки зору щодо загальної класифікації податків висловлюють Т. Башкатова, В. Горелик, В. Карчевський, С. Қолчин, О. Морозова [1], поділяючи усю сукупність податкових інструментів у залежності від впливу останніх на мотиви економічної поведінки платників податків. Згідно з даною класифікаційною ознакою науковці виокремлюють дві групи податків: податки і збори, які не залежать напряму від рівня виробництва, продажів та інших економічних показників, пов'язаних з діловою активністю (майнові податки, реєстраційні та ліцензійні збори, патентні платежі тощо); податки, напряму пов'язані з діловою активністю платників податків (ПДВ, акцизи, прибуткові податки, мита тощо).

*Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.* Варто зазначити, що жоден із вказаних підходів до загальної класифікації податків не відповідає тій практиці оподаткування, яка існує у національних податкових системах країн Європейського Союзу. На нашу думку, найбільшою мірою кореспондується із європейським досвідом групування податків класифікація видів податкових інструментів виходячи з економічної функції податків, форми оподаткування, рівня стягнення податків, бюджетної закріпленості податків, цільового призначення податків, джерела сплати податків та механізму розподілу податкового навантаження [5, с. 52–58].

*Мета статті.* Надати оцінку майнових податків з системних позицій у структурі національних податкових систем.

*Наукова новизна.* Обґрунтовано класифікацію майнових податків у національних податкових системах у процесі трансформації останніх, яка уточнює місце майнових податків у загальній системі податкових інструментів, а саме: а) відносить майнові податки за економічною функцією до податків на споживання та на капітал; б) зараховує майнові податки за рівнем стягнення до складу місцевих; в) включає майнові податки за механізмом стягнення та розподілу податкового навантаження до окладних.

*Вклад основного матеріалу.* У структурно-схематичному вигляді місце майнових податків у загальній класифікації видів податків представлено в таблиці 1. Вважаємо за необхідне, виходячи з мети даного наукового дослідження, розглянути більш детально виділені загальні класифікаційні ознаки податків в частині підстав віднесення майнових податків до тих чи інших загальних груп податків у межах конкретних класифікаційних ознак.

За економічною функцією теорія оподаткування поділяє усю сукупність податків на податки на капітал, податки на робочу силу та податки на споживання. Дослідження науково-практичної літератури показало, що незважаючи на велику кількість критичних думок з-приводу належності майнових податків до тієї чи іншої групи податків, що виокремлюються за критерієм виконуваних економічних функцій, дане питання і досі залишається досить суперечливим.

Проведене нами як з позицій теоретичного наповнення, так і з огляду на ряд емпіричних даних поглиблене вивчення можливості віднесення майнових податків до однієї з трьох виділених за економічною функцією груп податків показало, що на сучасному етапі існують два альтернативних підходи до визначення, на кого ж у кінцевому підсумку покладається тягар майнових податків – власників чи користувачів майна. В розрізі аналізу окресленої проблематики зазначимо, що перший із виокремлених нами підходів – “традиційний підхід” – ґрунтується на переконанні, що тягар майнових податків цілком і повністю, нехай навіть в опосередкованому вигляді, лягає на користувачів майна. При цьому прибічники даної концепції наголошують, що це проявляється безпосередньо у формі зростання цін на нерухомість, особливо житлового призначення. Таким чином, приходимо до логічного висновку, що, згідно з традиційним підходом, майнові податки за економічною функцією можуть бути віднесені до податків на споживання.

**Таблиця 1. Системна оцінка майнових податків у загальній структурі національних податкових систем.**

Загальні критерії класифікації податків	Види майнових податків	Податки на майно			Податки на зміну майнового стану		
		Податки на нерухоме майно	Податки на рухоме майно	Податки на багатство	Податки на угоди купівлі-продажу майна	Податки на спадщину та подарунки	Податки на приріст капітальної вартості
за економічною функцією	На капітал				*	*	*
	На робочу силу						
	На споживання	*	*	*			
за формою оподаткування	Прямі	*	*	*	*	*	*
	Непрямі	*	*	*	*	*	*
	Соціальні внески						
за рівнем стягнення	Загальнодержавні						
	Місцеві	*	*	*	*	*	*
за бюджетною закріпленістю	Закріплені	*	*	*	*	*	*
	Регуляторні	*	*	*	*	*	*
за цільовим призначенням	Загальні	*	*	*	*	*	*
	Спеціальні	*	*	*	*	*	*
за джерелом сплати	Податки на реалізацію						
	Податки з собівартості	*	*	*	*	*	*
	Податки на прибуток	*	*	*	*	*	*
за механізмом стягнення	Окладні	*	*	*	*	*	*
	Розкладні						

*Джерело:* складено авторами за [5, 8].

*Примітка:* затемненим виділено належність майнових податків до тих чи інших податків у їх загальній класифікації.

Прихильники другого із виокремлених нами підходів – “підходу, заснованого на вигодах” – переконані, що майнові податки є нічим іншим як простою платою за користування суспільними благами і громадськими послугами. Це дає нам підстави сформулювати висновок, що в контексті даного підходу за виконуваною економічною функцією майнові податки також відносяться до групи податків на споживання.

I, нарешті, третій підхід – так званий “новий підхід” – базується на тих засадах, що майнові податки являють собою податки на користування капіталом у межах визначеної юрисдикції і входять до складу податків на капітал, які у загальному вигляді стягуються з доходів, прибутків, матеріальних і нематеріальних активів, фінансових інвестицій і заощаджень тощо. Яскравим підтвердженням достовірності наукових висновків, отриманих прихильниками даного підходу, виступає реальна податкова практика.

За формою оподаткування податки, згідно з загальноприйнятого науково-практичного поділу, класифікуються на прямі податки, непрямі податки та соціальні внески. Як свідчить зарубіжний досвід оподаткування, на практиці майнові податки за формою оподаткування можуть належати як до групи прямих, так і до групи непрямих податків залежно від специфіки конкретного майнового податку, а також особливостей податкового законодавства країни, в якій він застосовується.

У теорії прямі податки стягуються безпосередньо з доходів і майна платника податку і їх розмір, як правило, обумовлюється фінансово-майновим станом останнього. Прямі податки накладають зобов'язання безпосередньо на прибутки або майно платника податків. Податки, які за економічною функцією визнаються податками на капітал, за формою оподаткування становлять прямі податки.

Експертами Eurostat податки визначено як поточні податки на доходи і багатство, включаючи податки на спадщину і подарунки. У складі прямих податків виокремлюються три категорії: а) податки з доходів фізичних осіб; б) податки з доходів корпорацій; в) інші податки з доходів і капіталу.

У свою чергу непрямі податки, що встановлюються в цінах товарів і послуг і розмір яких для окремого платника визначається величиною споживання й прямо не залежить від його доходів, накладають зобов'язання на ресурси, діяльність або результати діяльності платника податків. Непрямі податки включаються у вигляді надбавки до ціни товарів (робіт, послуг) і оплачуються покупцями. Продавець товарів (робіт, послуг) під час їх реалізації отримує від споживача разом з ціною суму відповідного непрямого податку і перераховує її до бюджету.

Тут варто зазначити, що, згідно з Європейською системою рахунків, непрямі податки визначено як податки, пов'язані з виробництвом та імпортом, тобто примусові стягнення на одиницю виробництва або імпорту товарів і послуг, або пов'язані з використанням факторів виробництва [7]. Непрямі податки, відповідно до зазначеного документу, включають у себе чотири групи платежів: а) податки типу податку на додану вартість; б) акцизні податки та податки на споживання; в) інші податки на товари (включаючи імпортне мито); г) інші податки на виробництво, зокрема плата за ліцензії, податки на землю і нерухомість.

За рівнем стягнення економічна наука поділяє податки на загальнодержавні податки, які встановлюються центральним законодавчим органом країни, запроваджуються в дію винятково законами країни та є обов'язковими до сплати на території всієї держави, та місцеві, які стягуються місцевими органами самоврядування.

При цьому характерно, що майнові податки в силу своїх особливостей та характеристик відносяться за рівнем стягнення переважно до місцевих податків, але в силу специфіки податкового регулювання у конкретній країні можуть також опосередковано входити до складу загальнодержавних. При цьому, один і той самий податок за різними характеристиками одночасно може бути як загальнодержавним, так і місцевим (наприклад, у випадках, коли база та ставки податку визначаються органами центральної влади, а процедура його обрахунку та адміністрування проводиться вже на місцевому рівні).

За бюджетною закріпленістю податки поділяються на закріплені, які цілком або частково на постійній основі зараховуються до певного бюджету (державного або місцевого) і не можуть бути зараховані до бюджету іншого рівня, та регуляторні, пропорція розподілу яких між бюджетами різних рівнів визначається щорічно у процесі щорічного бюджетного планування для поліпшення бюджетної збалансованості. При цьому майнові податки в силу своєї природи можуть бути як закріпленими, так і регуляторними.

За цільовим призначенням уся сукупність податкових інструментів може бути поділена на загальні та спеціальні. Під загальними розуміються податки, які після надходження до бюджету відповідного рівня знеособлюються і використовуються на цілі, визначені у відповідному бюджеті. Синонімами загальних податків, що використовуються в економічній літературі, є “знеособлені” або “немарковані”. За статистикою, податки, надходження від яких складають найбільшу частку доходів бюджету, як правило, є загальними і не мають цільового призначення. Такими податками, наприклад, є податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб, акцизний збір.

З іншого боку зрозуміло, що до спеціальних податків відносяться всі ті, які мають чітко визначене цільове призначення і закріплені за визначеними видами витрат. Синонімами спеціальних податків, що використовуються в економічній літературі, є “цільові” або “марковані”. Судячи з приведених визначень логічно припустити, що майнові податки можуть бути віднесені як до загальних, так і до спеціальних.

За джерелом сплати податки можуть бути такими, що надходять від реалізації, є складовою собівартості, або сплачуються з прибутку (доходу). Ця класифікаційна ознака податків характеризує

етап формування фінансового результату суб'єкту господарювання, на якому відбувається вилучення податку. Джерело, за рахунок якого відбувається сплата податку до бюджету, визначається законодавчими актами, що регулюють порядок справляння відповідного податку.

Сплата податків, що є складовою собівартості, призводить до зменшення суми оподаткованого прибутку (доходу) платника. Відомо, що податок на землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, включаються до собівартості виробництва платниками податків.

В силу своїх особливостей майнові податки за джерелом належать переважно до податків, що є складовою собівартості. Але при цьому світовий досвід демонструє поодинокі випадки, коли майнові податки належать і до податків, що сплачуються з прибутку (доходу). У багатьох податкових системах наочним прикладом таких податків є податки на прибуток підприємств, а для фізичних – податки з доходів фізичних осіб.

За механізмом стягнення (розподілу податкового навантаження) податки можуть бути окладними (дольовими), якщо вони сплачуються кожним платником податків за встановленими ставками і відповідно до єдиних правил, сума податкових зобов'язань в яких обумовлена фінансово-майновим станом платника податку або певними результатами його діяльності, або розкладними. Загальна сума доходів бюджету від окладних податків, до яких і належать майнові, визначається, як показав проведений нами аналіз, як сума платежів окремих платників, тому на початку року неможливо з абсолютною точністю передбачити, яка сума доходів від певного окладного податку надійде до бюджету.

В якості підсумку можемо зробити висновок, що у відповідності до загальної класифікації видів податків майнові податки належать: за економічною функцією в переважній більшості до податків на капітал; за формою оподаткування можуть належати як до непрямих, так і до прямих податків залежно від специфіки конкретного майнового податку, а також особливостей податкового законодавства країни, в якій застосовуються; за рівнем стягнення в силу своїх особливостей та характеристик до місцевих податків; за бюджетною закріпленістю в силу своєї природи можуть бути як закріпленими, так і регуляторними; за цільовим призначенням можуть бути віднесені як до загальних, так і до спеціальних; за джерелом сплати в силу своїх особливостей належать переважно до податків, що є складовою собівартості, але можуть також належати і до податків, що сплачуються з прибутку (доходу); за механізмом стягнення належать до окладних податків.

Підбиваючи підсумок вважаємо за необхідне зацентувати увагу на тому, що процеси трансформації національних податкових систем, необхідність яких зумовлена викликами міжнародної економічної нестабільності, на передній план за критерієм важливості при визначенні місця майнових податків у загальній класифікації податкових інструментів висувають такі класифікаційні ознаки, як економічну функцію, рівень стягнення та механізм стягнення і розподілу податкового навантаження.

*Висновки.* У загальній системі класифікації податкових інструментів майнові податки мають відноситися: за економічною функцією – до податків на споживання та податків на капітал; за рівнем стягнення – до місцевих податків; за механізмом стягнення та розподілу податкового навантаження – до окладних податків.

*Перспективи використання результатів дослідження.* Результати проведеного нами дослідження відносно оцінки місця і ролі майнових податків у національних податкових системах країн світу можливо використовувати при розробці системи фіскальних інструментів для підвищення ефективності функціонування національних податкових систем.

## Література

1. Башкатова Т.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / Т.А. Башкатова, В.Н. Горелик, В.В. Карчевский, С.П. Колчин, Е.А. Морозова; под ред Г.Б. Поляк, А.Н. Романова. – М.: Юнити-Дана, 2002. – 399 с.
2. Данілов О.Д. Податки в Україні: Учебний посібник / О.Д. Данілов, Н.П. Фліссак. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.
3. Данілов О.Д. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посіб. / О.Д. Данілов, Н.П. Фліссак. – К.: Парламентське вид-во, 2001. – 216 с.
4. Жаліло Я.А. Економічна стратегія держави у нестабільних економічних системах: монографія / Я.А. Жаліло. – К.: НІСД, 1998. – 144 с.
5. Педь І.В. Податкова конкуренція: Монографія / І.В. Педь. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
6. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: Учебник / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, А.З. Дадашев, В.Г. Князев, В.П. Морозов. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Инфра-М, 2004. – 327 с. – («Высшее образование»).
7. European system of accounts (ESA 95) [Electronic resource] / CIRCA (Communication & Information Resource Centre Administrator). – Chap. 4. Distributive Transactions. – Mode of access: <http://circa.europa.eu>.
8. Taxes in Europe Database [Electronic resource]: European Commission's on-line information tool. – Mode of access: <http://ec.europa.eu>.