

УДК 340.5, 347.73

Д. М. СТАРОДУБ

**ПРАВОВИЙ СТАТУС ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ:
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Стаття присвячена дослідженню теоретичних та практичних особливостей правового регулювання податкової звітності та податкової декларації і співвідношенню цих понять. На підставі порівняльного аналізу правового статусу податкової декларації, пропонується визначення податкової декларації як нормативно закріпленої форми обов'язкового документу платника податку, що подається до уповноваженого органу з метою узгодження податкового зобов'язання у визначені законом строки.

Ключові слова. податкова звітність, податкова декларація, правове регулювання.

Стародуб Д.М. Правовой статус налоговой декларации: сравнительный аспект

Статья посвящена исследованию теоретических и практических особенностей правового регулирования налоговой отчетности и налоговой декларации, и соотношению этих понятий. На основании сравнительного анализа правового статуса налоговой декларации, предлагается определение налоговой декларации как нормативно утвержденной формы обязательного документа налогоплательщика, который представляется уполномоченному органу с целью согласования налогового обязательства в определенные законом сроки.

Ключевые слова: налоговая отчетность, налоговая декларация, правовое регулирование.

Starodub Dmutro. The legal status of a tax declaration: a comparative aspect

This article is concerned with the research of theoretical and practical peculiarities of legal regulation of tax accounts and tax declaration, and brings into correlation these notions. As a result of the comparative analysis of legal status of tax declaration, we suggest to define it as a standard form and compulsory document of taxpayers which is presented to authorized organ in order to determine tax liability in legally defined terms.

Key words: tax accounts, tax declaration, legal regulation.

Стрімкий розвиток подій в економічній сфері та дещо стриманий розвиток в соціальній сфері нашої держави не може залишитися не поміченим з боку правового регулювання. Реформування системи оподаткування відбувається на ґрунті економічної кризи, що неодмінно потребує мобілізації всіх ресурсів та забезпе-

чення заходів для покращення становища платників податків. Пошук нових баз оподаткування потребує отримання максимальної кількості інформації про те разом з тим і цінності та економічності її отримання. Одним із засобів отримання інформації з метою оподаткування є податкова декларація.

Поняття податкової декларації досить сильно еволюціонувало в напрямку збільшення його змісту. Так з простої заяви в якій платник податку за власним бажанням повідомляв про свої доходи, вона стала документом встановленої законом форми, обов'язковим до подання податковим органам та одночасно правовим явищем, що має властивості юридичного факту, тобто на підставі податкової декларації виникає, змінюється та припиняється обов'язок сплати податку. За допомогою податкової декларації визначається не лише об'єкт оподаткування, а й можливість отримання податкових пільг, відшкодування ПДВ, звільнення від сплати авансового внеску з податку на прибуток.

Правове регулювання статусу податкової декларації потребує детального дослідження, як один із ефективних способів закріплення податкових правовідносин, що в певному сенсі зумовлює виникнення демократичних відносин між державою та громадянином, є одночасно засвідченням волі платника податків і фіксацією обов'язку держави перед громадянами.

Досвід України, поки що, є недостатнім для раціонального впливу на найцікавішу, для суспільства сферу правовідносин – оподаткування. Актуальним для вітчизняного законодавця є дослідження норм, що вже діють в країнах зі схожими вихідними проблемами правового регулювання. Такими країнами безсумнівно є країни пострадянського простору, зокрема, Казахстану, Білорусії та Російської федерації та інших країн учасниць Союзу Незалежних Держав (далі СНД).

Дослідження теоретичних та практичних питань правового регулювання податкової звітності висвітлені в працях як вітчизняних так і закордонних фахівців права М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, К.І. Швабія, І.І. Кучерова, Д.В. Винницького, Е.В. Порохова, С.В. Шахова, Т.О. Проценка, О.А. Лукашева. Проте, податковій декларації, як основному елементу правового регулювання податкової звітності, не було приділено достатньої уваги, що і стало причиною нашого дослідження.

Обов'язок сплачувати податки, як моральний так і матеріальний, покладено на громадян Конституцією Казахстану ст. 35, Білорусії ст.56, Російської федерації ст.57, Азербайджану ст.73, Таджикистану ст.43, і тільки Конституцією України в другому абзаці статті 67, конкретизовано, що усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом¹. Таким чином нормою прямої дії визначається обов'язковість подання декларації всіма громадянами, орган до якого подається, дані які вона повинна містити, та період за який подається.

Податкова декларація належить до документів податкової звітності. Науковці на сучасному етапі розглядають податкову звітність як матеріальне та процесуальне явище. З точки зору матеріального права «податкова звітність» – це документ платника податків, який включає розрахунки, податкові декларації по кожному виду податку та іншого обов'язкового платежу, додатки до розрахунків і податкових декларацій, які складаються за затвердженими відповідними формами². Таке визначення характеризує звітність лише як форму документа, що його платник подає до органу податкової служби, відповідно до встановленого законом

обов'язку. Схожої думки дотримуються Кужельний М.В., та Єфіменко Т.І., які розглядають податкову звітність як сукупність звітних документів (декларацій, розрахунків, довідок, звітів, відомостей тощо), які подаються платниками податків до державних податкових органів у терміни, встановлені законодавством³.

О. Ногіна стверджує, що податкова звітність є єдиною системою даних (показників) про об'єкти оподаткування, про строки і суми сплачених податків і зборів, податкових пільг та інших даних, пов'язаних із обрахуванням і сплатою податків і зборів, яка представляється платником (податковим агентом або платником збору) податків до податкових органів у вигляді належним чином заповнених за встановленими формами документів⁴.

З точки зору прихильників податкового процесу, податкова звітність – це сукупність дій платника податків (або особи що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення та подання документів установленої форми, які містять результати діяльності платника податку, його майновий стан, і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету⁵. Такої думки дотримуються М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький, Гега П.Т. Це визначення детально розкриває поняття податкової звітності, як динамічне явище, що окреслює різні процедури пов'язані з виконанням обов'язку подання податкової звітності.

Така різниця поглядів зазвичай знаходить своє відображення в нормативно-правових актах з питань оподаткування, про те незмінними є основні принципи системи оподаткування, що дозволяє встановлювати певні закономірності і в побудові податкових декларацій.

Податкова звітність має свої принципи побудови, що знаходять своє вираження в процедурах та документах. Відповідно можливо виділити загальні та спеціальні принципи податкової звітності. До загальних належать базові для системи оподаткування принципи законності, загальності, зручності, рівності, справедливості, економічності, нейтральності, стабільності, презумпції правомірності дій платника податків, об'єктивності. Спеціальні принципи пов'язані зі змістом податку, методикою його обрахування та сплати. Такими принципами є принцип декларування податкового обов'язку, принцип сплати податку через податкових агентів чи особисто, принципи послідовності, принцип відповідності та обґрунтованості даних. Це є не повний перелік принципів податкової звітності, що зумовлюються особливостями підходу до визначення податкової звітності національними законодавствами країн СНД.

На практиці поняття «податкова звітність» та «податкова декларація» можуть визначатися як майже тотожні поняття, при цьому більш широкий термін «податкова звітність» замінюється визначенням «податкова декларація».

Вітчизняний законодавець не дає визначення «податкової звітності» як окремого поняття, натомість Глава 2 Податкового кодексу України носить назву «Податкова звітність», а п. 46.1. ст. 46 дає наступне визначення: податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку⁶. Таким чином об'єднано визначення податкова декларація та розрахунок.

Податкове законодавство Республіки Казахстан дає визначення податкової звітності як документу платника податків (податкового агента), наданий в органи податкової служби у відповідності з порядком, встановленим цим кодексом, який містить дані про платника податків, про об'єкти оподаткування і (або) об'єкти пов'язані з оподаткуванням, а також про обрахування податкових зобов'язань, обов'язкових пенсійних внесків та соціальних відрахувань⁷. За цією ж статтею визначається, що до податкової звітності належить податкова декларація та розрахунок.

Відповідно до статті 85 Податкового кодексу Киргизстану податкова звітність є письмовим або електронним документом платника податків поданим до податкового органу у відповідності з порядком встановленим Кодексом, який містить інформацію про розміри податкового зобов'язання а також дані необхідні для визначення податкового зобов'язання⁸. Так законодавець Киргизстану фіксує можливість подання податкової звітності в електронному вигляді, про те поняття податкової декларації відноситься до підзаконних нормативних актів з приводу встановлення форми звітності.

Поняття податкової звітності відсутнє в податковому кодексі Російської Федерації, про те виділено розділ «Податкова декларація і контроль» в ст.80 якого визначається поняття податкової декларації та розрахунку⁹. Також це визначення відсутнє і в податковому кодексі Республіки Білорусь.

В силу теоретичних чи практичних причин законодавством не всіх країн учасниць СНД дається визначення «податкова звітність». Очевидним є те, що поняття «податкової декларації» закономірно асоціюється з податковою звітністю, як документом що найкраще відображає її зміст та принципи, а тому ці два визначення на практиці є майже тотожними (див. табл. 1).

Хоча поняття є схожими в нормативно-правових актах, та не слід забувати, що податкова звітність є набагато ширшим поняттям, що включає в себе як один з елементів і податкову декларацію. Найбільш детальний перелік документів податкової звітності на теренах СНД закріплено в новому Податковому кодексі Таджикистану прийнятому 17.09.2012 року. Так згідно п.2 ст. 50 ПК Таджикистану податкова звітність складається з¹¹:

- податкових декларацій, розрахунків, відомостей, підлягаючих складанню платником податків по кожному виду податку;
- заяв про взяття на облік або переході на інший податковий режим;
- заяв про взяття на облік як платників ПДВ;
- заяв на застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування та інших міжнародних правових актів, пов'язаних з питаннями оподаткування;
- річної бухгалтерської звітності, матеріалів проведених аудиторських перевірок платника податків, передбачених стандартами аудиту;
- Статуту юридичної особи, положення філії або представництва юридичної особи, в тому числі рішення про їх зміну;
- відомості про відокремлені підрозділи;
- Копії рішення про ліквідацію чи реорганізацію юридичної особи, або про банкрутство;
- відомості про відкриття рахунків в кредитних організаціях;
- відомості про зовнішньоекономічну діяльність;
- відомості про отримання ліцензії на здійснення окремих видів діяльності;
- відомостей про отримання сертифіката на землекористування і (або) іншого документу, що надає право на користування землею;

Таблиця 1. (таблиця складена автором¹⁰)

Ст. 43 Податковий кодекс Республіки Узбекистан	Налоговая отчетность – документ налогоплательщика, который включает в себя расчеты и налоговые декларации по каждому виду налога и другого обязательного платежа или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям, составляется по форме, утверждаемой Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан и Министерством финансов Республики Узбекистан.
ч.1 ст.80 Налоговый кодекс Российской Федерации	1. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.
ч.1 ст. 63 Налоговый кодекс Республики Беларусь	Налоговой декларацией (расчетом) признается письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и об осуществленных расходах, источниках доходов, о налоговых льготах и об исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) о других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины).
ч.1 ст. 50 Налоговый кодекс Республики Таджикистан	Налоговая отчетность представляет собой документацию, которая включает в себя заявления, расчеты и декларации по налогооблагаемым режимам, каждому виду налога или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям, составляемые в установленном порядке.

– іншої документації, що підлягає складанню та поданню в органи податкової служби.

А.В. Бризгалін виходячи з визначення податкової звітності як сукупності податкових документів виділяє чотири групи податкових документів¹²:

- розрахунково-декларативна документація;
- довідкова документація;
- облікова документація;
- податкові повідомлення;

О. А. Ногіна за функціональним призначенням виділяє: декларації; документи, що визначають і корегують нарахування податку; податкові повідомлення вимоги¹³.

Так ми бачимо, що податкова звітність являє собою систему інформаційних, правовстановлюючих та правовідновлюючих документів необхідних для оцінки результативності діяльності податкових органів та суб'єктів господарювання, правильності нарахування податків.

Податкова декларація, як документ, має свою конкретно визначену форму, що залежить від податку, систему даних необхідну для заповнення, додатки, що є невід'ємною частиною податкової декларації, строки подання, порядок заповнен-

ня та подання до податкових органів. Податкова декларація зазвичай містить перелік всіх основних даних необхідних для обчислення та нарахування податку.

Окремо слід зазначити, що податкова декларація та розрахунок є різними документами та мають своє призначення та виокремленні як такі в податковому законодавстві країн СНД. Так, ПК РФ містить окремі визначення для декларації, розрахунку авансового платежу та розрахунку збору. Основною відмінною рисою у визначенні декларації визначається інформація про доходи та витрати, тоді як розрахунок фіксує лише певний аспект, наприклад, нарахування доходу на користь платника податку та суми утримання з нього податку (розрахунок за формою 1ДФ).

П.1.4 інструкції по заповненню податкової декларації на доходи фізичних осіб РФ передбачено, що податкова декларація на доходи фізичних осіб заповнюється на підставі показників, що беруться із довідок про доходи і утримані суми податків, видані податковими агентами на вимогу платника податків, розрахункових, платіжних та інших документів наявних у платника податку, а також здійснених на підставі вказаних документів розрахунків¹⁴. Дане положення присутнє також в порядку заповнення податкових декларацій інших країн СНД, що дозволяє стверджувати про значний вміст інформації та дотримання принципу обґрунтованості при заповненні декларації.

Таким чином, можемо констатувати, що в податковому законодавстві країн СНД не має єдиного підходу щодо визначення понять «податкова звітність» та «податкова декларація». Про те однозначно можемо теоретично визначити друге поняття вужчим за своїм змістом та значенням, так як податкова звітність є поняттям більш динамічним та характеризує сукупність процедур пов'язаних з низкою звітних документів. Про те на практиці ці поняття ототожнюються, що на нашу думку, не є помилковим а лише виходить із змісту податкової звітності, яка формується на підставі загальних принципів системи оподаткування країн СНД. На підставі вищесказаного можемо запропонувати наступне визначення поняття «податкової декларації», – нормативно закріпленої форми, обов'язкового документу платника податку, що подається до уповноваженого органу з метою узгодження податкового зобов'язання у визначені законом строки.

Правовий статус податкової декларації визначається наступним чином:

- визначена Кодексом, тобто нормативно закріплена.
- встановлено обов'язкові реквізити податкової декларації;
- має додатки та розрахунки, що є невід'ємною частиною декларації;
- не вважатиметься податковою декларацією документ що не відповідає нормативно встановленим вимогам щодо реквізитів та подання;
- форма встановлена уповноваженим органом – Міністерством доходів і зборів України, та обов'язково оприлюднюється;
- обов'язково приймається уповноваженим органом без попередньої перевірки;
- обов'язково завірений уповноваженими особами документ;
- подається особисто, чи через представника;
- заповнений в паперовому чи електронному вигляді документ;
- подається у встановлені законодавством строки;
- за не подання, невчасне подання податкової декларації застосовується відповідальність;
- дані декларації є підставою для сплати податків, застосування пільг та у разі виявлення порушень – застосування санкцій.

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. 2. Лега О.В. Податкова звітність: еволюція визначення / О.В. Лега // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – №3[41]. – С. 300-303. 3. Довідник термінів нормативно-правового забезпечення господарської діяльності в Україні: наукове видання / [М. В. Кужельний, Т.І. Єфименко, Є.В. Калюга]; за ред. д.е.н., проф. Кужельного М.В. – Рівне: НУВГП, 2009. – 306 с. 4. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть / [М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева]; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 344. 5. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія/ Кучерявенко М.П. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с. 6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> 7. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 8. Податковий кодекс Киргизстану [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506 9. Податковий кодекс Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/э> 10. Податковий кодекс Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200/э>; Податковий кодекс Білорусії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalog-kodeks-2013-ru/>; Податковий кодекс Узбекистану [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lex.uz/Pages/GetAct.aspx?lact_id=1286689; Податковий кодекс Таджикистану від 17.09.2012 р. №901 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.andoz.tj/index.php/ru/zakonodatelstvo/nalogovuj-kodeks-rt> 11. Податковий кодекс Таджикистану від 17.09.2012 р. №901 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.andoz.tj/index.php/ru/zakonodatelstvo/nalogovuj-kodeks-rt> 12. Налоги и налоговое право: учеб. пособ. / Под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 312. 13. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. – Цит. работа. – С. 345. 14. Приказ Федеральной налоговой службы России № ММВ-7-3/760@ от 10.11.2011 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), Порядка ее заполнения и формата налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nalog.ru/fl/fl_ndfl/fl_dekl_dox