

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

THEORETICAL FOUNDATIONS OF FISCAL CONTROL IN UKRAINE

Іванчо В.В.,

*здобувач кафедри конституційного права
та порівняльного правознавства
юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

У статті розглянуто ключові дефініції контрольної діяльності фіскальних органів: контроль, податковий і митний контроль, визначено роль та місце фіскального контролю; виявлені невідповідності між податковим та митним законодавством, окреслено напрямки їх вдосконалення.

Ключові слова: контроль, податковий контроль, митний контроль, контролюючі органи, фіскальний контроль.

В статье рассмотрены основные дефиниции контрольной деятельности фискальных органов: контроль, налоговый контроль, таможенный контроль, определены роль и место фискального контроля; выявлены несоответствия между налоговым и таможенным законодательством, определены направления их совершенствования.

Ключевые слова: контроль, налоговый контроль, таможенный контроль, контролирующие органы, фискальный контроль.

The article examines the key definitions of fiscal control bodies: control, tax and customs, the role and place of fiscal control; revealed discrepancies between tax and customs legislation, outlines ways for improvement.

Key words: control, tax control, customs, regulatory authorities, fiscal control.

Україна, як і будь-яка країна, в ході управління фінансами здійснює відповідний контроль за діяльністю по утворенню та витрачання грошових коштів. Конституційним обов'язком кожного громадянина України є сплата податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом [1, с. 67], аналогічна норма міститься і в Податковому кодексі України [2, 16.1.4].

Боротьба з ухиленням від сплати податків і (або) зборів ведеться усіма без винятку державами, при цьому за мету ставиться повне викорінення податкової злочинності. Практично будь-яка держава має власні методи та форми такої протидії, різняться і ступені відповідальності за протиправну поведінку у сфері оподаткування. Так, у більшості країн Європи і США покарання за ухилення від сплати податків дуже суворе, а в деяких країнах Східної Азії несплата податків вважається одним із найтяжчих злочинів проти нації і в ряді випадків карається винятковою мірою покарання – стратою [3; 4].

Питання створення дієвої системи державного контролю за своєчасністю, повнотою нарахування та сплати обов'язкових платежів не втрачає своєї актуальності з часу утворення Української держави, економічна стабільність та соціальний розвиток якої напряму залежить від наповненості бюджету.

Вивчення адміністративного та правового регулювання податкового контролю, аналіз ефективності адміністрування податків і зборів, порядок здійснення податкових перевірок та митного аудиту постійно знаходяться у полі зору науковців. Цим питанням присвятили свої дослідження В. Андрущенко, О. Бандурка, П. Буряк, Ю. Гаруст, О. Гончарук, Т. Єдинак, В. Кириченко, Н. Маринів, Т. Мисник, Т. Проценко та ін.

Проблеми, пов'язані із забезпеченням державного контролю за сплатою податків та обов'язкових платежів, дотриманням прав суб'єктів господарювання у ході проведення перевірок податковими органами та виконання митними органами функцій по здійсненню контролю з питань державної митної справи після завершення митного оформлення товарів, є предметом наукових дискусій, за результатами яких формуються пропозиції по вдосконаленню існуючої системи здійснення податкового та митного контролю. Активні процеси реформування системи вітчизняних державних органів вимагають дослідження теоретичних засад створення системи фіскальних органів, принципів їх функціонування та стану правового забезпечення їх діяльності.

Метою статті є визначення окремих понять, пов'язаних із контрольною діяльністю податкових та митних органів, і формування рекомендацій щодо правових засад й термінології при здійсненні повноважень фіскальними органами України.

З'ясуємо сутність контрольної-перевірочної діяльності, а також відповідність нормативно-правового забезпечення функціонування фіскальних органів проведеним реформам. У французькій мові слово *controle* (від *contrerole*) означає подвійний список. Англійське слово «контроль» має три похідні дієслова: 1) перевіряти; 2) вимагати звіту; 3) стримувати і направляти свободу дій. Як відмічає Т.П. Павлович, контроль належить до об'єктивно необхідних явищ громадського життя людського суспільства [4; 10]. Згідно з Тлумачним словником В.І. Даля слово «контроль» означає облік, перевірку рахунків, звітності [5]. Словник української мови визначає контроль – як перевірку, облік діяльності кого-небудь або чого-небудь, нагляд за кимось, чимось [6, с. 271].

Тлумачний словник української мови додає ще одне значення – перевірка відповідності контролюваного об'єкта встановленим вимогам [7]. Український словник іншомовних слів Мельничука розкриває значення слова контроль не лише як перевірку, облік, спостереження за чим-небудь, а як і заключну функцію управління [8].

Ю.В. Гаруст вважає, що в процесі управління контроль має дві основні цілі, для досягнення яких він і здійснюється. По-перше, контроль дає можливість спрямовувати будь-яку діяльність на виконання попередньо встановлених завдань за допомогою перевірки фактичного стану справ, ступеня реальності здійснення прийнятих рішень. По-друге, він допомагає вдосконалювати діяльність шляхом своєчасного виявлення та усунення небажаних дій (порушень) та їх причин [9; 9]. В.В. Соловійов, розглядаючи контроль у широкому сенсі, наголошує, що це – процес по забезпеченню виконання прийнятих рішень, спрямованих на успішне досягнення поставлених цілей [10, с. 43]. Відмічається вченими і особливий – компенсаційно-каральний, характер відповідальності за виявлені в ході фінансового контролю порушення податкового законодавства, який полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недоотримання надходжень до бюджетів усіх рівнів від податків та зборів [11, с. 153]. А Л.В. Трофімова визначає контроль, як сукупність засобів державного регулювання [12, с. 364].

Нам видається пріоритетним виділити дієвість, імперативність та регуляторну роль контролю, врахувати можливість не лише виявлення і припинення випадків протиправної поведінки, а й використання особливого компенсаційно-карального характеру відповідальності. Контрольні функції не обмежуються перевіркою фактичного стану речей. При виявленні випадків відхилення від встановленого порядку поведінки та завдання шкоди державним або іншим суспільним інтересам, вживаються заходи з притягнення до встановленого виду відповідальності та компенсації завданої шкоди. Відтак ми будемо розглядати контроль – як діяльність уповноважених органів або осіб, що забезпечує функціонування підконтрольного об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень шляхом перевірки стану дотримання визначеного масштабу поведінки, виявлення можливих порушень, вжиття заходів по їх припиненню, мінімізації та компенсуванню негативних наслідків.

Спеціалісти у своїх дослідженнях доводять, що кількість податків у світі постійно знижується, але загальне податкове навантаження на глобальну економіку залишається стабільним. У відповідності до підрахунків PricewaterhouseCoopers, у період із 2004 року у світі стало на 7 податків менше, і зараз їх число значення становить у середньому 26,7 на рік. Найбільша кількість стягнутих податків в Африці (36,1), найменше – у Північній Америці (8,3). У топ-двадцятці за кількістю фіскальних платежів опинилися периферійні азіатські і африканські держави. У справі кількісного скорочення податків відзнача-

ється успіх України, яка перейшла в 2009-2014 роках від 147 до 28 податкових виплат на рік, а підготовлена Урядом Концепція реформування податкової системи України передбачає подальше скорочення кількості податків та зборів з 22 до 9. Намагаючись досягти європейських стандартів, Україна вже п'ять років проводить активне реформування своєї податкової системи, внаслідок чого, за висновком світового банку, вона поліпшила показники з оподаткування відразу на 31 пункт (з 16 до 47) щодо світового лідера у цій сфері – Об'єднаних Арабських Еміратів (100 пунктів), де здійснюються чотири податкові платежі при витратах часу на сплату податків – 12 годин (на рік) [13; 17].

Головною метою вдосконалення податкової системи та її лібералізації має стати створення простої і зрозумілої системи оподаткування, завдяки чому платникам податків стане легше виконувати свої зобов'язання перед бюджетом. На цьому шляху необхідно спростити систему формування та подання звітності, впровадити прозору систему адміністрування та сплати податків. Демократичні, партнерські підходи та лібералізація у відносинах між контролюючими органами та суб'єктами господарювання і громадянами, у тому числі тими, що проводять зовнішньоекономічну діяльність, це продиктований сучасними тенденціями напрямок вдосконалення податкової системи. Наприкінці 19 століття, російський економіст та соціолог А.О. Ісаєв мріяв про те, що у майбутньому можна чекати, разом із розвитком знань і етичних якостей, глибшого усвідомлення громадянами своїх обов'язків щодо держави, а тому дедалі рідшого ухилення від сплати податків. Поступово ці прогнози виправдовуються, але не лише через усвідомлення необхідності сплачувати податки та позитивне сприйняття законслухняної поведінки суспільством, скоріше – через загрозу бути викритим і перспективи понесення фінансових стягнень.

Оскільки функціонування будь-якої податкової системи засноване на відчуженні певної суми грошей від фізичних осіб та організацій, спроби зобов'язаних осіб уникнути цього процесу також є неминучими [14]. Актуальною залишається проблема забезпечення повноти нарахування та сплати до бюджету всіх необхідних платежів і для України. На жаль, фахівці відзначають, що «ухилення від сплати податків у країнах пострадянського простору стало нормою поведінки багатьох господарюючих суб'єктів» [15; 96]. Не можна не відмітити, що платникам податків завжди було притаманне намагання залишити собі максимально можливу частку заробленого, оптимізувати оподаткування, але якщо двадцять років тому такі речі носили характер свідомої протиправної поведінки, то сьогодні – термін «мінімізація податків» не лише позбавився кримінальної характеристики, а й став затребуваною темою спеціалізованих семінарів для бухгалтерів та менеджерів. Всі пошуки раціональної податкової системи, як правило, зводились до визначення найоптимальніших співвідношень розмірів податків та оподаткованих доходів залежно від певного етапу економічного розвитку країни,

а також до застосування різноманітних форм пільгового стимулювання та розвитку окремих галузей виробництва, соціальних програм тощо. Проте до цього часу людство не винайшло жодних мотивацій посилити бажання осіб сплачувати будь-які податки, хоч якими малими вони б не були, окрім застосування засобів державного впливу на платників. А основним засобом забезпечення виконання податкових зобов'язань суб'єктами господарювання вважається застосування штрафних санкцій [16, с. 269]. Переконані, що не можливо забезпечити законослухняну поведінку в сфері оподаткування одними лише ліберальними заходами, пільгами і заохочувальними пропозиціями та методами переконання (хоча б і такими, як Програма підтримки платників, які набули статусу «зразковий платник»), та пропонуємо проводити системний, послідовний та дієвий контроль за повнотою сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету.

У цьому зв'язку нас, насамперед, будуть цікавити питання, пов'язані із організацією та правовим забезпеченням здійснення податковими та митними органами контролю повноти та своєчасності сплати податків та зборів. З огляду на процеси активного реформування контролюючих органів, які відбулись за останні два роки, не завжди своєчасне та комплексне внесення змін до нормативно-правових актів, які регулюють їх діяльність, насамперед, слід визначитись із термінами, які можуть використовуватись. Перш за все, необхідно з'ясувати, які державні органи вправі контролювати повноту сплати податків та зборів. Для цього звернемось до Податкового Кодексу України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Державна податкова справа визначається як сфера діяльності контролюючих органів, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів.

Саме Податковим кодексом визначаються функції і правові основи діяльності контролюючих органів та встановлюється, що державна податкова справа – сфера діяльності контролюючих органів, передбачена цим кодексом та іншими актами законодавства України, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів. Важливо відзначити, що Податковим кодексом визначаються і правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

З 1 січня 2010 року до 11 серпня 2013 року контролюючими органами визнавались органи державної

податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, окрім віднесених до компетенції митних органів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби; та митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони [2, с. 41]. Відповідно в державі функціонували дві самостійні державні служби – податкова та митна, які в грудні 2012 року були реорганізовані в єдине Міністерство доходів і зборів. Відбулось організаційне об'єднання на рівні центрального апарату та перерозподіл функцій на рівні територіальних органів. Правове закріплення, зокрема зміни в Податковий та Митний кодекси й інші законодавчі акти, ці процеси отримали дещо пізніше – в серпні 2013 року.

Податковий кодекс України визначає, що контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи. Коротше кажучи, це – Міністерство доходів і зборів України, а також його територіальні органи.

Звертаємо увагу, що в травні 2014 була створена Державна фіскальна служба України та розпочалась реорганізація Міністерств доходів і зборів шляхом перетворення. Станом на лютий 2015 року створені та запрацювали нові територіальні органи вказаної служби, які за своєю структурою практично не відрізняються від міністерської структури на місцях. Персональний склад працівників у переважній більшості вже переведений до органів ДФС, а от в нормативно-правові акти, у тому числі Податковий та Митний кодекси, зміни ще не внесені, що утворює певні складнощі. На нашу думку невідкладно потребують внесення змін нормативно-правові акти, де використовується назва Міністерства доходів і зборів, з тим щоб у всіх випадках замінити назву центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику на Державну фіскальну службу України. У повній мірі ця пропозиція стосується і необхідності внесення змін до Митного кодексу України.

У Податковому кодексі використовується поняття «контролюючі органи», а от в Митному кодексі такого поняття немає, натомість органи доходів і зборів визначаються як центральний орган виконавчої вла-

ди, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости.

Стаття 14.1.113. Податкового кодексу називає митними платежами податки, що відповідно до цього Кодексу або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи. У Митному кодексі митні платежі – це мито; акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) та податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

Поняття митного контролю міститься у ст. 4 Митного кодексу України, і означає сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів із питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку. А от що стосується відносин, пов'язаних із справлянням митних платежів, то стаття 1 МКУ визначає, що вони регулюються крім Митного, ще й Податковим кодексом України та іншими законами України з питань оподаткування. Таким чином, враховуючи, що митні платежі – це податки, а до контролюючих органів, які можуть вживати заходи із метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, відносяться і митниці, можемо говорити, що податковий контроль включає і контроль митних платежів.

У спеціальній та науковій літературі досить багато уваги приділено податковому контролю. Ця дефініція вивчалась, визначалась та досліджувалась із різних точок зору юристами, економістами, спеціалістами з державного управління та інших галузей науки.

Одні вчені розглядають його як один із видів фінансового контролю, який являє собою діяльність спеціально уповноважених суб'єктів відносно особливого об'єкта, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами та іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення, у разі необхідності, до відповідальності винних осіб [17]; одну з функцій державного управління та спеціалізований державний фінансовий контроль, сутність якого полягає не тільки в перевірці дотримання податкового законодавства, а й у перевірці правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також у встановленні виявлених порушень [18]; або як спеціалізований надвідомчий контроль, як встановлену законодавством сукупність методів керівництва компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства, правильність обчислення, повноту і своєчасність внесення податку до бюджету [19].

Другі науковці досліджують податковий контроль як діяльність певних органів, або систему дій [20, с. 15]; діяльність уповноважених органів по перевірці дотримання вимог податкового законодавства плат-

никами податків, зборів та податковими агентами, що проводиться з метою запобігання податковим правопорушенням, а також поновлення порушених прав, недопущення таких порушень у майбутньому і прийняття рішень відповідно до законодавства [21, с. 162]; сукупну систему дій податкових та інших державних органів із контролю за виконанням фіскальнозобов'язаними особами норм податкового законодавства, що є одним з етапів оподаткування [22]; діяльність суб'єктів, що володіють відповідною компетенцією, орієнтованою на створення дієвої системи оподаткування з використанням спеціальних форм і методів досягати такого рівня виконання податкової дисципліни, при якому виключаються або зводяться до мінімуму можливі порушення податкового законодавства [23, с. 67].

Треті дослідники розглядають податковий контроль як складову механізму податкової безпеки країни, та вважають його невід'ємною складовою механізму забезпечення податкової безпеки держави, тобто видом діяльності, що здійснюється уповноваженими на те спеціальними державними органами, реалізованої в формах, встановлених чинним законодавством, проведеної з метою виявлення, попередження, нейтралізації загроз податкової безпеки держави [24, с. 10].

Як бачимо, незважаючи на розбіжності в підходах до формулювання визначення, позиції науковців збігаються в тому, що податковий контроль – одна із функцій державного управління та завершальний етап процесу оподаткування. В ході його здійснення застосовуються спеціально визначені законодавством методи, суб'єктами таких дій можуть бути лише уповноважені державні органи. Мета їх діяльності – формування законослухняної поведінки зобов'язаних осіб для забезпечення повноти та своєчасності сплати податків і зборів. Виявлення та припинення правопорушень у сфері оподаткування супроводжується застосуванням засобів компенсування бюджетних втрат.

Визначившись з основними рисами податкового контролю, звернемось до іншого поняття, яке, на нашу думку, найближчим часом має значно розширити свою присутність у нормативно-правових документах та науковій літературі. Ми говоримо про фіскальний контроль. Етимологія походження слова «фіск» розкривається через родові поняття «державна казна», від французького *fisc*, так само і в латині *fiscus* – «корзина, в тому числі для грошей, державна казна», в німецькій мові *Fiskus*, *dem Fisco* мають такі ж значення. Перше значення слова фіскал або обер-фіскал – назва посадової особи, яка, можливо, виникла від польського *fiska* – юрист, прокурор або латинського *fiscālis* – казенний [25, с. 767].

У тлумачних словниках знаходимо такі значення слів «фіск», «фіскал» та «фіскальний»:

- 1) фіск – у Стародавньому Римі – імператорська скарбниця, у буржуазній юриспруденції – державна скарбниця;
- 2) фіскал – у дореволюційній Росії – урядовець, що наглядав за діяльністю адміністративних установ

і осіб з метою виявлення порушень законів та інтересів державної скарбниці – фіску;

3) фіскальний – походить від латинського *fiscalis* «казенний, казначейський», або від *fiscus* «корзина, каса; казна»;

4) фіск (лат. *fiscus*, буквально – корзина), у Древньому Римі – військова каса, де зберігалися гроші, призначені до видачі. З часу Августа фіском стала називатися приватна каса імператора, що знаходилася у веденні чиновників і поповнювалась доходами з імперських провінцій і іншими засобами. Фіском називалося також і все імперське управління. З 4 століття фіск – єдиний загальнодержавний фінансовий центр Римської імперії, куди стікалися всі види доходів і зборів, і звідки йшли вказівки про чеканку монет, порядок збору податків, проводились виплати та ін.;

5) фіскал – при Петрі I: чиновник, що наглядав за законністю дій установ та осіб, головним чином у сфері фінансовій та судовій; відповідно фіскальний – пов'язаний, або характерний для фіскала.

Як відзначають науковці, категорія фіску широко використовується не тільки в давньоримській і середньовічній літературі, але і в юридичній науці нового часу, наводячи в підтвердження цитату відомого німецького адміністративіста О. Майера: «Фіск – це сама держава, що розуміється з одного певного боку, ... відзначають, що фіск – це держава як суб'єкт у відносинах з приводу державного майна» [26].

Сьогодні центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, є Державна фіскальна служба України.

Модель нової для України служби, яка об'єднала в собі повноваження кількох державних органів, є давно відома в світовій та європейській практиці, та дозволяє уникнути дублювання функцій вказаних органів, знизити рівень бюрократизації та підвищити ефективність їх роботи. Фактично сьогодні ДФС виконує функції державного управління та реалізовує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, а також державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями у вказаних сферах, і використовуючи надані повноваження, забезпечує контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів. Така функція, на нашу думку, може отримати узагальнену назву фіскального контролю, а здійснюватись одним органом виконавчої влади – Державною фіскальною службою України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України від 28.06.1996.
2. Податковий кодекс України // *Голос України*. – 2010. – № 229–230.
3. Карпущина К.И. Субъективный фактор уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: уголовно-правовой и криминологический аспекты: дисс. канд. юрид. наук. – Москва, 2010. – 226 с.
4. Павлович Т.П. Ревизия и аудит: учеб. пособие. – Минск: ТеатраСистемс, 2009. – 235 с.
5. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. / Ред. К.В. Виноградова. – М.: Рус. яз., 1999.
6. Словник української мови: в 11 томах – Том 4, 1973.
7. Великий тлумачний словник української мови. – онлайн / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eslovník.com>.
8. Словник іншомовних слів Мельничука. Словопедія. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua>.
9. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: автореф. дис. канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2008. – 20 с.
10. Соловьев В.В. Совершенствование таможенного контроля на основе выборочного проведения таможенных ревизий: Дис. канд. эконом. наук. – Москва, 2006. – 195 с.
11. Бандурка О.М. Податкове право: наук.-практ. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К.: ЦУЛ, 2011. – 312 с.
12. Трофімова Л.В. Податкова політика і податкова система / Л.В. Трофімова // *Форум права*. – 2010. – № 1. – С. 364.
13. Клименко О. Україна – один із світових лідерів за динамікою вдосконалення податкової системи / О. Клименко // *Вісник податкової служби України*. – 2012. – № 40.
14. Жернаков М.В. Стимули платників податків і зборів як учасників відносин податкового адміністрування / М.В. Жернаков // *Форум права*. – 2011. – № 4. – 262 с.
15. Вишнеvский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишнеvский, А. Веткин // *Вопр. экономики*. – 2004. – № 2. – С. 96-108.
16. Попова С.М. Штрафы та пеня за порушення податкового законодавства: правовий аналіз застосування / С.М. Попова // *Вісник ХНУВС: збірник наукових праць*. – Харків: ХНУВС, 2011. – №4 (55). – С. 269–274.
17. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. канд. юрид. наук. – Х., 2007. – С. 9-10.
18. Административно-правовое регулирование экономических отношений. / отв. ред. И.Л. Бачило, Н.Ю. Хаманева. – М.: МЗ-Пресс, 2001. – 218 с.
19. Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Серия «Учебники, учебные пособия» / А.И. Пономарев. – Ростов н/Д: «Феникс», 2001. – 352 с.
20. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: автореф. дис. канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2008. – 20 с.
21. Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля: правовой и организационный аспекты: диссертация кандидата юридических наук. – Москва, 2009. – 191 с.
22. Тедеев А.А. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / А.А. Тедеев. – М.: «Приор-издат», – 2004. – 496 с.

23. Иванова Е.А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации: диссертация кандидата экономических наук. – Абакан, 2007. – 160 с.

24. Цивилий-Букланова А.А. Налоговый контроль в системе обеспечения налоговой безопасности государства. Автореф. дис. канд. юрид. Наук.

25. Этимологический словарь русского языка Макса Фасмера // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://starling.rinet.ru/cgi-bin/response>.

26. Белих В.С., Винницький Д.В. Податкове право Росії. Короткий навчальний курс / В.С. Белих, Д.В. Винницький – 2004.

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'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. Винницького, В. Гуреєва, 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].