

6. Про затвердження переліку спеціальностей, за якими здійснюється підготовка фахівців у вищих навчальних закладах за освітньо-кваліфікаційним рівнем молодшого спеціаліста [Електронний ресурс]: постан. Кабінету Міністрів України від 20 черв. 2007 р. № 839. – Режим доступу : http://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/4070/

УДК 347.73

Ємельянова О. О.,
здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВИЙ ОBOB'ЯЗОК ЯК ЦЕНТРАЛЬНА КАТЕГОРІЯ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ТА НАСЛІДКИ ЙОГО НЕВИКОНАННЯ

Стаття присвячена дослідженню сутності категорії «податковий обов'язок», встановленню її співвідношення із іншими спорідненими категоріями, визначенні її структурної побудови та характеристики наслідків, що настають у разі невиконання податкового обов'язку в цілому або окремих його елементів. Розглядаються етапи виконання податкового обов'язку, звертається увага на диференціації послідовності виконання складових елементів податкового обов'язку залежно від виду податку.

Ключові слова: податкова звітність, податкове зобов'язання, податковий облік, податковий обов'язок, податок, реєстрація.

Статья посвящена исследованию сущности категории «налоговая обязанность», установлению ее соотношения с другими родственными категориями, определению ее структурного построения и характеристике последствий, наступающих в случае невыполнения налоговой обязанности в целом или отдельных ее элементов. Рассматриваются этапы исполнения налоговой обязанности, обращается внимание на

дифференциацию последовательности выполнения элементов налоговой обязанности в зависимости от вида налога.

Ключевые слова: налоговая отчетность, налоговое обязательство, налоговый учет, налоговая обязанность, налог, регистрация.

The article investigates the essence of the category of "tax obligation", establishing its relationship with other related categories, determining its construction and structural characterization of the effects that occur in the case of non-tax obligation as a whole or its individual elements. We consider the stages of the tax obligation, draws attention to the differentiation sequence of the constituent elements of the tax duty depending on the type of tax.

Tax obligation substantially different in nature from other kinds of industry legal obligation that determines the specific means of influencing the participants of tax relations in the course of its implementation. Currently underdeveloped left position regarding the relationship between tax obligation to other categories of tax law, as well as some issues to overcome negative consequences of improper execution. The main purpose of this paper is to determine the place of tax obligation of tax and other legal categories and setting the possible consequences of its failure.

The study essence of the notion "tax debt" was established its relationship with other related categories, given its structural organization and defined consequences occur in case of non-tax obligation as a whole or its individual elements. As a result, emphasis was made on these fundamental points. First, the tax obligation is the central category of tax law and have priority over other obligations of the taxpayer. Second, the tax obligation applies to a wide range of people and has a compulsory nature. Third, the tax liability has nothing to do with the commitment in the civil law sense. Fourth, the actual tax obligation consists of obligations of tax accounting, tax, and tax reporting. Fifth, each of the components of the tax obligation has its own structure.

Keywords: tax records, tax liability, tax accounting, tax duty, tax registration.

Постановка проблеми. Реалізація всіх складових податкового обов'язку є запорукою наповнення державного та місцевих бюджетів. Завдяки цьому держава має змогу фінансувати різноманітні програми соціального, економічного, оборонного, медичного, освітнього та іншого характеру. Невиконання податкового обов'язку в цілому або окремих його складових призводить або до недоотримання державою та територіальними громадами публічних коштів, або до ускладнення адміністрування податків і зборів, що призводить до додаткового навантаження на контролюючі органи. Враховуючи це, важливим та актуальним питанням постає визначення місця податкового обов'язку серед інших податково-правових категорій та встановлення наслідків його невиконання.

Аналіз дослідження даної проблеми. Окремим аспектам встановлення та реалізації податкового обов'язку приділялась чимала увага з боку як науковців, так і практикуючих юристів. Аналіз наукових думок дослідників дозволяє виділити певні праці, які стосуються саме цієї тематики. До таких праць, можна віднести дослідження, які проводилися: Браславським Р. Г., Вороною Л. К., Головашевичем О. О., Дуравкіним П. М., Кучерявенком М. П., Паркулабом В. Г., Самсіним І. Л., Храбровим А. О., Шаховим С. В. та іншими вченими.

Мета. Неналежне виконання будь-якого обов'язку або зобов'язання зазвичай тягне за собою настання юридично значимих наслідків. Не є виключенням і податковий обов'язок, але через складну його структуру ці наслідки не мають однопорядкового характеру. Крім того, податковий обов'язок суттєво відрізняється за своєю суттю від інших галузевих різновидів юридичного обов'язку, що обумовлює специфічні засоби впливу на учасників податкових відносин в перебігу його виконання. Наразі недостатньо розробленими залишають положення щодо співвідношення податкового обов'язку з іншими категоріями податкового права, а також окремі питання щодо подолання негативних наслідків неналежного його виконання. Відтак, основна мета даної статті полягає у визначенні місця податкового обов'язку серед інших податково-правових категорій та встановлення можливих наслідків його невиконання.

Виклад основного матеріалу. Знаковою подією в розвитку правового регулювання відносин оподаткування в Україні можна назвати прийняття Податкового кодексу наприкінці 2011 року, в якому вперше було визначено термін «податковий обов'язок». Наразі під ним розуміється «обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи» [9]. Утім, для з'ясування змісту категорії податковий обов'язок варто звернути увагу на те, яким чином його розглядають вчені-фінансисти.

Витоки податкового обов'язку закріплено на Конституційному рівні. Відповідно до положень ст. 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [4]. При цьому варто відмітити, що ця стаття міститься у розділі, присвяченому правам та обов'язкам людини і громадянина, а податковий обов'язок розповсюджується на більш широке коло осіб та включає окрім фізичних осіб також юридичних осіб та їх відокремлені підрозділи. Це досягається застосуванням в Конституції України терміну «кожен» при характеристиці суб'єктного складу відносин з приводу сплати податків та подальшою деталізацією кола платників у Податковому кодексі України.

Концепція загальності оподаткування відстоювалася задовго до прийняття в Україні конституції. Наприклад, відомий вчений Д. М. Львов наголошував, що «... держава існує для всіх і всім надає своє заступництво своїми установами, то всі й зобов'язані платити податки» [7, с. 287]. На переконання М. І. Тургенева «... усі громадяни користуються вигодами суспільства, відповідно, усі повинні сприяти збереженню його. Кожен громадянин, перебуваючи під захистом уряду й законів, зобов'язаний робити пожертви ... для підтримання цього уряду та цих законів. ... Одним словом: усі повинні сприяти благу всіх» [11, с. 134, 135]. К. Г. Рау зазначала, що «... праву державної влади обкладати податками відповідає обов'язок

громадян платити їх. Підстава цього права і цього обов'язку полягає в тому, що той, хто живе в державі, користується благами державного союзу і багатьох державних установ, тому зобов'язаний брати участь і в тих повинностях, за допомогою яких держава набуває засоби для повного прояву своєї діяльності» [10, с. 277].

Янжул І. І. вказував, що «всім членам суспільства належить нести податковий тягар, усі піддані або громадяни, які беруть участь у вигодах державного життя, зобов'язані відчувати й тягар, пов'язаний з ними. Так, обов'язок платити податки поширюється на всіх фізичних і юридичних осіб, які живуть або перебувають у межах країни» [14, с. 247]. Схожу думку відстоював С. Ю. Вітте, коли доводив доцільність загальності оподаткування, мотивуючи це необхідністю участі у сплаті податків всіх осіб й господарств, що користуються охороною держави [1, с. 53].

Сучасні погляди на суть податкового обов'язку дещо відрізняються від окреслених вище. Так, Н. Ю. Онищук розглядає податковий обов'язок в контексті реалізації податкових відносин. На її переконання «податковий обов'язок» як правове явище являє собою один із структурних елементів, що утворюють юридичний зміст податкових правовідносин [8, с. 12]. І. І. Кучеров характеризує податковий обов'язок як різновид публічних обов'язків, які держава покладає на фізичних осіб і на організації. Вчений підкреслює, що податковий обов'язок є, як і будь-який правовий обов'язок, юридичною мірою належної поведінки учасника правовідносин; полягає в обов'язку сплатити у визначеному розмірі та у встановлений строк податки (збори); передбачається законодавством про податки і збори; його виконання забезпечується силою державного примусу; виникає, змінюється та припиняється за наявності підстав, установлених законодавством про податки і збори [5, с. 140, 141].

А. О. Храбров характеризує податковий обов'язок як вид загально-правового обов'язку, що входить до системи обов'язків, які покладаються на зобов'язаних осіб, і полягає в необхідності здійснення певних правомірних дій з боку

суб'єктів, забезпечений державним примусом та імперативними податково-правовими нормами [12, с. 83]. Водночас, зволікаючи на суб'єктний склад податкових відносин, варто приєднатися до позиції Д. А. Кобильніка, який переконливо доводить можливість покладання податкового обов'язку тільки на платників, у той час як участь уповноважених органів полягає в контролі за виконанням податкового обов'язку платниками податків, в управлінні ними [3, с. 23]. При цьому аргументовано вбачається позиція М. П. Кучерявенко, який пропонує в окремих випадках застосовувати конструкцію правообов'язку, що передбачає кореспондування певним правам платника обов'язків контролюючих органів та навпаки [6, с. 382].

При характеристиці податкового обов'язку вчені приділяють увагу термінологічному апарату та вказують на неправильність вживання терміну «податкове зобов'язання» замість «податковий обов'язок», аргументуючи це диспозитивною природою зобов'язання [6, 2, 12, 8]. У цілому погоджуючись з такою позицією, хотілося б її дещо уточнити. Зобов'язання в розумінні публічних та приватних галузей права трактується по різному. В цивільному праві, наприклад, зобов'язання розглядається як різновид обов'язку, коли одна сторона зобов'язується виконати певні дії. Натомість, в податковому праві, яке є публічною галуззю, в термін «податкове зобов'язання» вкладається зовсім інший сенс. Так, відповідно до Податкового кодексу України «податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством ...» [9]. Тобто, в податково-правовому розумінні податкове зобов'язання – це просто сума податку, яку має сплатити платник.

Враховуючи наведені погляди на суть податкового обов'язку, а також його нормативне визначення, можна сформулювати власне бачення щодо структури податкового обов'язку. Традиційно виділяють три складових податкового обов'язку – обов'язок з податкового обліку, обов'язок зі сплати

податку, обов'язок з податкової звітності [6, 12, 8]. Утім, можна побачити структурні елементи, що мають самостійний характер, в кожному з елементів, що складають податковий обов'язок.

Обов'язок з податкового обліку можна диференціювати залежно від того, що обліковується. Відповідно до цього критерію можна виділяти облік об'єктів оподаткування та облік платників податків. В першому випадку йдеться про відомості, відображені зазвичай в документах податкового обліку самим платником. Так, на платника покладається обов'язок вести облік доходів, витрат, майна – іншими словами всього того, з чим чинне податкове законодавство пов'язує виникнення податкового обов'язку. Така логіка дозволяє нам говорити про передування стадії обліку в процесі виконання податкового обов'язку.

В чинному Податковому кодексі України при наданні дефініції терміну «податковий обов'язок» немає безпосереднього посилання на обов'язок з податкового обліку, але вказується на обов'язок задекларувати суму податку. На наше переконання, це близькі за змістом, але не тотожні категорії. Безумовно, і декларування, і облік передбачають фіксацію відомостей у певних документах. Тобто, йдеться про відображення фактичних або прогнозованих показників в документах. Утім, облік на відміну від декларування не передбачає передачу цих відомостей іншим особам. На наше переконання, облік має за мету визначення суми податкового зобов'язання, яку має сплатити платник, а декларування передбачає формування звітних документів та їх передачу до контролюючого органу.

Водночас, облік об'єктів оподаткування не буде мати сенсу без обліку самих платників податків. Їх облік є необхідним для визначення суттєвих характеристик одного з основних елементів правового механізму податку – платника. Завдяки обліку платників податків і зборів контролюючі органи мають змогу отримувати інформацію щодо їх діяльності, появи в них об'єкта оподаткування, реалізації ними інших складових податкового обов'язку тощо.

Часом в науковій літературі облік платників зводять лише до реєстраційних заходів. На наше переконання, це невірний

підхід. Так, законодавство покладає обов'язок на фізичних та юридичних осіб зареєструватися в якості платників податків, але на цьому обов'язок з податкового обліку суб'єктів оподаткування не припиняється. Відомості про платників податків зберігаються в спеціальних реєстрах, які ведуться та актуалізуються спеціальними органами. Облік платників податків, як і облік об'єктів оподаткування – це не одномоментна дія, а триваючий процес, тому зводити його тільки до реєстрації платником податків не можна.

Дві інші складові податкового обов'язку – обов'язок з податкової звітності та обов'язок зі сплати податку – не завжди сліднують один за одним. Послідовність реалізації цих обов'язків залежить як від конкретного платежу, так і від порядку його сплати. Наприклад, по податку на додану вартість застосовується деклараційний спосіб сплати, який передбачає спочатку формування та подання податкової звітності, а потім, на підставі зазначених у звітних документах відомостей, сплату податку до відповідного бюджету. При сплаті податку на доходи фізичних осіб податковими агентами застосовується інший підхід – спочатку потрібно його сплатити, а потім надати звітність.

Також варто наголосити, що обов'язок з податкової звітності теж має декілька етапів реалізації, що дозволяє виокремити його складові елементи. Так, спочатку потрібно відобразити відомості податкового обліку в документах податкової звітності. Після цього ці документи мають бути доставлені у контролюючі органи у встановлені податковим законодавством строки. Нарешті, навіть після передачі документів податкової звітності до контролюючих органів, на платника податків покладається обов'язок їх зберігати протягом терміну, достатнього для проведення податкової перевірки. Отже, обов'язок з податкової звітності складається з обов'язків формування звітних документів, їх передачі контролюючим органам, подальшого зберігання цих документів протягом встановленого строку.

Не зважаючи на те, що законодавець чітко не визначив три складові податкового обов'язку у ст. 36 Податкового кодексу України, їх фактична наявність підтверджується і підходом до

встановлення відповідальності за порушення його виконання. Так, Главою 11 Розділу 2 Податкового кодексу України встановлено низку складів податкових правопорушень [9]. Їх аналіз дозволяє виокремити правопорушення, що полягають у неналежному виконанні вказаних нами трьох складових податкового обов'язку. Тобто наслідки невиконання податкового обов'язку диференційовано залежно від того, яку його складову не було виконано.

Висновки. В результаті дослідження сутності категорії «податковий обов'язок» було встановлено її співвідношення із іншими спорідненими категоріями, наведено її структурну побудову та визначено наслідки, що настають у разі невиконання податкового обов'язку в цілому або окремих його елементів. В результаті цього було зроблено наголос на наступних принципових моментах. По-перше, податковий обов'язок є центральною категорією податкового права та має першочергове значення у порівнянні з іншими обов'язками платника податків. По-друге, податковий обов'язок розповсюджується на широке коло осіб та має загальнообов'язковий характер. По-третє, податкове зобов'язання не має нічого спільного із зобов'язанням у цивільно-правовому розумінні. По-четверте, фактично податковий обов'язок складається з обов'язків з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності. По-п'яте, кожен зі складових елементів податкового обов'язку має власну структуру.

Література:

1. Витте С. Ю. Конспект лекцій о государственном хозяйстве / С. Ю. Витте. – СПб.: Типография Брокгаузъ-Ефронъ, 1914. – 154 с.
2. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Олександр Олександрович Головашевич. – Х., 2008. – 193 с.
3. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні / Д. А. Кобильнік. – Х., 2002. – 206 с.
4. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
5. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций; изд. 2-е, перераб. и доп. / И. И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. – 448 с.

6. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Право, 2002. – Т. 3: Учение о налоге. – Х.: Легас-Право, 2005. – 600 с.
7. Львов Д. Курс финансового права / Д. Львов. – Казань: Типогр. Импер. ун-та, 1888. – 517 с.
8. Онишук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: дис.... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Надія Юріївна Онишук. – Х., 2010. – 202 с.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – №92. – Ст. 3248.
10. Рау К. Г. Основные начала финансовой науки: в 2-х т. / Рау К. Г. – [пер. с нем. под ред. Корсак А.]. – Т.1. – Спб.: Типограф. Майкова, 1867. – 316 с.
11. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. 1818 г. / Н. И. Тургенев // У истоков финансового права: В 2 - х т. /Под ред. А. Н. Козырина. – М.: Статут, 1998. – Т.1. – 432 с.
12. Храбров А. Налоговая обязанность как вид правовой обязанности / А. Храбров // Підприємництво, госп-во і право. – 2004. – № 5. – С. 81-83.
13. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Андрій Олександрович Храбров. – Х., 2004. – 182 с.
14. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 555 с.

УДК 321.7

Золотоноша О.В.,

здобувач Відкритого міжнародного університету
розвитку людини «Україна»

ФІНАНСОВА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ ЯК ОСНОВНА УМОВА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОВНОВАЖЕНЬ МІСЦЕВИМИ ОРГАНАМИ ВЛАДИ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена аналізу особливостей фінансової децентралізації як основної умови реалізації владних повноважень місцевими органами влади та основним проблемам розмежування зазначених повноважень між органами державної