

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Проблема визначення обов'язку платників податків є однією з найважливіших у податковому праві. Її дослідження зумовлено різноманіттям податків і змінами, що відбуваються в даний час у податковому законодавстві. Інтерес до даної проблеми пояснюється тим, що податковий обов'язок розглядається на прикладі конкретного податку – податку на прибуток. У фінансово-правовій літературі існують різні трактування обов'язків платників податків [Див.:1; 4; 5]. Відзначимо, що більшість учених тлумачать обов'язок платника податків як передбачену нормою податкового права міру його належної поведінки. Це значить, що платник не вправі відмовлятися від виконання свого прямого обов'язку [6, с. 79].

Сплачування податків – головний конституційний обов'язок осіб, які перебувають у податкових правовідносинах як платники податків. Особливе значення вказаного обов'язку

підтверджується його прямим закріпленням у Конституції України (ст. 67). З урахуванням цього важливим фактом є те, що платник податків виступає перш за все зобов'язаною особою. Відповідно до цього податкове законодавство й закріплює перевагу обов'язку.

Окреслення кола обов'язків цих платників має практичне значення, оскільки застосування мір відповідальності до останніх обумовлено саме порушенням обов'язків, установлених податковим законодавством.

Поруч з головним, конституційним обов'язком існують також інші, які є податковими за своєю сутністю, бо виникають з податкових правовідносин і закріплюються чинним податковим законодавством. Це обов'язок (а) вести бухгалтерський облік, складати звіти про фінансово-господарську діяльність і (б) надавати податковим органам пояснення з питань, виникаючих у перебігу перевірки, та ін. Безумовно, на-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

звані обов'язки стосовно головного мають похідний і забезпечувальний характер, їх можна розглядати як додаткові.

Деякі фахівці, розглядаючи питання виконання податкового обов'язку, виділяють широке й вузьке розуміння цього поняття виходячи із законодавчо закріпленої системи обов'язків. Так, категорія «виконання податкового обов'язку» в широкому її значенні є реалізацією всієї системи обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податку, що опосередковується діями з реєстрації платника податків, податкового обліку та ін. У вузькому розумінні вона означає своєчасну й повну сплату податку в порядку, встановленому законодавством [6, с. 174]. Розглянемо детальніше вузький аспект даного поняття.

У теорії податкового права податок вважається встановленим тільки за наявності юридичного факту податкового обов'язку, тобто коли в сукупності визначені платник податків і такі обов'язкові елементи оподаткування, як: (а) його об'єкт і ставка податку; (б) предмет, база й одиниця оподаткування; (в) податкова пільга; (г) методи, строки і способи сплати податків; (д) напрями надходження платежу. При цьому серед фахівців по-

даткового права немає одностайної думки з приводу включення тих чи інших елементів оподаткування до правового механізму податку. Розгорнену їх характеристику як сукупності елементів, що встановлюють обов'язок платника щодо сплати податку, вперше надав С.Д. Ципкін [9, с. 21]. Значний внесок у розвиток поняття елементів закону про податок вніс С.Г. Пепеляєв. Він відзначив: «Податок повинен бути точно визначений ... Хоча кількість податків велика і структура їх різна, складники податкових формул – елементи закону про податок – мають універсальне значення» [7, с. 44].

Вирізнення у складі податку його елементів, за словами О. Козиріна, є «понятійним інструментарієм», «анатомією податку», його внутрішньою будовою [5, с. 18]. Окремі вчені виділяють вужче коло елементів оподаткування: платник, об'єкт, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок і строки його сплати [Див.: 1; 4-6]. Хоча при розгляді податкових елементів основний акцент зазвичай робиться на нормотворчості, проте останні зовсім не обмежуються тільки тими складниками, які перелічені в Законі України «Про систему оподаткування».

Найбільш зваженою, з нашого погляду, є точка зору, якої дотримується М.П. Кучерявенко, виділяючи ширше коло елементів правового механізму податку. Зокрема, до них належать: предмет податку, одиниця оподаткування, джерело сплати податку, методи його сплати й особливості податкового режиму [6, с. 64-66]. Виходячи із цього розгляд виконання обов'язку по сплаті податку на прибуток визначатимемо елементами вказаної системи.

Податковий обов'язок по сплаті конкретного податку встановлюється законом, що містить податково-правові норми, що регулюють порядок стягування даного податку. Виконання такого обов'язку забезпечується силою державного примусу. Вибір податку на прибуток не є випадковим. Цей податок є одним з основних у групі прямих податків податкової системи України. Він належить до особистих прямих податків, що сплачуються з дійсно отриманого прибутку й відбивають фактичну платоспроможність платника.

Виникнення обов'язку сплати податку на прибуток законодавець пов'язує з юридичним фактом виникнення у платника податків об'єкта оподаткування – прибутку. Останній розрахо-

вується шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду, визначеного згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі – Закон) на суму: (а) податкових витрат платника податків, визначених ст. 5 Закону, і (б) амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно зі статтями 8 і 9 Закону. У цьому визначенні закріплені елементи податкового механізму, пояснюючі й уточнюючі об'єкт оподаткування. Так, до об'єкта оподаткування тісно примикає його предмет. Сам по собі він не породжує податкових наслідків, але певний юридичний стан суб'єкта формує об'єкт оподаткування, який є підставою для виникнення відповідних податкових зобов'язань. Так, предметом оподаткування з податку на прибуток виступають ефективна господарська діяльність, наявність у підприємства активів у грошовій матеріальній і нематеріальній формах.

Наступним елементом, що уточнює об'єкт оподаткування, є база останнього, яка є кількісним вираженням об'єкта. Іншими словами, це та натурально-вартісна величина, до якої застосовується ставка податку.

Якщо інше не передбачено законодавством, платник по-

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

датків зобов'язаний самостійно виконати обов'язок по сплаті податку. Сплата здійснюється шляхом перерахування в установленому порядку суми податку до відповідного бюджету. Відповідно до п. 16. ст. 16 Закону платник податку на прибуток самостійно визначає суму податку, яку необхідно сплатити. Цей його обов'язок реалізується наданням декларації про прибуток у податковий орган у встановлені законом строки.

Обчислення суми податку безпосередньо пов'язано з податковою ставкою. Із 1 січня 2004 р. по податку на прибуток ставку було знижено з 30% до 25% від об'єкта оподаткування. Таке зниження спричинило цілу низку обмежень: по формуванню валових витрат, амортизації, пільгах і порядку сплати податку на прибуток. Законом крім ставки базової встановлені також і спеціальні (пільгові): наприклад, (0%) нульова – при оподаткуванні доходів страховиків-резидентів, що отримані внаслідок довгострокового страхування життя й пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення; (3%) тривідсоткова – при оподаткуванні прибутку страховиків-резидентів від виконання інших видів страхування та ін. Звертаючи увагу на пільги по

податках, необхідно відзначити, що вони є свого роду перевагами, що надаються окремим категоріям платників податків порівняно з іншими. Податкові пільги включають можливість не сплачувати податки або сплачувати їх у меншому розмірі. Для платника податку на прибуток характерна наявність у законі податкових пільг, безпосередньо пов'язаних зі зменшенням оподаткованого прибутку. Окремі категорії платників податків взагалі звільняються від оподаткування.

До податкових пільг відносять, наприклад, вирахування як пільгу, передбачену законодавством про податки і спрямовану на пільгове скорочення обсягу бази оподаткування. Її особливістю є те, що пільги такого виду пов'язані вже не з доходами, а з витратами фіскально-зобов'язаної особи. Приміром, платникові податків надається можливість зменшити прибуток, що підлягає оподаткуванню, на суму понесених ним витрат особливого виду, перелік яких прямо встановлюється законодавцем. У Законі роз'яснюється порядок визначення меж, у яких платник податків може формувати свої валові витрати в частині добродійності (п.п. 5.2.2 ст. 5; п.п. 5.2.13 ст. 5).

Податкові вилучення теж

передбачені законодавством як податкова пільга. Для неї характерним є звільнення від оподаткування окремих категорій платників податку або видів (категорій) об'єктів оподаткування. Так, при оподаткуванні прибутку функціональною ознакою пільги такого виду є пряма вказівка Закону на вилучення прибутку платника податків від певних видів діяльності зі складу оподаткованого прибутку або звільнення від оподаткування певних видів майна, тобто звільнення за складом об'єктом, а не по суб'єктом (п.п. 7.11.3; 7.12.1 ст. 7).

На даному етапі щодо податкових пільг простежується тенденція в бік істотного звуження сфери їх застосування, або взагалі скасування. Для впорядкування процедури внесення платником податків податку на прибуток до бюджету встановлюється певний порядок сплати податку. У правовій літературі виділяють 3 основні способи такої сплати. Це сплата податку по декларації, із джерела виплати доходу й кадастровий спосіб його сплати.

При сплаті по декларації платники податку на прибуток у строки, визначені законом, подають у податковий орган податкову декларацію за звіт-

ний період. Подача останньої є юридичним фактом узгодження суми податкового зобов'язання, нарахованого платником самостійно. Ця декларація є основним розрахунковим документом податкової звітності.

Законом про прибуток установлено, що податок сплачується за звітний період до відповідного бюджету в строк, визначений для квартального податкового періоду (п. 16.4 ст. 16). При цьому за звітний квартал, півріччя і 3 квартали платники податку подають спрощену декларацію, а за наслідками звітного року – повну.

Як бачимо, законодавством закріплено перелік обов'язків платників податків, які повинні бути ними виконані. Зміст податкового обов'язку полягає в наявності у платника податків правового обов'язку сплатити законно встановлений і правильно обчислений податок. З нашого погляду, необхідно погодитися з позицією тих науковців, які відзначають, що тільки за наявності повної сукупності елементів правового механізму податку обов'язок платника по сплаті податку може вважатися виконаним у повному обсязі [Див.: 7, с. 63-66; 4, с. 3-5]. Якщо законодавець з якої-небудь причини не встановив

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

або не визначив хоча б один з елементів податку, то платник звільняється від свого обов'язку по сплаті податків. У такому разі він має повне право не сплачувати податок або сплачувати його зручним для себе способом.

Список літератури: 1. Айзенберг А.М., Карева М.П. Правовые нормы и правоотношения. – М.: Экономика, 1949. – 402 с. 2. Відомості Верховної Ради України. 3. Винницький Д.В. Российское налоговое право. – СПб.: 2003. – 450 с. 4 Гуреев В.И. Налоговое право: Учеб. пособ. – М.: Экономика, 1995. – 253 с. 5 Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 348 с. 6. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. – Харьков: Легас, 2003. – 584 с. 7. Пепеляев С.Г. Закон о налоге: элементы структуры. – М.: СВЕА, 1995. – 325 с. 8. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Дис. ... канд. юрид. наук – Харьков, 2001. – 130 с. 9. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР – М.: Экономика, 1973. – 76 с.

Надійшла до редакції 14.12.2009 р.