

Трибуна молодого ученого

УДК 336.221

Галкіна О.В.

ЗАГАЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ В РЕГУЛЮВАННІ СТРОКІВ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ І СТРОКІВ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Стаття присвячена актуальним питанням правового регулювання строків сплати податків та строків виконання податкового обов'язку взагалі. При цьому робиться наголос на різному виконанні податкового обов'язку в залежності від виду податку, виокремлюється специфічні риси визначення строків за окремими їх групами (прямі та непрямі, прибуткові й майнові податки тощо). Особлива увага в публікації приділена визначенню саме строків сплати податків, при цьому аргументується принципова різниця правового регулювання їх визначення на різних стадіях бюджетного процесу.

Ключові слова: податок, податкове зобов'язання, строки виконання.

Проблема правової природи податкового обов'язку, його складових та їх співвідношення в рамках єдиної системи досліджується в науці податкового права досить жваво. Вже з середини 90-х років ХХ століття з'являються концептуальні статті, спеціальні монографічні дослідження стосовно цієї проблеми. Ще більш активно в цьому напрямку почали працювати фахівці на межі ХХ-ХХІ століть. Одними із перших характеристики податкового обов'язку торкнулися такі науковці як М.П. Кучерявенко (Україна), Є.В. Порохов (Казахстан). Трохи пізніше до цих досліджень приєдналися Д.В. Вінницький, О.Ю. Грачова, О.В. Петрова, С.Г. Пепеляєв (Російська Федерація) та інші.

Змісту податкового обов'язку, його структурі та особливостей правового впливу на регулювання оподаткування взагалі були приділені і окремі дисертаційні роботи (О.В. Кухар, А.О. Храбров та інші). В той же час, неможна вважати, що даний напрямок наукового пошуку вичерпано. Узагальнюючи перспективні вектори досліджень, можна виокремити два підходи. По-перше, перспективним вбачається з'ясування особливостей виконання податкового обов'язку (та й, мабуть, всіх його складових) по окремих типах чи видах податків. В цьому сенсі, безумовно, є особливості такого виконання при порівнянні прямих та непрямих податків, майнових та прибуткових тощо. Таким чином, формується видова інституційна підстава з'ясування природи податкового обов'язку по окремих податках та зборах. По-друге, йдеться про деталізацію досліджень окремих складових податкового обов'язку: обов'язків з податкового обліку, сплати та звітності. В цьому сенсі вже є всі підстави досліджувати окремі особливості виконання таких видових обов'язків. Саме стосовно другої складової - обов'язку із сплати податків і зборів і буде йтися в цій статті.

Виконання податкового обов'язку передбачає здійснення комплексу дій платників податків та зборів, інших зобов'язаних осіб із податкового обліку, сплати податків та

податкової звітності. Складовим цієї системи виконання податкового обов'язку є певні дії, що пов'язані із передачею відповідних грошових коштів, які сформувалися як еквівалент податкового обов'язку до державного та місцевих бюджетів. При цьому важливо мати на увазі, що виконання обов'язку зі сплати відповідного платежу, який законодавець включив до переліку загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) здійснюється хоча і на межі бюджетного і податкового регулювання, але все ж таки, безумовно, в рамках податково-правового впливу. Не завжди доцільно, при цьому, посилаючись на норми бюджетних законів, визначатись, яким чином та чи інша ситуація узгоджується з нормами Бюджетного кодексу України. Принциповим при цьому є момент виконання податкового обов'язку, бо до цієї миті – це є предметом регулювання податковим законодавством, і, безумовно, визначення позиції повинно будуватися на податковому законодавстві. В ту мить, коли кошти у вигляді податку чи збору платником сплачені та спрямовані на відповідний казначейський рахунок вже не йдеться про податкове регулювання, про дію податкових норм, включається бюджетно-правовий режим руху коштів, які вже є державними або муніципальними.

Формування бюджетних доходів за рахунок надходжень податків та зборів вельми важливо, бо таким чином складаються підстави забезпечення необхідними коштами державних функцій. Хотілося б звернути увагу на те, що особливості правового регулювання даних відносин передбачають чітке забезпечення не лише надходжень до бюджетів.

Класифікацію доходів бюджету здійснено по чотирьом групам:
податкові надходження;
неподаткові надходження;
доходи від операцій з капіталом;
трансферти.

Взагалі стаття 9 Кодексу містить певні протиріччя, незручності в застосуванні. Визначивши в частині першій складові класифікації доходів бюджету, в подальших частинах (за логікою законодавця) здійснюється їх тезове визначення, що і входить до змісту частин 2-4 статті 9 Бюджетного кодексу України, [1] але з'ясувавши, що таке податкові надходження, неподаткові надходження, трансферти, незрозуміло із змісту статті, що відноситься до доходів від операцій з капіталом. Та й саме визначення складових доходів бюджету не завжди вдале. Головна причина – порушення фундаментального принципу правової логіки: закон містить головну, родову норму, яка деталізується, уточнюється в підзаконному акті.

У частині 2 статті 9 Бюджетного кодексу України [1] визначається, що податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі. Треба врахувати, що поняття “податкових надходжень” не притаманно податковому законодавству (де використовується “податкова система”, “система оподаткування”, “податки”, “збори”, тощо) і застосовується виключно в Бюджетному кодексі. Вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків, зборів, обов'язкових платежів встановлено Законом України “Про систему оподаткування”[4] (статті 14, 15), а вже справляння кожного окремого податку чи збору здійснюється відповідно до окремого Закону України чи Декрету Кабінету Міністрів. Це відноситься до загальнодержавних податків та

зборів (стаття 14 Закону України “Про систему оподаткування”). Дещо інша ситуація характеризує місцеві податки та збори. Статтею 15 Закону України “Про систему оподаткування”[4] встановлено вичерпний перелік подібних платежів, механізми яких деталізовані у відповідних статтях Декрету Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки та збори”, [2] а застосування кожного місцевого податку чи збору здійснюється на підставі рішення органу місцевого самоврядування.[8, ст. 9]

Доходи Державного бюджету України складає сукупність безповоротних надходжень, справляння яких передбачено чинним законодавством України, які використовуються для фінансування виконання державних функцій. Статтею 29 Бюджетного кодексу України [1] деталізуються положення статті 9 “Класифікація доходів бюджету”, де визначено чотири типи надходжень (податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти). Стаття 9, закладаючи засади бюджетної класифікації, яка закріплює відповідним розділом вичерпний перелік бюджетних доходів, уточнюється статтею 29 відповідно саме до Державного бюджету України. При визначенні складу доходів Державного бюджету України використовується логіка “від зворотного” – це всі доходи, що отримуються згідно податкового законодавства, тощо, за винятком надходжень до місцевих бюджетів. Останні визначаються статтями: 64 “Склад доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів”, 66 “Склад доходів бюджету Автономної Республіки Крим, обласних та районних бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів”, 69 “Доходи місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів”.

Треба враховувати, що статтями 14 та 15 Закону України “Про систему оподаткування” [4] закріплено вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів, які і складають податкові надходження до відповідних бюджетів. Але таке їх розподілення на дві групи здійснене за принципом компетенції органу, що вводить відповідний платіж на певній території (держави чи територіальної громади). При цьому багато загальнодержавних податків та зборів надходить до місцевих бюджетів. Тому при визначенні напрямку надходження коштів від податку чи збору доцільніше орієнтуватися на законодавчий акт, яким закріплено правовий механізм справляння окремого податку чи збору, або бюджетну класифікацію. [8, ст. 29]

Склад доходів, що закріплюється за місцевими бюджетами та бюджетами місцевого самоврядування, закріплюється статтями 64, 66, 69 Бюджетного кодексу України. [1] Вони групуються по двох частинах: доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, та доходи, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. На базі цих надходжень і формуються підстави фінансування делегованих та власних повноважень. Згідно зі статтею 63 Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” від 21 травня 1997 року доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних, визначених законом, джерел та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних податків, заборів та інших обов’язкових платежів. [3] Доходи зараховуються до місцевих бюджетів, відповідно до порядку, визначеному законами. У доходній частині місцевого бюджету окремо виділяються доходи, необхідні для виконання власних повноважень, і доходи,

необхідні для забезпечення виконання делегованих законом повноважень органів виконавчої влади. Статтею 64 Бюджетного кодексу України визначено вичерпний перелік податків і зборів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування. За рахунок цих надходжень формується бюджет делегованих повноважень, тобто це ті ресурси, що виділяє держава на виконання функцій та завдань держави на місцях. Саме тому вони формуються за рахунок загальнодержавних податків та зборів, інших надходжень, справляння яких регулюється виключно законами (спеціальні податкові закони, Кодекс про адміністративні правопорушення, тощо).[8, ст. 64]

Необхідність забезпечення своєчасності надходження коштів до доходних частин бюджету ґрунтується на чіткій координації терміну отримання коштів бюджетами та терміну надання коштів із бюджетів. Зрозуміло, що виконання бюджетів зовсім не означає, що з першого дня бюджетного періоду всі передбачені на рік доходи містяться на окремих казначейських рахунках, і поетапно кошти із них передаються на фінансування бюджетних видатків. Надходження коштів до бюджетів здійснюється постійно протягом бюджетного періоду, і у цьому процесі чи не найголовнішим є щоб при фінансовому забезпеченні виділення бюджетних коштів (сплата пенсій, стипендій, тощо) вони вже були на відповідних рахунках. Затримка сплати заробітної плати представникам бюджетної сфери, пенсійних виплат найчастіше пов'язано не з тим, що немає коштів взагалі, а з тим, що вони надійшли несвоєчасно, що виконання обов'язку із сплати податку здійснилося із певною затримкою. З приводу цього, вважаємо доцільним провести розмежування своєчасності виконання податкового обов'язку та своєчасності сплати податку.

Виконання податкового обов'язку передбачає досить довгий термін. В цьому процесі можна виокремити декілька стадій:

а) підготовча – стадія, на протязі якої фіксуються підстави для визначення суми податку. Протягом цього часу, фактично, реалізуються облікові обов'язки платників, які передують можливості визначення суми податку. В даному випадку йдеться про облік платників податків, їх дії, пов'язані з наданням відповідних даних до реєстрів, облік об'єктів оподаткування, формування підстав, що пов'язані з можливістю визначення суми коштів як еквівалент податкового обов'язку;

б) визначальна – стадія, яка охоплює дії, пов'язані з передачею коштів від платників податків та зборів державі та територіальним громадам. На протязі цієї стадії кошти від податків та зборів надходять на казначейські рахунки відповідних бюджетів. Фактично, це найголовніша стадія в процесі виконання податкового обов'язку, бо саме вона безпосередньо пов'язана з надходженням коштів до доходних частин бюджетів.

в) підсумкова – стадія, пов'язана з податковою звітністю, коли платник податку шляхом відповідних дій надає пояснення щодо порівняння його розрахунків та розрахунків контролюючого органу з приводу точності та своєчасності виконання ним податкового обов'язку. Звісно, при цьому певні дії вчинюються і органами, які контролюють виконання обов'язків зі сплати податків та зборів, але перш за все це активні дії саме зобов'язаних осіб.

Таким чином, комплексне виконання податкового обов'язку охоплює дії, що відбуваються на всіх цих стадіях, тоді як обов'язок із сплати податку реалізується виключно на протязі однієї з них – другої. При цьому хотілося б зробити два зауваження.

По-перше, надходження коштів від податків та зборів до бюджетів можливо не лише під час реалізації дій другої стадії. Наприклад, на підсумковій стадії з'ясовується, що платником податків своєчасно не перераховані кошти до бюджетів, або податки сплачені в меншому розмірі. І за підсумками останньої стадії, проведення податкової перевірки виникає обов'язок доплатити кошти від податків, або виконати обов'язок по податковим донарахуванням. Це теж дії, що пов'язані з перерахуванням коштів від податків та зборів до бюджетів, але вони відбуваються поза межами другої стадії. При цьому, важливо враховувати, що в даному випадку, фактично, йдеться про регулювання відносин, пов'язаних із правопорушенням, а не своєчасним і повним виконанням податкового обов'язку.

По-друге, деталізація дій під час виконання обов'язків на другій стадії, навряд чи, повинна ототожнюватись із самим моментом перерахування податкових коштів. На перший погляд, дії платника податку можуть займати декілька секунд, коли кошти передаються до відповідної установи (органу Державного казначейства, відділенню ощадного банку). Але виконання обов'язку із сплати податку може бути пов'язане із певним терміном часу, а зовсім не здійснюватись миттєво. Наприклад, обов'язок із сплати податку може виконуватись декількома етапами, передбачати авансові та підсумкові перерахування коштів зобов'язаними особами. В цьому випадку цей обов'язок також буде пов'язано із досить тривалим терміном надходження коштів до бюджетів та виконання обов'язку із сплати податків та зборів.

Список використаних джерел та література:

1. Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2001, N 37-38, ст. 189.
2. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори». Відомості Верховної Ради (ВВР), 1993, N 30, ст. 336.
3. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» 997, N 24, ст.170.
4. Закон України «Про систему оподаткування». Відомості Верховної Ради (ВВР), 1991, N 39, ст. 510.
5. Конституція України. Відомості Верховної Ради (ВВР), 1996, N 30, ст. 141.
6. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
7. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас - Право, 2005.
8. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України. Видання друге, стереотипне. Колектив авторів: Бех Г.В., Воронова Л.К, Кучерявенко Н.П. и др.; Под общей редакцией д.ю.н., проф. Н.П. Кучерявенка. Харків: Одиссей, 2007.

Галкина О.В. Общие и отличные черты в регуляции сроков выполнения налогового долга и сроков уплаты налогов и сборов.

Статья посвящена актуальным вопросам правового регулирования сроков уплаты налогов и сроков исполнения налоговой обязанности вообще. При этом акцент делается на различном исполнении налоговой обязанности в зависимости от вида налога, выделяются специфические черты определения сроков по отдельным их группам (прямые и косвенные, подоходные и имущественные налоги и т.п.). Особое внимание в публикации уделено определению именно сроков уплаты налогов, при этом аргументируется

принципиальное различие правового регулирования их определения на разных стадиях бюджетного процесса.

Ключевые слова: налог, налоговое обязательство, сроки выполнения.

Galkina O.V. The general and excellent lines in adjusting of terms of tax duty and terms of payment of taxes and collections performance.

Article is devoted to pressing questions of legal regulation of terms of payment of taxes and dates of performance of a tax duty in general. Thus the accent becomes on various execution of a tax duty depending on a type of tax, specific lines of definition of terms on their separate groups (direct and indirect, income and property taxes, etc.) are allocated. The special attention in the publication is given definition of terms of payment of taxes, basic distinction of legal regulation of their definition at different stages of budgetary process is thus given reason.

Key words: tax, tax obligation, terms of implementation.

Надійшла до редакції 02.09.2008 р.