

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»
ІНСТИТУТ ДЕРЖАВИ І ПРАВА ІМЕНІ В.М. КОРЕЦЬКОГО НАН УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА ШКОЛА СУДДІВ УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ ДЕРЖАВИ І ПРАВА КРАЇН ЄВРОПИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ ПРАВОСУДДЯ
OVČIANSKE ZDRUŽENIE LEX PRO OMNES (SLOVENSKO)
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА КОНСТИТУЦІЙНОГО ПРАВА
ТА ПОРІВНЯЛЬНОГО ПРАВОНАВСТВА

МАТЕРІАЛИ
МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ
«КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВЕ
БУДІВНИЦТВО НА ЗЛАМІ ЕПОХ:
ПОШУКИ ОПТИМАЛЬНИХ МОДЕЛЕЙ»

3-4 травня 2019 р.

м. Ужгород

Греца С.М.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри конституційного права
та порівняльного правознавства
юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Греца Я.В.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського права
юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

ЗМІСТ ПРАВОВІДНОСИН ПО АДМІНІСТРУВАННЮ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Статтею 67 Конституції України встановлено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, становлених законом. Виконання цього конституційного обов'язку забезпечується, зокрема, чітким механізмом адміністрування податків і зборів. Найбільш актуальним і важливим є механізм адміністрування податку на додану вартість, який, з одного боку, є найбільш складним, а з другого – надходження від цього податку мають найбільшу питому вагу у структурі всіх податкових надходжень.

Проблемам адміністрування податків і зборів присвячені праці таких вчених, як І.П. Вакулич, О.З. Дадашев, Ю.Б. Іванов, Т.В. Калінеску, В.А. Красницький, В.Б. Марченко, Т.О. Проценко, М.А. Соколовська.

Метою нашого дослідження є визначення змісту правовідносин по адмініструванню податку на додану вартість.

Розкриваючи зміст правовідносин по адмініструванню податків і зборів, ми виходимо із загальних засад, які розглядають податкові відносини як складову частину фінансово-правових відносин. Як зазначає Орлюк О.П., матеріальним змістом фінансових правовідносин є поведінка суб'єктів, а юридичним – суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників, що встановлені фінансово-правовими нормами [1, с. 49].

Юридичний зміст податкових правовідносин визначається потенційними можливостями розвитку подій та існуючих дій

уповноваженого і зобов'язаного суб'єктів відносин з приводу встановлення, зміни та сплати податків. Фактичний зміст податкових правовідносин – це, з одного боку, конкретні дії платників і, з другого боку, – держави (або уповноважених нею органів) по реалізації прав і обов'язків сторін при виконанні приписів норм податкового права [2, с. 13].

Юридичний зміст – більш широке поняття, ніж фактичний, воно включає в себе комплекс можливих варіантів, кілька потенційних перспектив розвитку подій. Фактичний зміст означає конкретні форми поведінки суб'єктів розвитку подій, тобто реалізацію одного з варіантів можливого юридичного змісту правовідносин [3, с. 93]. Разом з тим, на нашу думку, враховуючи метод правового регулювання, який застосовується у фінансовому праві, а також імперативний характер правових норм, у податкових правовідносинах суб'єкт рідко коли має декілька варіантів можливої поведінки. Найчастіше категоричний припис правової норми зобов'язує його діяти саме так, а не інакше, тому в разі правомірної поведінки платника податку фактичний зміст податкових правовідносин повинен співпадати з юридичним (реальна поведінка повинна узгоджуватися з тими правами та обов'язками, що передбачені правовою нормою). І тільки в разі протиправної поведінки фактичний та юридичний зміст податкових правовідносин буде відмінний. Разом з тим, застосування заходів державного примусу завжди спрямоване на забезпечення відповідності реальної поведінки суб'єкта припису імперативної правової норми.

Як зазначає Марченко В.Б., весь спектр адміністративної діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна умовно поділити на позитивну діяльність (позитивне адміністрування) та адміністративно-примусову, правоохоронну діяльність (примусове адміністрування). Під цим кутом зору методи діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна розглядати як позитивні та адміністративно-примусові, правоохоронні. Позитивна діяльність уповноважених органів у сфері справляння податків спрямована на створення певних умов для виконання податкових зобов'язань платниками, виконання обов'язків суб'єктами податкових правовідносин і містить функції організаційно-виконавчого характеру, зокрема – податкові роз'яснення, формо- і нормотворчість, нарахування податків за законом, відстрочення і

розстрочення їх сплати тощо. Адміністративно-примусова діяльність уповноважених органів у сфері справляння податків є втручанням у сферу правових інтересів суб'єктів податкових правовідносин для спонукання їх до виконання вимог податкових норм, охорони податкових відносин, тобто по суті є правоохоронною за своїм характером [4, с. 122].

Для забезпечення порядку надходження податків недостатньо видати норми, в яких закріплена панівна воля, необхідно забезпечити підпорядкування громадян і організацій правилам, що містяться в них. Як справедливо зазначає М.В. Карасьова, добровільне виконання платником податків його податкового обов'язку шляхом власних активних дій без допомоги державних органів – це те, до чого, перш за все, прагне держава. Що стосується дій державних органів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, то вони є в системі податкового регулювання вторинними, вимушеними [5, с. 146]. Однак, ми не можемо погодитись із такою позицією, оскільки при адмініструванні податку на додану вартість вимагається саме здійснення активних дій з боку податкових органів (реєстрація платників ПДВ, приймання та обробка податкової звітності тощо). Такі дії є необхідними і закономірними, а ніяк не вимушеними та вторинними. Без здійснення державними органами визначених законом заходів для адміністрування ПДВ виконання платником податку свого податкового обов'язку може бути неможливим або суттєво утрудненим.

Ефективність адміністрування ПДВ великою мірою залежить саме від належного виконання своїх функцій податковими органами, на яких покладено організацію процесу справляння податку та контроль за дотриманням законодавства при сплаті ПДВ платниками податків. Як зазначає Федосов В.М. життєздатність і надійність податкової системи залежить від двох факторів. По-перше, від правильності побудови цієї системи, а по-друге, від рівня організації податкової служби держави і налагодженості податкової роботи. На думку вказаного автора, хороша податкова служба ще може якось підтримувати хитку податкову систему, а недієздатна загрожує розвалом навіть ідеальній податковій системі [6, с. 116].

Аналізуючи функції податкових органів, їх можна класифікувати на загальні, які закріплені у загальних положеннях Податкового кодексу України і використовуються при здійсненні контролю за

дотриманням законодавства при сплаті всіх податків і зборів, у тому числі – ПДВ, а також спеціальні, які визначені в нормах, що безпосередньо регулюють сплату ПДВ.

До загальних функцій податкових органів можна віднести, зокрема:

- здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податку;
- здійснення контролю за своєчасністю подання передбаченої законом звітності (податкових декларацій), а також перевірка достовірності цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податку;
- реєстрація та ведення обліку платників податків, облік об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проведення диференціації платників податків;
- забезпечення ведення обліку податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на органи державної податкової служби, та складання звітності щодо стану розрахунків платників з бюджетом;
- здійснення контролю за погашенням податкового боргу з податків та зборів платників податків, у тому числі тих, майно яких перебуває у податковій заставі;
- здійснення контролю за відстроченням, розстроченням та реструктуризацією грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також списанням безнадійного податкового боргу;
- розробка форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням податку;
- організація інформаційно-аналітичного забезпечення процесів адміністрування та їх автоматизація;
- надання податкових консультацій відповідно до норм закону;
- забезпечення визначення в установлених законом випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування і своєчасне стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів).

Разом з тим, при адмініструванні ПДВ податкові органи здійснюють ряд спеціальних функцій, притаманних саме для цього виду податку. До них можна віднести: 1) реєстрацію платників ПДВ, яка включає в себе безпосереднє здійснення реєстрації; ведення реєстру платників ПДВ та оприлюднення його даних на офіційному

веб-сайті; розробка форм обов'язкових документів для реєстрації платником ПДВ; анулювання реєстрації платника ПДВ; 2) забезпечення ведення єдиного реєстру податкових накладних; розміщення на офіційному веб-сайті програми ведення обліку записів у реєстрах виданих і отриманих податкових накладних в електронному вигляді та забезпечення її безкоштовного розповсюдження (включаючи необхідні зміни та доповнення) шляхом надання доступу до копіювання такої програми, як через Інтернет, так і шляхом запису на магнітні носії інформації платника за його запитом; 3) прийняття податкових декларацій по ПДВ в електронній формі; 4) здійснення бюджетного відшкодування, що включає в себе камеральну перевірку даних, заявлених у податковій декларації; проведення документальної позапланової виїзної перевірки за наявності достатніх підстав, передбачених законом (із запровадженням системи електронного адміністрування ПДВ проведення документальних перевірок перестав бути актуальним); подання до органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновку із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету; надіслання платникам податків податкових повідомлень у разі зменшення або збільшення суми бюджетного відшкодування за наслідками перевірок; забезпечення визначення в автоматизованому режимі відповідності платника податку критеріям, які надають право на автоматичне відшкодування; прийняття рішення про невідповідність платника податку критеріям, що дають право на автоматичне відшкодування ПДВ.

Сучасне законодавство та технічні можливості, запровадження електронних реєстрів, дають можливість податковим органам оперативно відслідковувати господарські операції платників на предмет їх відповідності вимогам закону, здійснювати порівняння та встановлювати розбіжності між сумами податкових зобов'язань та податкового кредиту контрагентів, своєчасно на них реагувати. Це дає змогу підвищувати рівень податкової дисципліни платників, боротися з незаконними схемами мінімізації податків. Однак важливо, щоб наданий інструментарій податкові органи використовували виключно в порядку і у спосіб, встановлений законом, без порушення прав та інтересів, що охороняються законом, платників податків, які і так потерпають від недосконалості українського податкового законодавства.

Права платників податків С.Г. Пепеляєв розглядає у вузькому і широкому розумінні. У широкому розумінні – це права на реалізацію в законодавстві основних (конституційних) принципів оподаткування: “Права платників податків дотримуються, якщо наявне законодавство виконується із урахуванням принципів рівного податкового тиску, співрозмірності та справедливості оподаткування...”. У вузькому розумінні права платників податків – це конкретні правила взаємовідносин платників податків з податковими органами. Такими правами є: право на інформацію, право на поважне і ввічливе відношення, право на одностороннє застосування закону, право на справедливий розгляд спорів, право застосовувати законодавство найбільш корисним для платника податків способом тощо [7, с. 160-177].

Основні права платників податків визначені статтею 17 Податкового кодексу України. Якщо ці права систематизувати і розглянути через призму адміністрування податку на додану вартість, то в процесі такого адміністрування платник податку має, зокрема, такі права: безоплатно отримувати в органах державної податкової служби інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому законом; одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, установлених законом; бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися з їх результатами, подавати заперечення на акти перевірок; оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб); на нерозголошення конфіденційної інформації; на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів; на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб). Платник податку має також інші права, передбачені законом.

Вказана норма закону не визначає окремо ряд інших прав, якими користується платник податків у процесі адміністрування податку на додану вартість, тим не менше їх необхідно відмітити, оскільки вони мають велике значення для повного розкриття змісту відповідних правовідносин. Так, у процесі адміністрування податку на

додану вартість платник податку має право зареєструватися платником ПДВ за своїм добровільним рішенням (при наявності визначеного законом обсягу операцій з поставки товарів (робіт, послуг) це право може бути трансформовано в обов'язок), подати заяву на анулювання такої реєстрації при наявності передбачених законом підстав, право на віднесення сум податку до податкового кредиту, право на отримання бюджетного відшкодування, право на застосування автоматичного відшкодування.

Що стосується обов'язків платників податків у процедурі адміністрування ПДВ, вони узгоджуються із загальними обов'язками платників податків, які визначені законом. Кучерявенко М.П. зазначає, що податковий обов'язок у широкому значенні включає в себе обов'язок по веденню податкового обліку, обов'язок щодо сплати податків і зборів та обов'язок по податковій звітності [3, с. 253]. Відповідно до пункту 36.1 статті 36 Податкового кодексу України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і в строки, визначені законом [8]. Нормою статті 16 Податкового кодексу України визначено інші, додаткові обов'язки платників податків, які є, на нашу думку, похідними, спрямованими на виконання основного обов'язку щодо сплати податків, це, зокрема обов'язок надання податкової інформації, виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення порушень, не перешкоджати законній діяльності посадових осіб контролюючого органу, повідомляти про зміну місцезнаходження тощо. При адмініструванні податку на додану вартість, крім загальних обов'язків, визначено обов'язок зареєструватися платником ПДВ, здійснювати реєстрацію податкових накладних, перераховувати кошти на рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ у разі їх недостатності в сумі, необхідній для реєстрації податкових накладних чи сплати суми податку до бюджету, складати розрахунки коригування сум податкових зобов'язань у випадках, передбачених законом та здійснювати їх реєстрацію.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що визначення змісту правовідносин по адмініструванню податку на додану вартість, прав та обов'язків їх суб'єктів має важливе значення для розкриття правових засобів адміністрування податку на додану вартість. Обсяг прав та обов'язків суб'єктів цих відносин є специфічним, оскільки

окремі з них притаманні тільки податку на додану вартість і не характерні для інших податків і зборів, що підтверджує їх особливість. Належне виконання фіскальними органами своїх функцій в процесі адміністрування ПДВ є необхідним елементом забезпечення виконання конституційного обов'язку по сплаті податків і зборів.

Література:

1. Орлюк О.П. Фінансове право. – К.: Юріком Інтер, 2003. – 528 с.
2. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: учеб.пособие / В.Е. Кузнеченкова; ГОУ ВПО РПА Минюста России. – М.: РПА МЮ РФ, 2006 – 234 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. Марченко В.Ю. Щодо застосування терміну «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України // Проблеми державного управління та адміністративне право. Часопис Київського університету права. – 2011. Випуск 1. – С. 120-123.
5. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М.В. Карасева; Ин-т гос. и права РАН. Саратов. фил. – М.: Юристь, 2005. – 172 с.
6. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, С.А. Буковинський та ін. / За ред. Федосова В.М. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
7. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред С.Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.