

УДК 347.73

ДЕЛІКТИ, ПОВ'ЯЗАНІ З ВИКОНАННЯМ ОБОВ'ЯЗКУ ЩОДО ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

TORTS ASSOCIATED WITH THE PERFORMANCE OF DUTIES ON THE SUBMISSION OF THE TAX REPORTING

Пудрик Н.С.,

*здобувач кафедри фінансового права**Національного університету державної податкової служби України*

У статті здійснюються поглиблене теоретично-правове дослідження змісту, природи та правової специфіки деліктів, пов'язаних із виконанням обов'язку щодо подання податкової звітності, а також напрацювання загальних рекомендацій, спрямованих на запобігання їм і подолання їх. Наголошується, що з метою накопичення об'єктивної та актуальної інформації, яка формується в межах системи оподаткування, податковими органами держави було сконструйовано інститут податкової звітності, який має своїм завданням забезпечити контроль і облік даних, що стосуються виконання зобов'язаними суб'єктами своїх податкових обов'язків. Розглядаючи податкову звітність як самостійну податково-процедурну стадію, автор проводить детальний науково-правовий аналіз порядку обчислення строків подання такої звітності. Звертається увага на те, що неподання податково-звітної документації вчасно та притягнення до фінансової відповідальності платника податків у зв'язку з цим не звільняє його від обов'язку подати контрольному органу цю ж таки належним чином оформлену податкову документацію.

Ключові слова: делікт, податковий обов'язок, податкова звітність, податкове законодавство, податково-процедурна стадія, процедурні акти, строки податкової звітності.

В статье осуществляется углубленное теоретико-правовое исследование содержания, правовой природы и специфики деликтов, связанных с выполнением обязанности по представлению налоговой отчетности, а также выработка общих рекомендаций, направленных на их предотвращение и преодоление. Отмечается, что с целью накопления объективной и актуальной информации, которая формируется в рамках системы налогообложения, налоговыми органами государства был сконструирован институт налоговой отчетности, задача которого состоит в обеспечении контроля и учета данных, касающихся исполнения обязанностями субъектами своих налоговых обязанностей. Рассматривая налоговую отчетность как самостоятельную налогово-процедурную стадию, автор проводит детальный научно-правовой анализ порядка вычисления сроков предоставления такой отчетности. Обращается внимание на то, что непредоставление налогово-отчетной документации вовремя и привлечение к финансовой ответственности налогоплательщика в связи с этим не освобождает его от обязанности подать контролирующему органу эту же надлежащим образом оформленную налоговую документацию.

Ключевые слова: деликт, налоговая обязанность, налоговая отчетность, налоговое законодательство, налогово-процедурная стадия, процедурные акты, сроки налоговой отчетности.

This article provides an in-depth theoretical and legal content, legal nature and specifics of the torts related to the performance of the duty to submit tax returns, as well as the elaboration of General recommendations aimed at their prevention and overcoming. It is noted that for the purpose of accumulating objective and relevant information, which is formed in the system of taxation, the tax authorities of the state designed Institute of tax reporting, which has as its task to ensure the monitoring and recording data concerning the performance of obligated entities of their tax obligations. Considering tax reporting as an independent tax-procedural stage, the author conducts a detailed scientific and legal analysis of the procedure time limits for the submission of such reports. Draws attention to the fact that the failure to provide tax reporting documentation on time and bringing to financial liability of the taxpayer in this regard shall not relieve him from the obligation to submit to the Supervisory authority in this properly designed tax documentation.

Key words: tort, tax obligation, tax reporting, tax law, tax procedural stage, procedural acts and terms of tax reporting.

Постановка проблеми. Для того щоб забезпечити стабільний розвиток суспільних відносин у найбільш важливих сферах життєдіяльності соціуму, органам публічної

влади необхідно здійснювати перманентний контроль та акумуляцію інформації, що стосується відповідних суспільних процесів. Одрозуміти варто зазначити, що опо-

даткування є однією з таких сфер. Так, для накопичення об'єктивної та актуальної інформації, що формується в межах системи оподаткування, податковими органами держави було сконструйовано інститут податкової звітності, який має своїм завданням забезпечити контроль і облік даних, що стосуються виконання зобов'язаними суб'єктами своїх податкових обов'язків. Разом із тим у сфері оподаткування, як і в будь-якій іншій сфері суспільних відносин, час від часу та в силу певних факторів об'єктивного й суб'єктивного характеру відбуваються правопорушення. Тому особливої актуальності набуває питання, пов'язане з необхідністю здійснення поглибленого наукового дослідження змісту, природи та правової специфіки деліктів, пов'язаних із виконанням обов'язку щодо подання податкової звітності.

Стан дослідження. Ученими не раз робилися спроби здійснення поглибленого наукового дослідження змісту, природи та правової специфіки деліктів, пов'язаних із виконанням обов'язку щодо подання податкової звітності. Зокрема, у своїх працях значну увагу цьому питанню приділяли Л.К. Воронова, І.Є. Криницький, М.В. Кустова, М.П. Кучерявенко, О.П. Орлюк, Л.М. Касьяненко, А.А. Нечай, М.В. Карасьова, Л.А. Савченко, Н.І. Хімичева та інші.

Метою статті є теоретично-правове дослідження змісту, природи й правової специфіки деліктів, пов'язаних із виконанням обов'язку щодо подання податкової звітності, а також напрацювання загальних рекомендацій, спрямованих на запобігання їм і подолання їх.

Виклад основного матеріалу. Загалом можна виокремити такі види звітності: державну статистичну, бухгалтерську, фінансову та податкову. Саме поняття звітності у сфері податкового права є багатоаспектним явищем. Проаналізувавши теоретичний матеріал, можна виокремити такі підходи до розуміння податкової звітності:

- а) як сукупність податкової інформації;
- б) як сукупність податкових документів;
- в) як облік об'єктів оподаткування;
- г) як розрахунково-декларативну діяльність.

Цікавою є думка М.В. Кустової, яка під звітністю розуміє систему інформативних відомостей про об'єкт, що формалізується в документальному вигляді й надається для здійснення контролю та обліку [5, с. 343]. Із приводу зазначеної тези І.Є. Криницький відмічає, що можна погодитися з контрольною спрямованістю звітності, проте вчений-правник не погоджується з її обліковою природою. Як антитезу науковець зазначає, що звітна діяльність здійснюється з метою документалізації результатів діяльності й наявного стану речей, що складається на підставі даних податкової реєстрації та обліку, а не навпаки [4, с. 320]. На нашу думку, з відповідною антитезою не можна погодитися, адже існують випадки, коли відповідна податкова документація має подвійний характер, як звітний, так і обліковий. У такому випадку нам варто звернути увагу на положення ч. 2 ст. 67 Конституції України, де зазначається, що всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік [3].

У такому разі відповідні фізичні особи, фактично подаючи до контрольних органів документи податкової звітності, водночас надають облікову інформацію щодо наявних у них тих чи інших об'єктів оподаткування. У контексті вищезазначеної тези ми можемо говорити, що в окремих ситуаціях податково-процедурні стадії щодо податкової звітності й обліку де-факто синтезуються в одному процедурному акті – поданих фізичними особами податкових декларацій. Проте потрібно відмітити, що поєднання в межах одного процедурного акта двох стадій податкових процедур (стадій податкового обліку й звітності) є радше винятком із загального правила. Загалом ми повинні говорити про те, що стадії з податкового обліку й

звітності є самостійними процедурно-податковими стадіями, які мають різне цільове призначення.

Перед тим як перейти до безпосереднього розгляду податкової звітності як окремої податково-процедурної стадії, необхідно надати визначення поняття «податкової звітності». Як зазначає О.А. Ногіна, під податковою звітністю доцільно розуміти цілісну систему даних, що стосується об'єктів оподаткування, строків і сум сплачених податків і зборів, податкових пільг та інших інформаційних відомостей, пов'язаних із обчисленням і справлянням податків і зборів, яка подається безпосередньо платником або ж уповноваженими особами до фіскальних органів, шляхом формалізації відповідних даних у документах податкової звітності [5, с. 344].

На нашу думку, у цьому визначенні науковець розглядає податкову звітність доволі однобоко, звертаючи нашу увагу виключно на інформативний аспект податкової звітності, оминаючи при цьому властиву цій стадії процедурну природу. Ще більшу «вузькість» у підходах до розуміння податкової звітності можна простежити у визначенні цього поняття, наданого А.В. Бризгаліним. Науковець зазначає, що під податковою звітністю варто розуміти сукупність податкової документації, за посередництвом якої здійснюється фіксація податку та визначення суми відповідного податкового платежу [8, с. 309–313]. Це визначення потрібно характеризувати як таке, що не відбиває комплексності й багатоаспектності такого поняття, як податкова звітність, адже, зводячи його фактично до сукупності звітної документації, воно не розкриває процедурно-правової природи цього поняття.

Відповідне визначення взагалі не надає можливості говорити нам про податкову звітність як окрему податково-процедурну стадію, висвітлюючи так тільки аспект формалізації податково-звітної інформації в документарній формі. Варто погодитися з точкою зору М.П. Кучерявенка, який зазначає, що податковій звітності властива подвійна природа. Науковець наголошує, що, з одного боку, вона являє собою самостійний структурний елемент податкового обов'язку, а з іншого – закріплений у податковому законі додатковий елемент правового механізму податку [7, с. 354]. На нашу думку, М.П. Кучерявенко надає найбільш концептуальне визначення податкової звітності. Автор зазначає, що під податковою звітністю варто розуміти сукупність дій безпосереднього платника податків або ж уповноважених осіб і податкового органу, яка стосується складання, ведення та подання формалізованої звітної податкової документації, що містить відомості про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксує процес нарахування податку, а також суму, яка підлягає сплаті до відповідних бюджетів і цільових фондів [6, с. 369].

Комплексність наведеного визначення полягає в такому: по-перше, розкрито податково-процедурний характер податкової звітності, що дає нам змогу виокремити її в самостійну податково-процедурну стадію; по-друге, розкрито її інформативний характер; по-третє, зазначено її формалізований характер, що надає нам можливість говорити про особливу, передбачену податковим законодавством форму закріплення відповідної податково-звітної інформації; по-четверте, зазначено, що матеріалізованою формою податкової звітності є відповідна податково-звітна документація. У контексті вищезазначеного було б доцільно надати визначення такого поняття, як податкова документація. Під податковою документацією потрібно розуміти складені у визначеній податковим законодавством формі документи, що містять інформативні дані стосовно нарахованих і сплачених податків і зборів [6, с. 369].

Якщо вести мову про податкову документацію, то потрібно погодитися з думкою В.П. Беляєва, який указує, що особливістю податково-звітних документів є їхня стандартизована форма, яка розробляється й нормативно за-

кріплюється у вигляді обов'язкових єдиних бланків, що за неналежного їх оформлення правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин вимагає повторного їх оформлення та подання в належному форматі [1, с. 151]. Отже, для того щоб вважати податково-звітну документацію належним чином поданою, вона повинна відповідати двом критеріям: а) змістовому (зазначена об'єктивна й актуальна податково-звітна інформація); б) структурному (складена у відповідній законодавчо визначеній формі).

Зважаючи на самостійність податкової звітності як процедурно-податкової стадії, їй притаманна низка особливих рис, до яких можна зарахувати такі:

- складається у відповідній письмовій формі;
- подається у визначені податковим законодавством строки;
- має характерні способи подання відповідної звітної інформації: особисто платником податків або ж уповноваженою на це особою (податковим агентом, податковим представником), пересиланням поштою, переданням в електронному вигляді;
- має уніфіковану податковим законодавством форму;
- містить податково-звітну інформацію;
- подається в порядку, визначеному Податковим кодексом України [4, с. 323].

Зважаючи на багатоаспектність такого явища, як податкова звітність, виділяють низку класифікаційних критеріїв її диференціації. Залежно від виду податкового платежу, щодо якого вона подається, виділяють податкову звітність із прямих і непрямих податків. Якщо використовувати як класифікаційний критерій поняття об'єкта оподаткування, можна виділити звітність із прибуткового та майнового оподаткування. Залежно від суб'єкта податкових правовідносин, котрий складає й подає податкову звітність, виділяють звітність юридичних осіб, фізичних осіб і звітність змішаного платника. Застосовуючи темпоральний критерій, можна виділити річну, квартальну, щомісячну звітність [4, с. 325]. Що стосується документів податкової звітності, то вони також можуть бути класифіковані. Залежно від їх функціонального призначення виділяють такі види документів: а) податкові декларації; б) документація, що визначає порядок нарахування податку (довідки про доходи та майно платника податків; довідки, що підтверджують звільнення від податків); в) податкові повідомлення й вимоги [5, с. 344].

Варто також звернути увагу на способи подання податкової звітності. Виходячи з положень п. 49.3 ст. 49 Податкового кодексу України, можна виділити такі способи подання податкової звітності:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) поштою;
- в) засобами електронного зв'язку [9].

Із вищеперелічених способів подання податкової звітності на особливу увагу заслуговує спосіб подання її з використанням засобів електронного зв'язку. В умовах ХХІ ст. у зв'язку із суцільною комп'ютеризацією всіх сфер суспільного життя неабиякої актуальності набувають способи передання інформації за посередництвом засобів електронного зв'язку. Що ж стосується подання документів податкової звітності у відповідний спосіб, то в цьому випадку такі підходи до виконання свого обов'язку з податкової звітності платником податків суттєво полегшують адміністрування податків і контроль за їх справлянням, забезпечують як матеріальну, так і темпорально-процесуальну економію [2, с. 24]. Із застосуванням відповідного способу подання податково-звітної документації досягаються сформульовані Адамом Смітом принципи оподаткування – принцип зручності й економічності.

Розглядаючи податкову звітність як самостійну податково-процедурну стадію, можна констатувати, що виникає об'єктивна необхідність проаналізувати порядок обчис-

лення строків подання такої звітності. Необхідно відмітити, що строки податкової звітності встановлюються по кожному податку окремо. За загальним правилом першим днем подання податкової звітності вважається день, наступний за днем закінчення звітного періоду. Проте існують випадки, коли останній день подання податкової звітності припадає на вихідний або ж святковий день. У цьому разі днем подання звітності буде вважатися перший робочий день, що є наступним за вихідним (святковим) днем [6, с. 369]. У контексті темпоральних строків цікавим залишається також питання щодо визначення моменту, коли саме обов'язок платника податків з податкової звітності буде вважатися виконаним. Це питання набуває актуальності, коли податкова звітність подається до податкового органу не безпосередньо платником податків або ж уповноваженою на це особою, а за посередництвом пошти чи електронних засобів зв'язку. Виходячи із системного аналізу ст. 49 Податкового кодексу України, можна дійти висновку, що відповідний обов'язок платника податків щодо подання ним документів податкової звітності до контрольного органу буде вважатися виконаним у момент відправлення ним належно оформленого (за формою і змістом) пакету звітних документів на пошту чи електронну адресу контрольного органу [9].

Для того щоб говорити про завершеність податково-процедурної стадії з податкової звітності, необхідною є наявність усіх структурних елементів спеціального юридичного складу цієї стадії. Про завершеність відповідної податково-процедурної стадії можна говорити за умови, якщо податково-звітна документація:

- а) містить достовірну інформацію;
- б) подана у визначений податковим законодавством строк;
- в) містить визначені податковим законодавством обов'язкові реквізити.

Щодо першого структурного елемента, то він відбиває один із цільових напрямів реалізації податкових процедур із податкової звітності, а саме: акумуляцію актуальної й об'єктивної податково-звітної інформації. У випадку ж виявлення контрольным органом факту подання недостовірної інформації податково-процедурна стадія з податкової звітності не може вважатися завершеною, адже в такому випадку платник податків буде зобов'язаний переподати відповідну документацію, зазначивши в ній достовірну інформацію. Дотримання темпоральних строків також є важливим, адже подання податково-звітної документації з пропуском строків такого подання спричиняє перехід правозобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин зі статусу сумлінного платника податків до статусу порушника податкового законодавства. У такому випадку ми не можемо говорити про наявність такого критерію завершеності податкових процедур, як правомірність дій платника податків. Проте варто відмітити, що неподавання податково-звітної документації вчасно та притягнення до фінансової відповідальності платника податків у зв'язку з цим не звільняє його від обов'язку подати контрольному органу цю ж таки належним чином оформлену податкову документацію.

Висновки. Отже, підводячи підсумки дослідження, доречно зазначити, що з метою накопичення об'єктивної та актуальної інформації, що формується в межах системи оподаткування, податковими органами держави було сконструйовано інститут податкової звітності, який має своїм завданням забезпечити контроль і облік даних, що стосуються виконання зобов'язаними суб'єктами своїх податкових обов'язків. Варто відмітити, що поєднання в межах одного процедурного акта двох стадій податкових процедур (стадії податкового обліку й звітності) є радше винятком із загального правила. Стадії з податкового обліку й звітності є самостійними процедурно-податковими стадіями, які мають різне цільове призначення. У науці податкового права

виділяють низку класифікаційних критеріїв диференціації податкової звітності. Залежно від виду податкового платежу, щодо якого вона подається, виділяють податкову звітність із прямих і непрямих податків. Якщо використовувати як класифікаційний критерій поняття об'єкта оподаткування, можна виділити звітність із прибуткового та майнового оподаткування. Залежно від суб'єкта податкових правовідносин, що складає й подає податкову звітність, виділяють звітність юридичних осіб, фізичних осіб і звітність зміша-

ного платника. Застосовуючи темпоральний критерій, можна виділити річну, квартальну, щомісячну звітність. Що стосується документів податкової звітності, то вони також можуть бути класифіковані. Залежно від функціонального призначення їх можна поділити так: а) податкові декларації; б) документація, що визначає порядок нарахування податку (довідки про доходи та майно платника податків; довідки, що підтверджують звільнення від податків); в) податкові повідомлення й вимоги.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Беляев В.П. Контрольная форма юридической деятельности (общетеоретический аспект) / В.П. Беляев ; под ред. А.В. Малько. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2006. – С. 151.
2. Журавлева О.О. Налоговое декларирование – элемент современной налоговой политики / О.О. Журавлева, Л.Ю. Исмаилова // Фин. право. – 2008. – № 4. – С. 24.
3. Конституція України в редакції від 15.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
4. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [монографія] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
5. Кустова М.В. Налоговое право России. Общая часть : [учебник] / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юрист, 2001. – С. 343.
6. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; кНт ; цУл, 2009. – 460 с.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас : Право, 2005. – Т. 3 : Учение о налоге. – С. 354.
8. Налоги и налоговое право : [учебное пособие] / под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика Пресс, 1997. – С. 309–313.
9. Податковий кодекс України в редакції від 20.09.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1143#n1143>.