



Сергій Сарана,

кандидат юридичних наук, доцент,
докторант кафедри управління,
адміністративного права і процесу та
адміністративної діяльності
Національного університету державної
податкової служби України

УДК 347.73

Процесуально-процедурний режим виконання податкового обов'язку та подання податкової звітності

Виконання податкового обов'язку кожним із платників податків є важливим для належного фінансового забезпечення фондів коштів держави всіх рівнів та можливостей по виконанню державою і органами місцевого самоврядування своїх функцій основою яких є фінансові ресурси. Також важливе значення має і звітування платника перед податковими органами, яке дає можливість останнім визначити суму податкових зобов'язань платника або суму відшкодування йому сплачених платежів та дозволяє вести належну фінансову та статистичну звітність як по кожному платнику, так і в межах держави в цілому.

Загалом питання виконання податкового обов'язку та податкової звітності розглядалося цілим рядом науковців серед яких Д. О. Гетьманцев, П. М. Дуравкін, Л. М. Касьяненко, Д. А. Кобильнік, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, А. О. Храбров, О. В. Кухар, О. В. Мінаєва, В. В. Кіріченко, О. В. Галкіна, І. Л. Самсіна,

Д. В. Вінницький, Н. І. Хімичева, Ю. О. Крохіна та інші. Проте такий його аспект як складова процесуальних відносин, підлягав аналізу лише у працях І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенко та окремі його елементи аналізувалися Л. М. Касьяненко. При цьому, питання належності його до певного режиму в межах процесуально-процедурних відносин взагалі науковцями не піднімалося.

Враховуючи вказане потребує додаткового дослідження виконання податкового обов'язку платника та подання податкової звітності в аспекті їх належності у вигляді окремих складових до загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Відповідно до п. 36.1 статті 36 Податкового кодексу України (далі – ПК України) податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені даним Кодексом та законами з питань мит-

ної справи [1]. При цьому, як цілком слушно відмічає П. М. Дуравкін викликає питання конструкція «та/або», яка впливає на кількість закріплених у цьому визначенні обов'язків. Адже вона дає підставу для виокремлення трьох обов'язків: 1) обчислити, задекларувати та сплатити; 2) обчислити і задекларувати; 3) сплатити [2, с. 129]. Вказана багатозначність виконання посилюється змістом п. 38.1 ст. 38 ПК України, згідно якого виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [1]. А це фактично зводить виконання податкового обов'язку лише до факту сплати податкових платежів, без обчислення, декларування тощо, що загалом суперечить сутності даної податкової категорії.

І як з цього приводу відмічає Д. О. Гетьманцев, якщо йти за логікою законодавця, податковий обов'язок може не передбачати сплату податкового платежу платником податку, однак його виконання у будь-якому випадку буде полягати у такій сплаті. При цьому сплата платником податкового зобов'язання в повному обсязі припиняє обов'язок платника із декларування та обліку податкових зобов'язань [3, с. 134-135]. Автори коментарю до ПК України спробували пояснити цю двозначність тим, що сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні, також на їх думку (коментар до статті 38 ПК України) у вузькому змісті виконання податкового обов'язку означає своєчасну й повну сплату податків [4, с. 87, 89].

Так, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому змісті. І виходячи з цього, можна зробити висновок, що податковий обов'язок у широкому змісті включає: 1) обов'язок по веденню подат-

кового обліку; 2) обов'язок по сплаті податків і зборів; 3) обов'язок по податковій звітності [5, с. 383-386]. При цьому, динамічний характер податкових правовідносин та особливості реалізації податково-правових норм обумовлюють стадійність виконання податкового обов'язку, що передбачає: 1) виконання обов'язку з податкового обліку, 2) виконання обов'язку зі сплати податку та 3) виконання обов'язку з податкової звітності [6, с. 171]. Подібно до вказаного розглядає питання структури податкового обов'язку і І. Є. Криницький, що виходить із її чотирьох елементної структури: обов'язок з реєстрації, обліку, сплати та звітності [7, с. 121]. А. О. Храбров розглядає податковий обов'язок як системо утворюючу категорію – передбачений спеціальними законами обов'язок суб'єктів податкових правовідносин, як по реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов'язок платників податків: по обліку (податковій реєстрації), сплаті та звітності [8, с. 8]. І складовими, що становлять систему податкового обов'язку відповідно виступають обов'язки: 1) з ведення податкового обліку (податкової реєстрації); 2) зі сплати податків і зборів; 3) з податкової звітності [9, с. 304]. Розмежовуючи при цьому його як певну сталу категорію, переважно набір вимог до правил поведінки осіб, та податковий обов'язок як набір динамічних дій із реалізації правосуб'єктності [8, с. 20]. На динамічну складову виконання податкового обов'язку звертає увагу і М. П. Кучерявенко, що вказує на складний характер податкового обов'язку як за матеріальним змістом (складовими елементами: облік, сплата, звітність), так і за процесуальними стадіями. На його думку, характеризуючи податковий обов'язок як комплекс дій по реалізації податкового обліку, звітності й сплати податку, мабуть, необхідно мати на увазі, що вона значно ширше податкового обов'язку, який розуміється винятково як конституційний обов'язок вчасно й в повному

обсязі сплачувати законно встановлені податки й збори на користь держави й муніципальних утворень [6, с. 171].

Вказане твердження є дуже слушним, адже виконати податковий обов'язок без виконання передбачених законодавством процедур вкрай складно, а той взагалі неможливо. І як зазначає з цього приводу І. І. Кучеров, процедурний порядок сплати податку в якості юридичної ознаки вказує на те, що внесення відповідних податкових платежів до бюджету підпорядковано відповідним процесуальним нормам і здійснюється в межах податкового провадження. При цьому для належного виконання податкового обов'язку не достатньо одного бажання платника і наявності відповідних грошових коштів. Так як сплата податку не припускає довільну поведінку податковозобов'язаної особи із внесення відповідного платежу, оскільки передбачає суворе додержання визначених процедур згідно із законодавством про податки і збори. А невиконання встановленого порядку фактично означає невиконання податкового обов'язку [10, с. 29].

Тому сама по собі сплата податкового платежу частіше за все не може розглядатися в якості виконання податкового обов'язку, так як цьому мають передувати та за цим слідувати відповідні податкові процедури, що діють в межах загального процесуально-процедурного податкового режиму, який розповсюджується на переважну більшість платників податків, на яких покладено виконання податкових обов'язків.

Разом з цим, сам податковий обов'язок як вже зазначалося може розглядатися у вузькому та широкому значеннях. Проте якщо його вузьке значення теоретично може бути зведене до виконання обов'язку зі сплати податку, то широке значення варіюється від нормативно закріплених складових у вигляді сплати, обліку та звітності до проведення реєстрації, податкового обліку, сплати

податкових платежів та подання податкової звітності.

З приводу даного доволі складного як з наукової, так і з практичної точок зору сприйняття виконання податкового обов'язку слід зазначити, що науковці, які торкалися даного питання сприймають його неоднозначно. Зокрема, П. М. Дуравкін стверджує, що обов'язки платника податків лише частково охоплюються широким змістом податкового обов'язку; зведення податкового обов'язку до сплати (у вузькому сенсі) або до обліку, сплати та звітності (у широкому сенсі) є науковою абстракцією, яка створює невизначеність у його співвідношенні з цими та іншими обов'язками платника податків; будь-який окремий обов'язок платника податків є податковим обов'язком у вузькому значенні, а сукупність обов'язків зі сплати окремого податку або збору – відображенням широкого сенсу податкового обов'язку; категорія «податковий обов'язок» є узагальненням обов'язків платника податків і не може отожднюватись лише з окремими з них; будь-який обов'язок платника податків у силу закріплення в нормах податкового законодавства є його податковим обов'язком [2, с. 135-136]. В свою чергу, Д. О. Гетьманцев стверджує, що податковий обов'язок платника складається із трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною. А сплата податкового зобов'язання сама по собі без виконання інших складових податкового обов'язку не може свідчити про повне його виконання. При цьому, він уточнює, що підставою для виникнення обов'язку платника із сплати податку (узгоджене податкове зобов'язання) є юридичний склад, що включає як певні матеріальні обставини, так і процесуальні дії, визначені законом. Момент виникнення обов'язку платника із сплати податку (не узгоджене податкове зо-

бов'язання), як правило, збігається з моментом завершення звітного податкового періоду (якщо такий встановлений для певного податку) та передуює поданню платником податкової декларації. Момент виникнення зобов'язаного податкового зобов'язання визначається юридичним складом, до якого включаються певні, визначені законом процесуальні документи (податкове повідомлення-рішення або податкова декларація) [3, с. 134-135].

З вказаного найбільш близькою до істини є саме остання позиція так як вона визначає наступні ключові характеристики виконання податкового обов'язку: 1) нормативна закріпленість у вигляді поєднання складових обчислення, декларування та/або сплати сум податкових платежів; 2) закріплення певного процесу на основі виконання визначених законодавством процедур; 3) визначення тісного взаємозв'язку між складовими виконання податкового обов'язку, які відображаються в тому числі у податкових процедурах; 4) зведення виконання податкового обов'язку саме до необхідних, нормативно визначених, процедур без поширення його поняття на всю сукупність податкових правовідносин у яких виникають податкові обов'язки платників податків.

Разом з цим, не можна ігнорувати і підходи цілого ряду інших науковців зокрема І. Є. Криницького та М. П. Кучерявенка, що розглядають виконання податкового обов'язку у вигляді обов'язку з реєстрації, обліку, сплати та звітності. Дійсно, податковий обов'язок загалом можна звести до виконання платником всіх передбачених законодавством процедур починаючи від реєстрації і закінчуючи поданням звітності. Але в такому випадку буде порушене законодавче закріплення даної податкової категорії та виконання податкового обов'язку буде ототожнюватися з обов'язками платника податків загалом, що містять не лише податкові, а і вимоги пов'язані з оподаткуванням

(надання інформації, збереження документів тощо), що лише опосередковано впливають на виконання податкового обов'язку. Проте всі вищезазначені складові податкового процесу у вигляді реєстрації, обліку, звітності безпосередньо пов'язані з виконанням податкового обов'язку, так як без них його виконання навряд чи може бути дієвим. А тому вони формують на основі виконання своїх процедур податковий процес результатом якого є сплата податкових платежів та належне звітування платників.

Отже, податкова реєстрація, податковий облік, сплата та подання звітності складають єдиний податковий процес на основі поєднання своїх процедур. При цьому виконання податкового обов'язку у вигляді обчислення, декларування та/або сплати сум податкових платежів посідає ключове місце у даному процесі так як являється по суті тою метою до якої він прагне, що б забезпечити наповнення податковими платежами державних та місцевих фондів коштів.

Важливо також зосередити увагу на елементах виконання податкового обов'язку до яких належать обчислення, декларування та сплата і в ході виконання яких реалізуються певні податкові процедури.

Так, О. Ю. Семенча, аналізуючи процедуру добровільного виконання зобов'язання зі сплати податку, умовно поділяє її на два етапи: розрахунок податку чи збору; сплата податку чи збору [11, с. 145]. З чим можна загалом погодитися, за умови, що в ході проведення розрахунку чи сплати не було помилок чи порушень порядку, умов, строків чи інших вимог податкового законодавства. Якщо ж такі порушення були, то в цьому випадку можуть бути проведені додаткові (уточнюючі) розрахунки в тому числі контролюючими органами і донараховані (перераховані) суми податку мають бути сплачені вже на підставі нового розрахунку. Також, у випадку коли розрахунок сум подат-

кових зобов'язань покладається на податковий орган, то процес буде носити аналогічний характер з тією лише різницею, що розрахунок проводить не платник але на його основі він має здійснити сплату. І в останньому випадку, для проведення такого розрахунку може бути не потрібно проводити декларування, так як податковий платіж буде нараховуватися автоматично.

Таким чином, виконання податкового обов'язку представляє собою сукупність процедур у вигляді обчислення (розрахунку) сум податкових платежів; декларування та сплати таких платежів. При цьому, процедури обчислення та сплати є невід'ємними від виконання податкового обов'язку, а декларування в окремих випадках може бути застосовано на факультативній основі, так як не вимагається податковим законодавством та не є зафіксованим у вигляді декларації результатом обчислення та підставі якого здійснюється сплата податкових зобов'язань платників.

Слід також відмітити, що процедури виконання податкового обов'язку розповсюджуються на платників загалом, що стосується і податкових платежів в цілому. Разом з цим, окремі податкові платежі можуть мати свої певним чином особливі процедури виконання, що зумовлюється їх специфікою (податок на додану вартість, акцизний податок, митні платежі). А це прямо вказує на віднесення в цілому виконання податкового обов'язку до загального процесуально-процедурного податкового режиму, паралельно з чим можуть діяти окремі режими виконання податкових платежів, що належать до особливого процесуально-процедурного податкового режиму.

Податкова звітність, як все відмічалось є важливою складовою податкового процесу в цілому, що безпосередньо пов'язана з виконанням податкового обов'язку. Проте щодо питання її поняття та змісту точаться наукові дискусії, особливо в світлі відповідних норм ПК України.

М. П. Кучерявенко вказує, що 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 відомості про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес нарахування податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [12, с. 369].

Загалом, податкові документи складаються з чотирьох груп: 1) розрахунково-декларативна документація – документи, в яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків (податкові декларації платників); 2) довідкова документація – документи, що містять довідкові відомості, які деталізують дані для обчислення податків, що розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки; подібна документація ділиться на: а) документи, необхідні для обчислення податків; б) документи довідкового характеру, що не впливають на обчислення сум податків; 3) облікова документація – документи, що представляють зведені форми податкового обліку; 4) податкові повідомлення – документи, що направляються податковими органами платникам податків і включають відомості про строки й суми податку, який підлягає сплаті (або доплаті) [13, с. 309-313].

З точки зору І. Є. Криницького, сфера застосування трьох останніх груп документів є значно ширшою ніж податкова звітність і він фактично підтримує тільки перший вид документів – розрахунково-декларативні [14, с. 106]. На противагу його позиції А. О Храбров та Н. П. Кучерявенко [8, с. 92-94; 12, с. 371] схиляються до попередньої класифікації, що на нашу думку є цілком логічним та виправданим, за певним виключенням податкових-повідомлень, зважаючи на те, що податкова звітність може набувати різноманітних форм, з метою забезпечення виконання платниками їх податкових обов'язків.

В світлі вказаного також доцільно навести позицію А. А. Саполькіної, яка податкову звітність розглядає у вузькому та широкому значеннях. Так, на її думку, у вузькому значенні під податковою звітністю слід розуміти безпосередньо податкові декларації як сукупність даних про основні елементи податкового зобов'язання платників податків, які складаються та надаються за встановленою формою й у визначеному законом порядку. А з широкої точки зору податкову звітність вона визначає як єдину систему даних про елементи податкових зобов'язань, а також відомості, які підтверджують значення показників окремих елементів податкових зобов'язань платників, що складається на основі даних бухгалтерського та податкового обліку за встановленими формами і яка подається у встановленому порядку до податкових органів [15, с. 14-15]. Упускаючи певні термінологічні неточності пов'язані з податковим зобов'язанням окреслену позицію можна цілком застосувати до податкової звітності поділеній на основі вище визначених груп.

Так, податкова звітність у вигляді податкових декларацій (вузьке значення) застосовується у процесі виконання податкового обов'язку, як її складовий елемент. В той же час, податкова звітність інших груп (довідкова, облікова, у формі податкових-повідомлень) хоча безпосередньо пов'язана з виконанням податкового обов'язку проте має самостійний характер, що ґрунтується на процедурах подання податкової інформації, ведення податкового обліку, вико-

нанні податкових повідомлень. Зокрема, як цілком слушно відмічає О. М. Мінаєва широке значення податкового обліку охоплює процес фіксації майна платника податків, вчинених ним господарських операцій і їхніх результатів, а кінцевою метою таких процесів є визначення показників, необхідних для обчислення суми податку, що підлягає сплаті в бюджет [16, с. 42-43]. При цьому, незважаючи на те, що податкова звітність охоплює велику кількість податкових платежів її режим є єдиним і практично не диференціюється залежно від того чи іншого податку, за виключенням спеціальних податкових режимів, на які розповсюджується спеціальний процесуально-процедурний податковий режим.

Отже, податкові процедури пов'язані з виконанням податкового обов'язку здійснюються на основі загальних норм, що розповсюджуються на всіх платників податків та податкові платежі при цьому виконання податкового обов'язку за окремими платежами належить не до загального а до особливого процесуально-процедурного податкового режиму. Разом з цим, подання податкової звітності виступаючи взаємопов'язаною з виконанням податкового обов'язку але окремою складовою податкового процесу переважно відноситься до загального процесуально-процедурного податкового режиму.

Напрямом подальших досліджень вбачається розгляд режиму процедур податкового контролю та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів.

Список використаних джерел

1. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. *Дуравкін П. М.* Правова категорія чи наукова абстракція / П. М. Дуравкін // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2014. – Вип. 27. – С. 128-138.

3. *Гетьманцев Д. О.* До питання про податковий обов'язок платника податку / Д. О. Гетьманцев // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 4. – С. 134-137.
4. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова].* – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Т. 1. – 448 с.
5. *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
6. *Кучерявенко Н. П.* Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н. П. Кучерявенко. – Киев : Правова єдність, 2009. – 496 с.
7. *Криницький І. Є.* Теоретичні проблеми податкового процесу: дис... доктора юрид. наук: 12.00.07 / Криницький І. Є. – К: Київський націон. ун-т ім. Т. Шевченка, 2010. – 433 с.
8. *Храбров А. О.* Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / А. О Храбров. – Харків, 2004. – 198 с.
9. *Храбров А. О.* Податковий обов'язок – системо утворююча категорія податкового права / О. А. Храбров // Актуальні проблеми фінансового права: монографія / За ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – С. 300-328.
10. *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография . – М.: ЗАО «ЮрИнформ», 2009. – 473 с.
11. *Налоговые процедуры: учеб. пособие / Козырин А. Н., Кинсбургская В. А., Реут А. В., Семенча О. Ю.; под ред. А. Н. Козырина.* – М.: Норма, 2008. – 256 с.
12. *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: В 6-ти т. Т. II : Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2004. – 600 с.
13. *Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина.* – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
14. *Криницький І. Є.* Теоретичні проблеми податкового процесу: Монографія / І. Є. Криницький. – Х.: Право, 2009. – 320 с.
15. *Сапелкина А. А.* Налоговая отчетность как инструмент налогового контроля : дис... кандидата экон. наук: 08.00.10 / Алина Анатольевна Сапелкина. – М., 2004. – 204 с.
1. *Мінаєва О. М.* Правове регулювання податкового обліку : дис... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201 с.

Сарана С. В. Процесуально-процедурний режим виконання податкового обов'язку та подання податкової звітності

У статті розглянуті питання поняття та співвідношення виконання податкового обов'язку та подання податкової звітності, як процесуальних складових загального процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоновано розглядати дані податкові категорії як взаємопов'язані але окремі складові даного процесуально-процедурного податкового режиму.

Ключові слова: податковий режим, загальний процесуально-процедурний податковий режим, процесуальний режим виконання податкового обов'язку, процесуальний режим подання податкової звітності.

Сарана С. В. Процессуально-процедурный режим исполнения налоговой обязанности и подачи налоговой отчетности

В статье рассмотрены вопросы понятия и соотношения исполнения налоговой обязанности и подачи налоговой отчетности, как процессуальных составляющих

общего процессуально-процедурного налогового режима. Предложено рассматривать данные налоговые категории как взаимосвязанные но отдельные составляющие данного процессуально-процедурного налогового режима.

Ключевые слова: налоговый режим, общий процессуально-процедурный налоговый режим, процессуальный режим исполнения налоговой обязанности, процессуальный режим подачи налоговой отчетности.

Sarana S. Judicially-procedural execution of tax duties and presentation of the tax accounting state

In the article the considered questions of concept and correlation of implementation of tax duties and presentation of the tax accounting, as judicial constituents of the general judicially-procedural tax mode. It is suggested to examine these tax categories as mutually constrained but separate constituents of this judicially-procedural tax mode.

Key words: tax mode, general judicial-procedural tax mode, judicial execution of tax duties state, judicial mode of presentation of the tax accounting.