

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ THE QUESTION OF IMPLEMENTATION TAX OBLIGATIONS

Коваль О.О.,
*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри конституційного,
міжнародного та адміністративного права
Класичного приватного університету*

У статті досліджено сутність поняття податкового обов'язку як у широкому, так і вузькому розумінні: умови його виникнення та належного виконання. Розглянуто складові податкового обов'язку. Досліджено особливості його виконання податковими агентами, виявлено колізії у податковому законодавстві стосовно виконання податкового обов'язку цією категорією учасників податкових правовідносин, надано рекомендації щодо їх усунень.

Ключові слова: податковий обов'язок, платник податку, податковий агент, виконання податкового обов'язку, податковий облік, сплата податків та зборів, подання податкової звітності.

В статье исследована сущность понятия налоговой обязанности как в широком, так и узком смысле: условия её возникновения и надлежащего исполнения. Рассмотрены составляющие налоговой обязанности. Исследованы особенности её выполнения налоговыми агентами, выявлены коллизии в налоговом законодательстве относительно выполнения налоговой обязанности этой категорией участников налоговых правоотношений, даны рекомендации по их устранению.

Ключевые слова: налоговая обязанность, налогоплательщик, налоговый агент, исполнение налоговой обязанности, налоговый учет, уплата налогов и сборов, предоставление налоговой отчетности.

In the article the essence concept tax obligation as a wide and a narrow sense: the conditions of its origin and proper implementation. The components of the tax obligation. The features of his performance tax agents found in tax legislation impacts on the implementation of this tax obligation tax legal categories of participants – recommendations for their removals.

Key words: tax obligation, taxpayer, tax agent, perform tax obligation, tax accounting, payment of taxes, tax filing.

Актуальність теми дослідження. Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Водночас обов'язок зі сплати податків є першочерговим і безумовним, таким, що випливає з норми, закріпленої у ст. 67 Конституції України, де регламентується, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним діяльності). Дослідженню питання правової природи податкового обов'язку, моменту його виникнення та припинення присвятили свої праці вітчизняні науковці, серед яких: Л. Воронова, Н. Воротіна, Л. Касьяненко, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Орлюк, Н. Пришва, Л. Савченко, В. Федоров та інші. Істотне значення для здійснення дослідження мали праці й зарубіжних вчених у галузі фінансового права: В. Белих, А. Бризгаліна, Д. Вінницького, В. Гурєєва, О. Горбунової, М. Карасьової, О. Козиріна, Ю. Крохіної, М. Мілякова, С. Пепеляєва, Г. Петрової, М. Піскотіна, Н. Хімічевої, Д. Черника, Д. Щокіна.

Але з набуттям чинності Податкового кодексу України не тільки суттєво змінено порядок справляння багатьох видів податків і зборів, а, перш за все, розширено коло прав і обов'язків платників податків, що обумовлює необхідність дослідження податкового обов'язку з урахуванням норм чинного податкового законодавства, а особливо порядок його належного виконання, що, насамперед, сприятиме наповненню державного та місцевих бюджетів та дозволить органам державної влади та місцевого самоврядування належно виконувати покладені на них функції з фінансового забезпечення соціальних програм, виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ, фінансування капітальних видатків, надання субсидій і поточних трансфертів підприємствам і установам та ін.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 36.1 ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи [1].

Тобто податковий обов'язок у широкому розумінні включає не тільки обов'язок платника податку сплатити встановлені податковим законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів у встановленні строки та повному обсязі, а й обов'язок: ведення податкового обліку, складання та своєчасного подання податкової звітності, інших документів до контролюючих органів. Податковий обов'язок виникає з кожного окремого податку, збору та обов'язкового платежу.

У наукових колах обговорювалось питання сутності податкового обов'язку. Так, Г. Петрова наголошує на тому, що податковим обов'язком є обов'язок платника податків сплатити певний податок (збір) за наявності обставин, встановлених актом податкового законодавства. [2, с. 55]. Схожої думки дотримується М. Легкова, але вона уточнює, що сплата відбувається до бюджету або до державних цільових фондів відповідної суми коштів (тобто податків чи зборів) у порядку і строки, встановлені податковим законодавством [3]. Проте із цими визначеннями складно погодитися, тому що вони не враховують усіх складових податкового обов'язку, як- то: ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Ми більш погоджуємося з визначенням поняття, що надає М. Кучерявенко, який наголошує на тому, що особливістю податкового обов'язку є його складний характер, який саме і полягає не тільки у сплаті податків і зборів, а й реалізується через обов'язок ведення податкового обліку та подання податкової звітності [4].

Комплексне наукове дослідження з вивчення правових аспектів регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку було здійснене А. Храбровим. Під податковим обов'язком автор пропонує розуміти передбачений спеціальними законами як обов'язок суб'єктів податкових правовідносин із реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов'язок платників податків з: обліку (податкової реєстрації), сплати та звітності. До того ж він підкреслює, що податковий обов'язок більшою мірою стосується саме платників податків і зборів (зобов'язаних осіб), ніж уповноважених осіб, тобто податкових агентів [5]. Тобто можна зробити висновок, що під змістом податкового обов'язку він пропонує розуміти належну поведінку з реалізації покладених законодавством обов'язків не тільки платника податку, а й контролюючих органів щодо: сумлінного виконання покладених на контролюючі органи функцій, визначених у ст. 19 ПК України; коректного та уважного ставлення до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм ПК України; недопущення розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи; надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкритої податкової інформації щодо окремих

платників податків та інших обов'язків передбачених ст. 21 ПК України.

Так, дійсно, за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом, а шкода, завдана неправомірними діями таких осіб, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету (п. 21.2-21.3 ст. 21 ПК України [1]).

Але чи можливо обов'язки посадових осіб контролюючих органів, визначені у ст. 21 ПК України, вважати податковим обов'язком, це досить спірне питання, адже, враховуючи те, що А. Храбров одночасно пропонував внести зміни до ЗУ «Про систему оподаткування», може, така думка і має право на існування, але в сучасних реаліях таке визначення є не зовсім коректним, тому що згідно з п. 36.1 ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається лише обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [1]. До того ж обов'язки посадових осіб контролюючих органів більш пов'язані з процесом адміністрування податків та зборів.

Одним із перших складових податкового обов'язку А. Храбров вважає обов'язок з податкового обліку, який, на його думку, починається з податкової реєстрації особи як платника податків і зборів. Можна сказати, що це саме один із тих юридичних фактів, з яким пов'язано виникнення податкового обов'язку, хоча це теж не зовсім так.

Адже, відповідно до п. 63.2 ст. 63 ПК України, взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору. Тобто в особі може і не виникнути податкового обов'язку як у широкому, так і вузькому розумінні, але вона підлягає взяттю на облік.

Крім того, неможливо погодитися з А. Храбровим з приводу того, що обов'язок із податкового обліку починається тільки з податкової реєстрації. Адже платники податків зобов'язані стати на облік у відповідних контролюючих органах не тільки за основним місцем обліку, а й неосновним у разі створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна або відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими ПК України та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України [1]).

Як зазначає О. Покатаєва, для виникнення податкового обов'язку замало лише розробки на законодавчому рівні порядку сплати податків, оскільки необхідним є виникнення ще певних юридичних фактів, таких як: поява об'єкта оподаткування (купівля рухомого чи не рухомого майна, отримання прибутку або доходу тощо). Розмір податку також може бути зменшено, якщо його платник має право на застосування податкових пільг, на які він отри-

мує право при настанні певних юридичних фактів: тих, що можуть бути пов'язані безпосередньо з таким платником (отримання інвалідності, народження трьох і більше дітей), та тих, які не залежать від самого платника (внесення змін до законодавства в частині надання пільги новим категоріям фізичних або юридичних осіб) [6, с. 13]. Так, дійсно, обов'язок зі сплати плати за землю може виникнути у платника лише за умови, якщо фізична чи юридична особа є власником земельної ділянки чи її частки або землекористувачем. А обов'язок зі сплати транспортного податку може виникнути лише в разі реєстрації права власності на транспортні засоби віком до 5 років (пп. 267.2.1, п. 267.2 ст. 267 ПК України [1]).

Проте, враховуючи, що за мету нами поставлено дослідження особливостей виконання податкового обов'язку, розглянемо сутність цього поняття. Отже, якщо досліджувати виконання податкового обов'язку у вузькому розумінні, то до останнього слід віднести сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів у повному обсязі та у встановлений законодавством строк, про що йдеться й у ст. 38 ПК України. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом або представником платника податку [1].

Щодо строків належного виконання податкового обов'язку, слід зазначити, що відповідно до п. 57.1 ст. 57 ПК України платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім окремо встановлених випадків [1].

Обов'язок зі сплати податку вважається виконаним:

1) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту пред'явлення платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності коштів на рахунку платника, достатніх для сплати податку, й оформлення доручення належним чином;

2) при сплаті податку наявними коштами – з моменту внесення відповідної суми в банк чи відділення зв'язку [4].

Відповідно до п. 31.1 ст. 31 ПК України строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений [1].

Проте, як зазначалося раніше, у випадках, передбачених податковим законодавством, сплата податків та зборів може здійснюватися податковим агентом. Хто такий податковий агент? Податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та

за рахунок коштів платника податків (п. 18.1 ст. 18 ПК України [1]).

У свою чергу, податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені податковим законодавством для платників податків.

Пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПК України конкретизують, хто має статус податкового агента щодо податку на доходи фізичних осіб, а саме: юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), самозайняті особи, представництва нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення норм податкового законодавства [1].

П. 57.1 ст. 57 ПК України конкретизує умови сплати податковим агентом суми податкового зобов'язання, тобто суму нарахованого чи утриманого податку, самостійно визначеного ним з доходу, що виплачується на користь платника податку – фізичної особи – та за рахунок такої виплати, у передбачені законодавством строки [1].

Але, як відомо, податкові агенти повинні сплачувати не тільки податок на доходи фізичних осіб.

Так, податок, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення (тобто екологічний податок) у разі використання палива, утримується і сплачується до бюджету податковими агентами, до яких належать суб'єкти господарювання, які: здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника; здійснюють ввезення палива на митну територію України (п. 241.1-241.2 ст. 241 ПК України [1]).

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі здійснення торгівлі на митній території України паливом власного виробництва встановлюються у гривнях за кожен тону реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами палива (п. 244.1 ст. 244 ПК України [1]).

До того ж податкові агенти справляють туристичний збір під час надання

послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням (ночівлею) (пп. 268.6.1 п. 268.6, ст. 268 ПК України [1]). Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів (пп. 268.7.1 п. 268.7 ст. 268 ПК України [1]).

Отже, аналіз статей 241, 268 ПК України дає підстави стверджувати, що податковим агентом може

бути не тільки особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до бюджетів, оскільки об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний місячний та/або річний оподатковуваний дохід (п. 163.1 ст. 163 ПК України[1]), тоді як стосовно екологічного податку – обсяги та види палива, в тому числі виробленого з давальницької сировини, реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами(п. 242.1 ст. 242 ПК України[1]). Тому можна зробити висновок, що визначення узагальнюючого поняття «податкового агента», надане у п. 18.1 ст. 18 ПК України, є некоректним та потребує уточнення.

Була спроба дослідження поняття податкового агента в наукових колах. Так, М. Жернаковим було надане власне визначення цього поняття як особи, яка є джерелом виплати доходів платнику податків та на яку податковим законодавством покладається обов'язок з обчислення, утримання та сплати податків до відповідного бюджету за рахунок коштів платника податків та від його імені [7].

На той час (коли захищалась дисертація) ЗУ «Про систему оподаткування», який саме і визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників [8], не існувало визначення цього поняття, що обумовило наукові пошуки М. Жернакова. Можна сказати, що таке формулювання схоже з тим, що надає ст. 18 ПК України, але ми з ним лише частково можемо погодитись, тому що стосовно сучасних реалій подібне визначення не зовсім підходить до податкових агентів з екологічного податку та туристичного збору.

Вважаємо доцільним внести зміни до ст. 14 ПК України, в якій надати визначення податкового агента саме для екологічного податку та туристичного збору, як це на сьогодні існує для податку на доходи фізичних осіб. Пропонується доповнити пп. 14.1.180, п.14.1, ст. 14 ПК України підпунктами 14.1.180.1 та 14.1.180.2, які викласти в такій редакції:

14.1.180.1 – податковий агент щодо екологічного податку – юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), постійні представництва нерезидентів, що здійснюють торгівлю на митній території України паливом власного виробництва та/або передають замовнику або за його дорученням іншій особі паливо, вироблене з давальницької сировини такого замовника; та/або здійснюють ввезення палива на митну територію України, які зобов'язані розраховувати та сплачувати податок, передбачений розділом VIII цього Кодексу, до бюджету, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому статтею 18 та розділом VIII цього Кодексу;

14.1.180.2 – податковий агент щодо туристичного збору – адміністрація готелю, кемпінгу, мотелю, гуртожитку та іншого закладу готельного типу, санатор-

но-курортного закладу; квартирно-посередницька організація, яка направляє неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму; юридична особа або фізична особа – підприємець, яка уповноважується сільською, селищною або міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою, що зобов'язані розраховувати та сплачувати збір, передбачений розділом XII цього Кодексу, до місцевого бюджету, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм у порядку, передбаченому статтею 18 та розділом XII цього Кодексу;

Проте щодо належного виконання податкового обов'язку в широкому розумінні, що включає не тільки обов'язок сплати платника податку до бюджетів усіх рівнів або до державних цільових фондів певної суми коштів, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та подачі податкової звітності, слід зазначити, що навіть у разі своєчасної сплати податків та зборів, якщо платник податку не дотримався строків подання звітності, визначених у п. 49.18, ст. 49 ПК України, він буде притягнутий до відповідальності, про що говорить у ст. 47 ПК України, як до фінансової відповідно до ст. 120 ПК України, санкція якої передбачає накладення штрафу в розмірі 170 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання; за ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, – в розмірі 1020 гривень за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Але вважаємо, що податковий обов'язок стосовно своєчасності подання звітності може бути і похідним. Так, п. 50.1 ст. 50 ПК України зобов'язує платника податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, виконати такі дії:

– або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3 % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

– або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, в якому було виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо платник податку не виконує ці вимоги, то до нього можуть бути застосовані санкції відповідно до п.120.2 ст. 120 ПК України у вигляді накладення штрафу у розмірі 5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання [1]. До того ж такий платник податку може бути притягнутий до адміністративної відповідальності у вигляді попередження або накладення штрафу у розмірі від трьох до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За вчинене особою аналогічне правопорушення протягом року – у вигляді накла-

дення штрафу у розмірі від п'яти до восьми неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (ст. 164-1 КпАП [9]).

Висновки. Отже, податковий обов'язок впливає з конституційної норми: є першочерговим та безумовним; виникає між суб'єктами з приводу сплати податків та зборів за наявності підстав, як-то наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає такий обов'язок.

У широкому розумінні податковий обов'язок включає не тільки обов'язок платника податку сплатити встановленні податковим законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі до бюдже-

тів усіх рівнів або до державних цільових фондів у встановленні строки та повному обсязі, а й обов'язок ведення податкового обліку, складання та своєчасного подання податкової звітності, інших документів до контролюючих органів.

У випадках, передбачених податковим законодавством, виконання податкового обов'язку може здійснюватися податковим агентом за такими податками та зборами, як податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок та туристичний збір.

Визнано, що узагальнююче поняття «податковий агент», надане у п. 18.1 ст. 18 ПК України, є некоректним та потребує уточнення. Запропоновано внесення змін до пп. 14.1.180, п. 14.1 ст. 14 ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Петрова Г.В. Налоговое право : учебник для вузов / Г.В. Петрова. – М. : ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – 271 с. – ISBN 5-89123-18-6.
3. Легкова М.Ф. Податкове право : посібник [Електронний ресурс] / М.Ф. Легкова, В.Б.Марченко. – Режим доступу : <http://www.abetka.org/yurydychna-osvita/podatkove-pravo/podatkove-pravo---posibnik---legkova-m-f-marченко-v-b->
4. Податкове право: Навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; За ред. Проф. М.П. Кучерявенко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400 с. ISBN 966-667-108-5. [Електронний ресурс]: – Режим доступу : <http://www.radnuk.info/pidrychnuku/podatkove-pravo/50-bex/1136-s-2-----.html>
5. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / А.О. Храбров ; Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. – Х., 2004. – 20 с. – укр. http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe
6. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / О. В. Покатаєва; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2011. – 36 с.
7. Жернаков М.В. Правове регулювання представництва у сфері оподаткування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / М.В. Жернаков ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2009. – 16 с. – укр. http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe
8. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251– XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. (зі змінами та доповненнями), № 8073-X [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/print1329896557051809>.