

УДК 336.02

О.В. ГАЛКІНА, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФОРМ ТА СТРОКІВ ВИКОНАННЯ ОBOB'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Ключові слова: податковий обов'язок, сплата податків та зборів

Податковий обов'язок в науці податкового права є однією з найбільш змістовних та складних проблем. Вже з середини 90-х років ХХ століття з'являються концептуальні статті, спеціальні монографічні дослідження стосовно цієї проблеми. Одними з перших характеристики податкового обов'язку торкнулися такі науковці, як Д.В. Вінницький, О.Ю. Грачова, М.П. Кучерявенко, Є.В. Порохов, О.В. Петрова, С.Г. Пепеляев та інші. Змісту податкового обов'язку, його структури та особливостям правового впливу на регулювання оподаткування взагалі були приділені й окремі дисертаційні роботи (О.В. Кухар, А.О. Храбров та інші). В той же час, не можна 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 (і, мабуть, всіх його складових) по окремих типах чи видах податків. У 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.

В цій статті основну увагу буде зосереджено на з'ясуванні форм сплати податку, адекватності їх законодавчого закріплення. Виходячи з того, що податок повинен бути виключно грошовим перерахуванням коштів, спробуємо дослідити, в яких формах це може здійснюватись, та можливо чи ні поєднання з натуральними формами виконання податкового обов'язку. Безумовним доповненням завдань щодо дослідження цієї проблеми є й аналіз засобів та термінів сплати податків та зборів, їх класифікації чинним податковим законодавством. Вирішення такого кола завдань і ставиться на меті в публікації.

Узагальнюючи різні підходи до визначення основної складової податкового обов'язку, сплату податку можна визначити як сукупність дій платника податків по фактичному внесенню сум податку, що підлягають сплаті у відповідний бюджет або цільовий фонд [1, с.201]. Хотілося б звернути увагу на визначальне місце саме цих дій в регулюванні податкового обов'язку. Безумовно, і податковий облік, і податкова звітність охоплюють вельми важливі дії зобов'язаних осіб при виконанні ними відповідних обов'язків, що пов'язані з оподаткуванням. Але податкове регулювання (яке реалізується в одній з найпринциповіших ознак держави) спрямовано на забезпечення надходжень грошових коштів, що фінансово забезпечать існування як держави, так і територіальних громад. Найголовніше з цього приводу, саме в перерахуванні до дохідних частин бюджетів. А основна частина таких коштів і забезпечує надходження від податків та зборів. Саме тому сплата податку і вбачається нам як головна складова податкового обов'язку.

Відповідно до ст.67 Конституції України платник податків зобов'язаний вчасно та у повному розмірі сплачувати податки. З метою реалізації обов'язків платника податків законодавчі акти встановлюють строки сплати податку. Таким чином, своєчасна сплата податків і зборів є однією з основних обов'язків платника податків. Перед тим, як

проаналізувати способи та форми сплати податків та зборів, хотілося би зробити наголос на положенні, яке теж є принциповим при виконанні обов'язку зі сплати. Треба не лише сплатити грошові кошти у виконання податкового обов'язку, але й зробити це своєчасно та в повній мірі. Термін сплати податку особливо важливий тому що затримка податкових надходжень може призвести до соціальних конфліктів так само, як і несплата податків взагалі. Значні верстви населення орієнтують своє життя залежно від низки соціальних виплат (пенсій, стипендій тощо) і ненадходження їх у визначені терміни може призвести до того, що людина залишиться без коштів для існування. Саме тому, на наш погляд, проблему своєчасності податкових надходжень не можна розглядати як певну похідну проблему, додаткову до основної. Повність та своєчасність виконання обов'язку зі сплати є важливим взаємодоповненням одне до одного.

Строки сплати податку пов'язуються з певним періодом часу, який починається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податків, і закінчується моментом закінчення строку сплати податку [1, с.214]. Останній залежить від того, яким чином повинні надходити кошти до бюджету: протягом певного терміну чи на відповідну дату [2, с.326-327]. Виходячи з цього, виокремлюють податки, які сплачуються протягом певного терміну з моменту виникнення податкового обов'язку. Як приклад можна навести податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів при придбанні транспортного засобу або даті обов'язкового технічного огляду. Таким же чином регулюються особливості виконання обов'язку зі сплати акцизного збору для підприємств-виробників, що реалізують алкогольні напої. В цій ситуації платник податків зобов'язаний перерахувати кошти в рахунок свого обов'язку по акцизному збору на 3-й робочий день після здійснення обороту з реалізації. Інший різновид податків, які можна класифікувати на підставах

строку сплати, складають групу періодичних. Ці платежі сплачуються протягом певного строку, встановлених календарно. Залежно від терміну сплати в цій ситуації можна виокремити: подекадні податки (сплачуються один раз у десять днів); помісячні податки (сплачуються один раз на місяць); поквартальні податки (сплачуються один раз у квартал); піврічні податки (сплачуються один раз у півроку); щорічні податки (сплачуються один раз на рік).

Грошова форма сплати податків та зборів є основною. Вона більш чітко та принципово відповідає призначенню податків – акумуляція грошей для забезпечення завдань і функцій держави та органів місцевого самоврядування. Сплата податків грошима здійснюється у безготівковій формі й готівкою. Чинне податкове законодавство України, як і більшості податкових законодавств пострадянських держав, передбачає обов'язковість сплати податків в національній валюті. При цьому, сплата податків та зборів у гривнях провадиться із застосуванням безготівкової форми розрахунків, шляхом перерахування коштів з розрахункового рахунку платника на відповідний бюджетний рахунок. Державу в цих умовах представляють не лише органи, які контролюють сплату податків та зборів, але й органи Державного казначейства України. Останні при отриманні коштів від податків на казначейські рахунки розподіляють їх між відповідними бюджетами. При сплаті митних платежів кошти можна перерахувати на депозит митного органа.

Фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності (частки підприємці) при здійсненні господарських операцій за своїм розсудом можуть використати як безготівкову, так і наявну форму розрахунків. Згідно «Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» [3] безготівкові розрахунки являють собою перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками з доручення підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу

банку, на рахунки одержувачів коштів. При цьому для підприємства, що вносить гроші в банк, ця операція є операцією з готівкою, і тим самим, стосовно до неї діє обмеження по сумі платежу, що не повинна перевищувати 3000 грн. [3].

При здійсненні операції по розрахунках у наявній і/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків та ін.) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг, приватний підприємець може застосовувати реєстратори розрахункових операцій. Якщо приватний підприємець займається тільки торгівлею на ринку й не одержує доходи з інших джерел, він звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і видатків. Якщо йому дозволено не вести облік доходів і видатків, він може не вести облік руху грошових коштів. Готівкою розрахунки передбачають платежі наявними коштами підприємств, підприємців і фізичних осіб між собою за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги) і по операціях, безпосередньо не пов'язаних з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Як певне виключення може застосовуватись сплата податку в натуральній формі. На наш погляд, в цілому, це суперечить природі податку. Податки – це грошові суми, шляхом акумуляції яких формуються грошові фонди. Але це не кінцева стадія. Вона має певний проміжний характер. Справа в тому, що формування централізованих грошових фондів на рівні бюджетів не є самоціллю - її призначенням є використання, фінансове забезпечення витрат держави та територіальних громад. Тому кошти, зібрані шляхом податків та зборів, спрямовуються на витрачання (виплата пенсій, стипендій, заробітної плати тощо) саме у грошовій формі.

В той же час, в окремих випадках можуть бути застосовані натуральні форми виконання обов'язку зі сплати. Це пов'язано, безумовно, з труднощами, браком грошей у платників, і є певним виключенням. Можуть за-

стосовуватись натуральні форми сплати податку і під час певних експериментів, коли податок лише випробовується. Як приклад, може виступати сплата фіксованого сільськогосподарського податку, що сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками в грошовій формі або у вигляді поставок сільськогосподарської продукції. Платники фіксованого сільськогосподарського податку мають право на вибір форми сплати фіксованого сільськогосподарського податку в грошовій формі або/і у вигляді поставок сільськогосподарської продукції. Поставка зерна в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється сільськогосподарськими товаровиробниками в узгоджені з районною державною адміністрацією строки. Зобов'язання по доставці товарної сільськогосподарської продукції в заготівельні підприємства й організації в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку покладають на платників податку. Необхідно відзначити, що Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» діяв до 01.01.2004 року [4].

М.П. Кучерявенко у своїй праці «Податкове право України: Академічний курс» підкреслює, що в деяких випадках допускається також сплата цінними паперами (векселями, казначейськими звільненнями). Правда, подібні форми застосовуються (або повинні застосовуватися) як виключення із загального правила грошової сплати податків і зборів. Останнім часом на території України все частіше застосовуються банківські платіжні картки міжнародних платіжних систем, які являють собою спеціальні платіжні кошти, за допомогою яких одержувачу платіжної картки надається можливість здійснювати операції сплати за товари, послуги й одержувати наявні кошти. На території України застосовуються платіжні картки, емітовані банками-членами внутрішніх платіжних систем, і платіжні картки, емітовані банками (резидентами й нерезидентами України), які є членами міжнародних платіжних систем. Зарахування (поповнення) коштів на картковий рахунок

фізичної особи може виконуватися за рахунок внесення наявних коштів через касу свого або іншого банку (установи банку) шляхом переказу коштів з інших поточних або депозитних рахунків фізичної особи, а також з рахунків інших осіб з їхнього доручення, й здійснюється з урахуванням обмежень відповідно до чинного законодавства. Зарахування (поповнення) коштів на картковий рахунок юридичних осіб здійснюється з їхніх поточних рахунків і за рахунок коштів, що вносяться готівкою як відшкодування за кошти, використані власниками корпоративних платіжних карток понад установлені норми видатків [5, с.348]. Операції, здійснювані на території України власниками платіжних карток, виконуються тільки у валюті України. Виключення становить одержання клієнтами готівки в іноземній валюті зі своїх карткових рахунків в іноземній валюті в касах і через банкомати вповноважених банків-емітентів або в уповноважених банках, що надають платіжні картки від імені емітентів, і одержання готівки в іноземній валюті в касах і через банкомати вповноважених банків власниками платіжних карток міжнародних платіжних систем, які є клієнтами емітентів-нерезидентів [6].

В ряді випадків законодавець передбачає поєднання грошових надходжень та можливості натуральної форми виконання податкового обов'язку. В цих умовах йдеться про комплексну форму сплати податків. Вона виходить із сполучення грошової та натуральної форм. При цьому треба мати на увазі, що фактично первісного засобу сплати податків у такій формі законодавець не передбачає. В той же час, коли йдеться про виконання податкового обов'язку в режимі погашення податкового боргу, при застосуванні забезпечувальних засобів і можуть використовуватись форми погашення податкового боргу. В цьому випадку стягнення звертається на майно боржника в рахунок погашення податкової недоїмки по податках і зборах. Не внесені в бюджети у встановлений термін сплати відповідні податки, збори

(обов'язкові платежі) і неподаткові платежі вважаються недоїмкою [7]. При надходженні сум на сплату недоїмки в першу чергу погашається недоїмка, а потім пеня. Утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства. Стягнення недоїмки здійснюється податковими органами в безперечному порядку з нарахуванням пені. Комплексність тут проявляється в тому, що, з одного боку, сума податку сплачується із джерел, що мають натуральні форми (конкретні види майна), з іншого боку, недоїмка все-таки погашається коштами, отриманими від реалізації майна платника податків. При цьому, обіг стягнення може здійснюватися й безпосередньо на кошти (кошти дебітора, що перебувають на його рахунках у банку за винятком бюджетних рахунків) [5, с.350].

Переважна більшість податків сплачується кадастровим та деклараційним способом. В основі кадастрового способу сплати податків лежить перерахування суми відповідно до певної шкали, заснованої на конкретному виді майна. Податок сплачується в цьому випадку на основі зовнішніх ознак передбачуваної середньої прибутковості майна. Цей спосіб сплати податку застосовується при обчисленні і сплаті прямих реальних податків, коли кадастр використовується як перелік найбільш типових об'єктів оподаткування, які класифікуються по певних ознаках і визначають середню прибутковість об'єкта. Прибутковість може принципово коливатися, і відповідно до цього формуються різні види кадастрів в залежності від об'єктів оподаткування (промислові, поземельні) [1, с.214].

Одним із найстаріших податків, сплата якого здійснюється за такими підставами, є податок на землю. Певною специфікою характеризується використання кадастрового способу при оцінці вартості земельних ділянок, складанні земельних кадастрів. У їхній основі лежить рівень прибутковості земельних ділянок. Традиційно при сплаті такого податку використовуються парцелярні та реальні кадастри. Перший характеризує земе-

льні ділянки, які діляться на частини з різним рівнем доходів і способом використання (ліс, луг, пасовище, ріллі). Відповідно до цього, залежно від виду земельної ділянки і формується підхід та режим оподаткування, особливості сплати податку. Реальні кадастри виокремлюють земельну ділянку як об'єкт обкладання без розподілу земель на різні види, які обумовлюються особливостями використання [8, с.119].

Деклараційний спосіб сплати податку відрізняється певною своєрідністю. При цьому, хотілося би звернути увагу на специфічну подвійність останнього. З одного боку, поняття декларації характерно для останньої складової податкового обов'язку – звітності і є наскрізним, тобто характерним для виконання будь-якого обов'язку по платежах, що входять до переліку системи оподаткування. З іншого боку, деклараційний спосіб сплати податку передбачає визначення суми платежу на підставі декларації як розрахункового документу, а не як звітного. В цьому і міститься особлива подвійність застосування декларацій при виконанні податкового обов'язку в цілому. При деклараційному способі реалізація платником податків обов'язку по сплаті податку здійснюється на підставі надання в податкові органи офіційної заяви (декларації) про отримані доходи за певний період і про свої податкові обов'язки. Після отримання такої заяви, на підставі відомостей, що містяться в ній, податковий орган розраховує суму податку до сплати та зобов'язує платника податків перерахувати його після отримання повідомлення. Деклараційний спосіб сплати податку передбачає як одноразове перерахування коштів, так і поетапне внесення сум податку у формі авансових (проміжних) платежів. У цьому випадку підсумкове подання декларації є певною заключною контрольною дією платника.

В деяких випадках такий спосіб, як авансовий податковий платіж розглядається як окремих різновид способу сплати податку. Аргументується така позиція посиланням на

той факт, що суми, що належать до внесення в бюджет, сплачуються у встановленому порядку до настання строку платежу по податку [2, с.326-328]. Попередній (авансовий) спосіб застосовується в основному при безготівковому перерахуванні коштів і використовується в тому випадку, коли податки утримуються в джерела доходу. При цьому джерело доходів може бути двох видів: джерело пасивних доходів і джерело активних доходів. Під джерелом пасивних доходів розуміються ті активи, які приносять дохід особі. У цьому випадку джерело повинно бути виражено у певній формі – майно, цінні папери й т.д. Під джерелом активних доходів розуміється безпосереднє виконання робіт, надання послуг і т.п. [2, с.330-331]. Суми податку утримуються в момент видачі коштів одержувачеві й автоматично перераховуються в бюджет до видачі доходу. Авансовим цей спосіб називається тому, що податкові перерахування здійснюються до одержання платником доходу, тобто, виконуючи обов'язок із сплати податків, платник як би авансує державу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. -Т.III: Учение о налоге. –Х.: Легас; Право, 2005. –600 с.
2. Налоги и налоговое право: Учебное пособие /Под ред. А.В. Брызгалина. –М.: Аналитика-Пресс, 1997. -600 с.
3. Постановление Правления НБУ «Инструкция о безналичных расчетах в Украине в национальной валюте» от 29.03.2001 г. // Офиц. вестн. Украины. -2001. -№ 18. -Ч.2. -Ст.794.
4. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. // ВВР України. -1999. -№ 5-6. -Ст.39.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. –К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. –736 с.
6. Постанова Правління Національного

банку України «Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням» від 27.08.2001 р. // Офіц. вісник України. -2001. -№ 47. -Ст.2105.

7. Закон України «Про порядок погашення обов'язків платника податку перед бюдже-

том і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. // ВВР України. –2001. -№ 10. - Ст.44.

8. Налоговое право: Учебное пособие /Под ред. С.Г. Пепеляева. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. –608 с.

Галкіна О.В. Правове регулювання форм та строків виконання обов'язку зі сплати податків та зборів // Форум права. - 2008. -№ 2. –С.60-65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-2/08govptz.pdf>

Досліджується зміст та особливості законодавчого регулювання головної складової податкового обов'язку - сплати податків. Звертається увага на визначальне місце саме цих дій в регулюванні податкового обов'язку.

Галкіна Е.В. Правовое регулирование форм и сроков исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Исследуется содержание и особенности законодательного регулирования главной составляющей налоговой обязанности – уплаты налогов. Обращается внимание, на определяющее место этих действий в регулировании налоговой обязанности.

Galkina E.V. Regulation of forms and terms of discharge of duty on payment of taxes and tax collections

The maintenance and features of legislative regulation of the main making tax duty - payments of taxes is investigated. It is paid attention, on a determining place of these actions in regulation of a tax duty.

Форум права ФП