
Н. С. ХАТНЮК

Міжрегіональна Академія управління персоналом, м. Київ

ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ТА ДЕРЖАВА: ПРАВОВИЙ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

Наукові праці МАУП, 2016, вип. 51(4), с. 45–53

Дослідження правового взаємозв'язку податкового обов'язку платника податків та держави дає змогу, по-перше, більш чітко встановити теоретичні та правові аспекти реалізації податкових правових відносин на сучасному етапі та, по-друге, визначити основні критерії для збалансування інтересів їх учасників з метою ефективного наповнення публічних грошових фондів.

Українське суспільство перебуває на новому історичному етапі свого розвитку. Поступово реформуються майже всі державні структури, з успіхом переймаючи досвід своїх зарубіжних колег. Не винятком стали активні процеси модернізації в органах Державної фіскальної служби України, пріоритетними напрямками яких є підвищення якості адміністрування податків та зборів, а також перетворення контролюючого органу в сервісну службу з метою ефективного та своєчасного наповнення бюджетів усіх рівнів. Спостерігається динаміка всіх правових процесів, пов'язаних із реалізацією податкових правових відносин, сутність яких полягає у забезпеченні надходжень до бюджетів усіх рівнів у вигляді податків та зборів. Створюються новітні форми відносин, для яких характерне свідоме виконання платниками податків податкового обов'язку і, як результат, забезпечення безумовної реалізації фіскальних інтересів держави.

Податковий обов'язок платника податків являє собою доволі складну правову категорію, адже його виконання обумовлюється значною кількістю приписів процесуального характеру. Саме завдяки модернізації податкових процедур, простоти та зручності їх здійснення, якості надання податкових консультацій щодо роз'яснення вимог чинного податкового законодавства органами Державної фіскальної служби України формується новий погляд на правове регулювання податкового обов'язку платника податків, що становить актуальну сферу дослідження. Динаміка податкових правових відносин створюється завдяки тісному правовому взаємозв'язку платників податків та держави і спонукає до активного пошуку новітніх наукових підходів та ме-

ханізмів для всебічної реалізації суб'єктивних прав та обов'язків учасників податкових правових відносин.

Методологічну основу можливості дослідження податкового обов'язку платника податків як правореалізаційного процесу встановлення новітніх форм взаємодії між державою та платниками податків, сутністю яких є партнерство та суспільно корисний результат, вивчали такі учені, як Д. О. Гетманцев, А. В. Головач, П. М. Дуравкін, О. В. Ларина, Д. Г. Мулявка, О. В. Онишко, Н. Ю. Онищук, Г. В. Россіхіна, І. Л. Самсін, Р. В. Стецко, М. М. Чинчин, С. В. Шахов та ін.

Держава в односторонньому порядку встановлює податкові правові норми, які є обов'язковими для виконання всіма учасниками податкових правових відносин. У конкретних правових відносинах від імені держави виступають державні органи. Система фіскальних органів і представляє державу у сфері оподаткування, яка наділяє їх контролюючими функціями стосовно наповнення публічних грошових фондів. Крім того, держава встановлює не лише перелік прав, а й обов'язків органів Державної фіскальної служби України, а також всі види юридичної відповідальності, яку мають нести посадові особи у випадку невиконання або неналежного виконання ними покладених на них обов'язків. Органи Державної фіскальної служби України фінансово забезпечуються з боку держави, крім того, встановлюються засади відшкодування державою шкоди, завданої посадовій особі фіскального органу.

Податкові правові відносини чітко регламентують поведінку їх учасників, характеризуються персоніфікованим характером прав та обов'язків і мають на меті досягнення балансу інтересів владної сторони (держави в особі контролюючого органу) та зобов'язаної сторони (платника податків і зборів). Адже, як зазначає Г. В. Россіхіна, правозастосування виступає одним із об'єднувальних ланцюжків, що пов'язує право і державу, тим самим дозволяючи їм існувати та гармонійно розвиватися [11, 4].

На думку Д. Г. Мулявка та Р. В. Стецко, з набранням чинності Податкового кодексу України в українському податковому законодавстві завершилося формування нового правового інституту – інституту забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів [5, 20]. Відповідно до вимог ст. 36 Податкового кодексу України “податковим обов'язком визнається обов'язок платника податків обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи” [7]. Таким чином, податковий обов'язок включає кілька складових і розповсюджується лише на обов'язки платника податків по відношенню до держави. Податковий обов'язок виникає з кожного окремого податку, збору, обов'язкового платежу. Припинення податкового обов'язку регламентується ст. 37 Податкового кодексу України.

У наукових колах обговорювалась сутність податкового обов'язку платника податків. На думку П. М. Дуравкіна, податковий обов'язок визначається як сукупність закріплених у нормах податкового законодавства обов'язків, які становлять забезпечену силою державного примусу міру належної поведінки (активної позитивної або пасивно позитивної) зобов'язаного суб'єкта

податкових правовідносин [3, 7]. Н. Ю. Онищук наводить такий перелік аспектів податкового обов'язку: "а) у вузькому (обов'язок зі сплати податків) і широкому розумінні (сукупність обов'язків із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності); б) з позицій змісту та сутності; в) розмежовуючи об'єктивний та суб'єктивний податковий обов'язок; г) як податковий обов'язок зобов'язаної особи та владного суб'єкта; д) з позицій статистики та динаміки" [6, 7]. На думку О. В. Ларина, обов'язок зі сплати податків і зборів, що прирівнюється до податкового обов'язку (у вузькому розумінні), є виразником публічного інтересу держави та територіальних громад в отриманні відповідних обсягів доходів централізованими публічними грошовими фондами коштів [4, 8]. Як вважає Д. О. Гетманцев, "... податковий обов'язок платника складається із трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною. Для існування податкового обов'язку обов'язковою є наявність всіх трьох складових" [1, 136].

Функціонування цілісної податкової системи базується на самостійному визначенні платниками податків своїх податкових зобов'язань. На нашу думку, на сьогодні недостатньо уваги приділяється вітчизняними науковцями важливості забезпечення правового регулювання такої складової податкового обов'язку, як правомірне ведення податкового обліку результатів фінансово-господарської діяльності. Адже, як зазначав І. Л. Самсін, щоб виконати обов'язок зі сплати податку, платник, як правило, зобов'язаний спочатку здійснити облік об'єктів оподаткування, обрахувати суму податку, узгодити її шляхом надсилання податкової декларації до податкового органу, а вже потім здійснити сплату суми податку в строки, визначені в законі, які за загальним правилом встановлюються у днях з моменту закінчення того податкового періоду, в якому виникло зобов'язання [12, 198]. З метою спрощення ведення податкового обліку платниками податків вносились пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства України. Надбанням таких правотворчих процесів можна вважати, наприклад, зміни до обрахування об'єкта оподаткування податком на прибуток у частині врегулювання розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та податкового обліку юридичних осіб, які відрізняються своїми цілями та наслідками. Крім того, проведено чітку регламентацію переліку витрат суб'єктів підприємницької діяльності — фізичних осіб для обрахування річної суми чистого оподаткованого доходу з метою сплати податку на доходи фізичних осіб та ін.

Зміна підходів у правосвідомості представників бізнесу до сутності оподаткування після Революції Гідності призвела до того, що вони прагнуть не лише отримати максимальні прибутки від результатів свого господарювання, а й досягти суспільно корисних результатів, у тому числі шляхом сумлінного виконання податкового обов'язку. На думку А. В. Головача, добровільність сплати податку базується саме на обов'язку платників, що заснований на існуючій у свідомості людей потребі і значенні держави [2, 31]. Саме з метою усунення розбіжностей неоднозначного трактування податкових правових норм та безперешкодного виконання платниками податків податкового обов'язку

вагомим правовим інструментом можна вважати надання органами Державної фіскальної служби податкових консультацій. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків” змінено порядок надання контролюючими органами індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій, передбачено необхідність їх оприлюднення на сайті контролюючого органу, який їх надав, а також внесено механізм оскарження податкових консультацій платниками податків [8]. Суттєвим являється те, що податкова консультація повинна містити висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства, що дає можливість суб’єктам господарювання безпомилково обчислювати та сплачувати податки і збори, втілюючи у життя фактичну поведінку, яка визначена податковим обов’язком.

Безумовно, важливою складовою виконання податкового обов’язку платника податків є подання податкової звітності. Даний правовий процес, на думку автора, узагальнює показники фінансово-господарської діяльності суб’єкта звітування за певний проміжок часу і дає змогу задекларувати податкові зобов’язання до сплати, які є узгодженими і підлягають сплаті до бюджету в законодавчо визначені терміни. Таким чином, податкова звітність юридичних осіб — платників податків базується на результатах бухгалтерського та податкового обліку, а фізичних осіб — підприємців на результатах лише податкового обліку, адже вони згідно з чинним податковим законодавством зобов’язані вести облік доходів та витрат. Як зазначає С. В. Шахов, в окремих випадках податкова звітність розглядається лише як сукупність активних дій зобов’язаної особи платника податку, але світовий досвід показує логічність характеристики цього поняття як системи зустрічних дій зобов’язаних та владних суб’єктів [14, 150]. Так, згідно з вимогами ст. 5 Закону України “Про електронні документи та електронний документообіг” електронним документом визначено документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа [10]. А відповідно до вимог Наказу ДПА України “Про подання електронної податкової звітності” затверджено інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв’язку [9]. Таким чином, платники податків мають можливість звітувати за результатами фінансово-господарської діяльності за певний податковий період засобами телекомунікаційного зв’язку, а в окремих випадках, визначених Податковим кодексом України, зобов’язані подавати податкову звітність в електронному вигляді, наприклад, податкові декларації про податок на додану вартість. Держава в особі контролюючого органу зобов’язана таку звітність прийняти та перевірити у суцільному порядку, а саме — здійснити камеральні податкові перевірки. Порядок їх проведення регламентовано ст. 76 Податкового кодексу України. Наведені правові механізми підвищують якість адміністрування податків та зборів, знижують рівень корупційних ризиків в органах Державної фіскальної служби, економлять час платників податків, що витрачається на реалізацію податкового обов’язку, підвищують рівень податкової дисципліни за рахунок зрозумі-

лості та прозорості правових процедур, що регламентують порядок подання та заповнення податкової звітності. Okремо потрібно зазначити негативну тенденцію останніх років щодо нестабільності форми та порядку заповнення окремих видів податкової звітності. Деякі форми майже щорічно змінюються (наприклад, по податку на додану вартість) і дестабілізують роботу суб'єктів господарювання, адже потребують додаткового вивчення та створюють ризик скоєння помилок при їх заповненні. Вважаємо за доцільне розробити уніфіковану форму звітності окремо для платників, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності, і окремо для платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Крім того, потрібно зазначити, що при неподанні або несвоечасному поданні податкової звітності контролюючим органом застосовуються штрафні (фінансові) санкції до платників податків. Так, ст. 120 Податкового кодексу України визначає конкретні випадки неподання або несвоечасного подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності із зазначенням грошової суми штрафу. Якщо ж такі штрафні (фінансові) санкції не були застосовані контролюючим органом, це може бути підставою для притягнення до відповідальності винних посадових осіб органів Державної фіскальної служби України, адже їхні дії розцінюються як такі, що призвели до прямих втрат бюджету. Дані функції контролю практично виконує управління по боротьбі з корупцією у фіскальних органах. Таким чином, реалізація матеріальних податково-правових норм не лише передбачає активні дії суб'єктів податкових правових відносин, а й залучення державою додаткових правових механізмів щодо посиленого контролю за діями або бездіяльністю учасників податкових правових відносин.

Передумовою виконання податкового обов'язку платниками податків зі сплати податків і зборів є наявність правових підстав щодо сплати конкретного виду податку чи збору. Зазначені правові підстави можна класифікувати за такими ознаками:

1) залежно від способу організації господарської діяльності: а) юридичні особи — платники податків; б) фізичні особи — підприємці — платники податків; в) фізичні особи — платники податків;

2) залежно від способу оподаткування: а) платники, що застосовують загальну систему оподаткування обліку та звітності; б) платники, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;

3) залежно від форми оподаткування: а) платники прямих податків; б) платники непрямих податків;

4) залежно від об'єкта оподаткування: а) майно; б) товари; в) дохід (прибуток) або його частина; г) оборот з реалізації товарів; д) операції з постачання товарів (робіт, послуг) та ін.;

5) залежно від податкової юрисдикції держави: а) резиденти; б) нерезиденти;

6) залежно від наявності чи відсутності отриманих послуг, пільг тощо.

Так, залежно від способу організації господарської діяльності: платники податків — юридичні особи є платниками податку на прибуток за умови от-

римання ними суми чистого оподатковуваного прибутку, а платники податків — фізичні особи-підприємці є платниками податку на доходи фізичних осіб за умови отримання ними чистого оподатковуваного доходу. Платники податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (юридичні та фізичні особи-підприємці), зобов'язані сплачувати єдиний податок. У той же час при переході на загальну систему оподаткування, обліку та звітності юридичні особи стають платниками податку на прибуток, а фізичні особи-підприємці — платниками податку на доходи фізичних осіб. Залежно від об'єкта оподаткування платник сплачує податки лише за його наявності. Так, платниками податку на нерухоме майно є платники, які володіють таким майном на праві приватної власності або його орендують (платники орендної плати за землю). Залежно від наявності або відсутності отриманих послуг, наприклад, платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці або особи без громадянства, які перебувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк та ін.

Самого лише факту сплати податків та зборів недостатньо для повного і своєчасного виконання податкового обов'язку за умови законного ведення обліку та звітування суб'єктами господарювання. Сплата податків та зборів повинна здійснюватись у чітко визначених законодавством термінах та у повному обсязі, адже даний правовий механізм є складовою грошового наповнення бюджету або спеціальних фондів. Як зазначає М. М. Чинчин, держава в односторонньому порядку встановлює умови сплати податків, інших обов'язкових платежів, визначає коло суб'єктів податкових правовідносин, їх права та обов'язки тощо [13, 157]. Податковий кодекс України регламентує порядок сплати конкретних загальнодержавних і місцевих податків та зборів. Обов'язок зі сплати податків здійснюється такими способами: кадастровим, деклараційним і попереднім (авансовим). Сучасна фіскальна політика базується на неприпустимості здійснення платниками податків авансових платежів, якщо дана вимога не міститься у чинному податковому законодавстві. Така позиція обґрунтована основними принципами податкового законодавства щодо рівномірності своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками відповідно до вимог ст. 4 Податкового кодексу України. Водночас за наявності переплати по окремим видам податків та зборів, які фіксуються на особових картках платників податків, ведення та облік яких покладено на контролюючий орган, можлива особова форма сплати податків та зборів шляхом заліку сум грошових коштів, які були надміру сплачені платниками податків чи стягнуті органами стягнення або сплачені за кордоном. Держава в особі контролюючого органу зобов'язана застосовувати юридичні санкції за порушення термінів сплати податків та зборів у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та пені. Крім того, прострочення сплати податків та зборів може при-

звести до виникнення та накопичення податкового боргу. У такому випадку органами Державної фіскальної служби України забезпечується стягнення податкового боргу закріпленими у Податковому кодексі України заходами в імперативному порядку (наприклад: податкова застава, адміністративний арешт активів тощо). Після повного та всебічного вжиття заходів щодо примусового стягнення податкового боргу та їх безрезультатності органами Державної фіскальної служби України можливе списання безнадійного податкового боргу.

Короткий аналіз правового взаємозв'язку податкового обов'язку платника податків та держави дає змогу сформулювати висновки та пропозиції.

1. Податковий обов'язок платника податків є багатоаспектною системоутворюючою категорією, виконання якого повинно базуватися на створенні державою умов щодо його безперешкодної реалізації та налагодженні партнерських відносин з метою збалансування інтересів учасників податкових правових відносин та ефективного наповнення публічних грошових фондів.

2. Виконання податкового обов'язку платника податків становить динамічний процес, що має низку взаємопов'язаних стадій: виконання обов'язку податкового обліку, виконання обов'язку подання податкової звітності до контролюючого органу, виконання обов'язку щодо сплати податків.

3. На всіх стадіях реалізації податкового обов'язку платника податків держава залучає додаткові правові механізми щодо посиленого контролю за діями або бездіяльністю учасників податкових правових відносин (як владного суб'єкта, так і зобов'язаного суб'єкта) та застосовує юридичні санкції при скоєнні правопорушень.

4. З метою підвищення якості адміністрування податків та зборів, зниження корупційних ризиків в органах Державної фіскальної служби України, підвищення рівня податкової дисципліни за рахунок зрозумілості та прозорості правових процедур, що регламентують порядок подання та заповнення податкової звітності, запропоновано ввести уніфіковану форму звітності окремо для платників, які застосовують загальну систему оподаткування, обліку та звітності, та окремо для платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

5. Надано авторську класифікацію правових підстав щодо сплати конкретного податку або збору: 1) залежно від способу організації господарської діяльності: юридичні особи — платники податків; фізичні особи — підприємці — платники податків; фізичні особи — платники податків; 2) залежно від способу оподаткування: платники, що застосовують загальну систему оподаткування обліку та звітності; платники, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; 3) залежно від форми оподаткування: платники прямих податків; платники непрямих податків; 4) залежно від об'єкта оподаткування: майно; товари, послуги, роботи; дохід (прибуток) або його частина; оборот з реалізації товарів; операції з постачання товарів (робіт, послуг) та ін.; 5) залежно від податкової юрисдикції держави: резиденти; нерезиденти; 6) залежно від наявності чи відсутності отриманих послуг, пільг тощо.

Джерела

1. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку / Д. О. Гетманцев // Часоп. Київ. ун-ту права. — 2013. — № 4. — С. 134–137.
2. Головач А. В. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні: [монографія] / А. В. Головач, О. В. Онишко, Д. Г. Мулявка. — Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2011. — 174 с.
3. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / П. М. Дуравкін; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. — Харків, 2010. — 20 с.
4. Ларина О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Ларина; ДВНЗ “Запорізький нац. ун-т” МОН України. — Запоріжжя, 2015. — 17 с.
5. Мулявка Д. Г. Співвідношення публічного і приватного у правовому регулюванні виконання платником податків його обов'язків / Д. Г. Мулявка, Р. В. Стецко // Фінансове право. — 2012. — № 1 (19). — С. 18–20.
6. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Н. Ю. Онищук; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. — Харків, 2010. — 20 с.
7. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // ВРУ. Офіційний веб-портал. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/2755-17>
8. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків” від 17.07.2015 р. № 655-VIII [Електронний ресурс] // ВРУ. Офіційний веб-портал. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/655-19>
9. Наказ ДПА України ”Про подання електронної податкової звітності” від 10.04.2008 р. № 233, зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 16.04.2008 р. № 320/15011 [Електронний ресурс] // ВРУ. Офіційний веб-портал. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z/0320-08>.
10. Закон України “Про електронні документи та електронний документообіг” від 22.05.2003 р. № 851-IV [Електронний ресурс] // ВРУ. Офіційний веб-портал. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/851-15>
11. Россіхіна Г. В. Застосування фінансово-правових норм: монографія / Г. В. Россіхіна. — Харків : Цифрова друкарня № 1, 2013. — 400 с.
12. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія / І. Л. Самсін. — Харків : Право, 2013. — 328 с.
13. Чинчин М. М. Правова природа податкового адміністрування в Україні: монографія / М. М. Чинчин. — Харків : Право, 2014. — 160 с.
14. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності: монографія / С. В. Шахов. — Харків : Право, 2012. — 176 с.

Дослідження дало можливість сформулювати авторський підхід стосовно виконання податкового обов'язку платника податків як динамічного процесу із взаємопов'язаними стадіями, заснований на створенні державою умов безперешкодної його реалізації та збалансуванні інтересів учасників податкових правових відносин з метою ефективного наповнення публічних грошових фондів. Даний підхід базується на залученні державою додаткових правових механізмів імператив-

ного контролю за всіма учасниками податкових правових відносин з метою виконання фіскальної функції.

The research gives an opportunity to formulate authorial approach in relation to implementation of tax duties of the taxpayer as a dynamic process with the constrained stages, based on creation of the state unobstructed its realization and balancing of interests of participants of tax legal relationships the state with the aim of the effective filling of public money funds. This approach is based on the involvement of additional legal mechanisms of imperative control the state after all participants of tax legal relations in order to meet functions of fiscal.

Исследование позволило сформулировать авторский подход к выполнению налогового долга налогоплательщика как динамического процесса с взаимосвязанными стадиями, основанного на создании государством условий беспрепятственной его реализации и сбалансировании интересов участников налоговых правовых отношений с целью эффективного наполнения публичных денежных фондов. Данный подход базируется на привлечении государством дополнительных механизмов императивного контроля за всеми участниками налоговых правовых отношений с целью выполнения фискальной функции.

Надійшла 28 липня 2016 р.