

для чого має бути створено надійний механізм іноземного інвестування в економіку країни.

Необхідною передумовою для цього має стати формування розгалуженої системи організацій, що забезпечать ефективну роботу фондового ринку, перш за все фондових бірж, системи Національного депозитарію тощо. Ще одним завданням є централізація фондового ринку, яка б унеможливила встановлення монопольної ціни на цінний папір, задля чого кожен папір має проходити котирування незалежно від первинного чи вторинного його розміщення.

Надійшла до редколегії 15.05.01

М. Кучерявенко, доктор юридичних наук (НЮА України)

Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення

Поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. У деяких виданнях і законодавчих актах¹ використовується термін «податкове зобов'язання», під яким розуміється обов'язок зі сплати податку. Видається не зовсім точним застосування терміна «зобов'язання» у відносинах, урегульованих імперативними нормами. Зобов'язання характерне для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування, регулюються шляхом владних розпоряджень з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використовувати термін «податковий обов'язок» як категорію, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів.

¹ Наприклад, у Законах України «Про податок на додану вартість», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Державне управління у сфері фінансів вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі управомоченої особи, а точніше — вимозі органів, що здійснюють фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у галузі фінансової діяльності держави орієнтовано на одnobічні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у сфері фінансової діяльності держави. Владність розпоряджень державних органів полягає насамперед у тому, що вони приймають рішення, обов'язкові для іншої сторони правовідносин, і ці рішення приймаються в межах повноважень, делегованих органу саме державою.

Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається в змісті і структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні розпорядження, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить від компетенції владної сторони правовідносин.

Податкові правовідносини регулюють систему відносин між суб'єктами. Особливості таких відносин визначаються державним примусом, специфічними санкціями. Так, при порушенні платником податкового обов'язку податковий орган має право — обов'язок застосовувати певні санкції. Невиконання цього з боку податкового органу є невиконанням функцій, якими такі органи наділені державою. Таке застосування державного примусу фактично виступає як право — обов'язок компетентного органу. Інша сторона податкових правовідносин у разі правопорушення характеризується обов'язком здійснити примусовий захід, хоча це може доповнюватися низкою прав і обов'язків, що впливають із безумовного обов'язку сплати податку і залежать від нього.

Обов'язки суб'єктів у податкових правовідносинах виступають як стабільні, які закріплюються насамперед у нормативному фінансово-правовому акті. Навіть тоді, коли обов'язок

суб'єктів встановлюється актами індивідуального регулювання, його зміст виступає як деталізація вимог, що містяться в нормативних актах. До особливостей обов'язків, що впливають із податкових правовідносин, можна віднести також їх складний характер. Іншими словами, сам обов'язок підпорядкованого суб'єкта становить найчастіше систему обов'язків. Так, податковий обов'язок платника реалізується через обов'язок ведення податкового обліку, обов'язок сплати податків і зборів, обов'язок податкової звітності.

Реалізація податкового обов'язку регулюється податковими правовідносинами пасивного типу значно менше, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язки суб'єктів у відносинах подібного типу полягають насамперед у тому, щоб не перешкоджати компетентним органам у здійсненні їх прав. Активні дії в регулятивних податкових правовідносинах пасивного типу притаманні державі і уповноваженим нею органам при встановленні податків і зборів. Фактично це не права повною мірою, оскільки податковий орган зобов'язаний їх реалізовувати за певних обставин. Так, податкові інспекції зобов'язані здійснювати податкові перевірки, але коли, в якому обсязі — вони вирішують самостійно.

Практично податковий обов'язок ототожнюють з обов'язком зі сплати податку. Але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. Однак податковий обов'язок у широкому розумінні включає: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності.

Податковий обов'язок у широкому розумінні може бути диференційовано і за видовими обов'язками платника податків, що виникають по кожному податку чи збору. Сукупність же подібних окремих обов'язків і становитиме комплекс податкових обов'язків платника податків, або податковий обов'язок у широкому розумінні.

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється або припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством. Важливо враховувати, що в податкових правовідносинах діє розширювальний принцип, принцип дозволеної поведінки, тобто такий, що охоплює сукупність

дій, прямо запропонованих законодавчими актами про оподаткування. В той же час подібне становище закріплює і певні гарантії, встановлюючи рамки для контролюючих органів: підстави виникнення, зміни і припинення обов'язків платника податків як об'єкта контролю повинні бути встановлені тільки податковими законами.

Найважливішим питанням при регулюванні відносин з приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплати податку. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їх сплати з настанням обставин, передбачених законами і підзаконними актами. Такою обставиною, зокрема, може бути наявність об'єкта оподаткування при обов'язковому одержанні податкового повідомлення. Повідомлення є юридичним актом індивідуального характеру, який конкретизує зміст правовідносини щодо окремого суб'єкта. С. Ципкін на підставі цього робить висновок, що для виникнення деяких податкових правовідносин потрібна наявність як матеріальних умов, так і особливих актів фінансових органів¹. У такий спосіб формується складний юридичний факт (фактичний склад), точно зазначений у гіпотезі фінансово-правової норми. Тому, мабуть, недостатньо виділяти як підставу виникнення податкових правовідносин, що впливають виключно із закону.

Виникнення податкових правовідносин пов'язується з виникненням податкового обов'язку, яким виступає безпосередній і першочерговий обов'язок платника податку зі сплати податку чи збору за наявності певних обставин. Цими обставинами є такі. По-перше, можливість віднесення конкретного суб'єкта до платника податку, обумовленого відповідно до чинного законодавства. По-друге, наявність у платника податку об'єкта оподаткування або здійснення ним діяльності, пов'язаної зі сплатою податку чи збору. По-третє, наявність нормативно-правового (насамперед законодавчого) регулювання всіх елементів податкового механізму.

Податковий обов'язок не тільки пов'язується з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними строками, протягом яких він має бути виконаний. При цьому важливо враховувати, що виконання податкового обов'язку є

¹ Див.: Ципкин С. Д. Доходы Государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. — М., 1973. — С. 68.

першочерговим стосовно інших обов'язків платника, що визначає зміст усіх інших обов'язків. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку. Однак можливі випадки, коли платник не може виконати податковий обов'язок у загальному порядку. В такій ситуації необхідні певні додаткові гарантії, що виділяються у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Податковий обов'язок як обов'язок платника податків сплатити необхідну суму податку в установленій строк за наявності обставин, передбачених податковим законодавством, виникає по кожному виду податку окремо.

Існують чотири підстави припинення податкового обов'язку: 1) належне виконання податкового обов'язку; 2) ліквідація юридичної особи — платника податку; 3) смерть чи оголошення громадянина померлим; 4) втрата особою ознак, що визначають її як платника податків.

Припинення податкового обов'язку сплатою податку платником податків відображує загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним виконанням. Три інші підстави припинення податкового обов'язку фактично пов'язані з відсутністю особи, зобов'язаної сплачувати податки і збори (смерть фізичної особи, ліквідація юридичної особи).

У деяких випадках як підстава припинення податкового обов'язку розглядається скасування податку. Однак навряд чи тут ситуація є однозначною. Дійсно, обов'язок зі сплати податку припиняється, але тільки стосовно періоду, який настає за скасуванням податку, а не стосовно минулого періоду. Хоча в кінцевому результаті й обов'язку зі сплати податку з моменту його скасування не існує.

Особливості правового регулювання відносин з приводу сплати податків і зборів, імперативні методи, що визначають відносини влади і підпорядкування в податковому праві, детермінують і природу механізмів, що забезпечують виконання податкового обов'язку.

Забезпечення виконання податкового обов'язку характеризується в податковому праві деякими принциповими особливостями.

1. Забезпечення виконання податкового обов'язку стосується саме сплати податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок з обчислення,

сплати податків і зборів, податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій податкового обов'язку у вузькому розумінні, власне сплати сум податків і зборів.

2. У системі гарантій, що забезпечують надходження податків і зборів до бюджетів, виняткове місце приділяється уповноваженій стороні — державі як власнику податкових надходжень, що забезпечує підстави належного і безумовного виконання певних дій зобов'язаною стороною — платником податків.

3. Виконання обов'язків зі сплати податків і зборів забезпечується саме додатковими гарантіями податкових органів, що примушують платника податків до виконання податкового обов'язку повною мірою і в установлений строк.

4. Забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів можливе за рахунок коштів і майна платника податків.

5. Способи, що забезпечують сплату податків і зборів, містять у собі як суми безпосередньо податкових платежів, так і компенсацію витрат бюджетів від несвоечасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Система способів, що забезпечують виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, поєднує різнохарактерні податкові форми. Так, обмеження операцій за банківськими рахунками і арешт майна платника податків — боржника являють собою заходи забезпечення погашення боргу і застосовуються фактично вже у зв'язку з невиконанням платником податків обов'язку зі сплати податків і зборів, носять примусовий характер. У той же час застава і поручительство створюють гарантії на майбутнє у разі невиконання обов'язку платником податків, хоча таке невиконання може і не відбутися. При цьому застава і поручительство припускають угоду сторін, тоді як призупинення операцій за банківськими рахунками і арешт майна реалізуються імперативними методами.

Особливістю застосування застави і поручительства є певний часовий розрив між моментом виникнення обов'язку зі сплати податку і моментом його виконання. Податковий обов'язок у загальному порядку реалізується при збігу цих двох моментів. Так, обов'язок сплати податку виникає після закінчення податкового періоду, і платник податків одночасно з

цим (у законодавчо закріпленій строку) вносить до бюджету обчислену суму податку. При використанні ж застави і поручительства між моментом забезпеченого обов'язку і моментом його виконання існує певний часовий розрив, що залежить від часу реалізації заставленого майна чи дій поручителя.

Отже, підставами застосування способів забезпечення податкового обов'язку є:

- 1) невиконання платником податків обов'язків зі сплати податків і зборів;
- 2) здійснення податкової перевірки у зв'язку з припиненням діяльності платника податків.

Застава — один з найбільш ефективних способів забезпечення виконання обов'язку. Вона являє собою правовідношення, відповідно до якого кредитор (заставодержатель) має право за забезпеченим заставою зобов'язанням у разі його невиконання одержати задоволення з вартості заставленого майна, причому він має переваги перед іншими кредиторами цього боржника.

Особливістю податкової застави є те, що цей цивільно-правовий інструмент має в податковому праві інший імперативний зміст. Показово, що з прийняттям Закону України від 21 грудня 2000 р. (який і закріпив статтею 9 механізм податкової застави) внесено зміни до Закону України «Про заставу», відповідно до яких норми ст. 13 Закону України «Про заставу» не поширюються на право податкової застави, реалізоване податковим законодавством.

З метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються в податкову заставу. Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, що знаходилися в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків придбає права власності в майбутньому. Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої податкової застави більше десяти календарних днів.

Право податкової застави має пріоритет перед:

— будь-якими правами інших застав, що виникли після моменту виникнення такого права на податкову заставу, незалежно від того, чи були зареєстровані права інших застав у державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна чи ні;

— будь-якими правами інших застав, що не були зареєстровані в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до виникнення права на таку податкову заставу.

В разі, якщо інші заходи для погашення податкового боргу не дали позитивного результату, податковий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи для залучення додаткових джерел погашення погодженої суми податкового боргу шляхом стягнення коштів, що знаходяться в його власності, а при їх недостатності — шляхом продажу інших активів такого платника податків. Стягнення коштів і продаж інших активів платника податків здійснюються не раніше тридцятого календарного дня з моменту направлення йому другої податкової вимоги. Продаж інших активів здійснюється на підставі рішення податкового органу, підписаного його керівником і скріпленого гербовою печаткою податкового органу. Перелік відомостей, що вказуються в такому рішенні, встановлюється центральним податковим органом.

При заставі боржником виокремлюється конкретне майно, що переходить у власність кредитора. При іншому виді забезпечення виконання — поручительстві (банківській гарантії) — до обов'язку залучаються треті особи, які для кредитора є додатковими боржниками.

Поручительство як захід забезпечення виконання податкового обов'язку може бути використане у випадках, встановлених податковим законодавством. Відповідно до ст.ст. 191–194 ЦК України, що регулюють порядок укладення і виконання договору поручительства, за договором поручительства поручитель бере зобов'язання перед кредитором іншої особи (боржника) нести відповідальність за виконання останнім його зобов'язання в повному обсязі чи в частині. У разі невиконання зобов'язання боржником поручитель несе відповідальність перед кредитором в обсязі та в порядку, встановленому договором поручительства. До поручителя, який виконав зобов'язання, переходять усі права кредитора за цим зобов'язанням.

Сторони договору поручительства — поручитель і податковий орган. При цьому поручителем можуть виступати будь-

які юридичні чи фізичні особи. По одному обов'язку сплати податку можуть одночасно виступати декілька поручителів.

Податкове поручительство регулюється ст. 8 Закону України від 21 грудня 2000 р. і деталізує саме податковий характер цих відносин. Податковий орган при цьому зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника, якщо банк-резидент поручається за нього. За договором податкового поручительства банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків з погашення його податкового обов'язку чи податкового боргу. В разі невиконання платником податків обов'язків з погашення податкового боргу банк-поручитель бере на себе відповідальність за таке погашення в такому ж обсязі, як і платник податків. Банк-поручитель, який виконав зобов'язання з погашення податкового обов'язку чи податкового боргу платника податків, має право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкового поручительства набуває чинності після його повідомленої реєстрації в податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, здійснюваної на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поручительства. Податковий орган зобов'язаний видати платникові податків протягом одного робочого дня, що настає за днем одержання договору поручительства, довідку про реєстрацію такого договору, на підставі якого активи платника податків вважаються звільненими з-під податкової застави. Договір поручительства не може бути відкликаний поручителем до повного погашення податкового боргу. Поручитель не має права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поручительства третім особам.

Поручительство припиняється:

- з припиненням забезпечуваного ним податкового обов'язку;
- з переведенням боргу за податковим обов'язком на іншу особу;
- якщо кредитор (державний орган) відмовився прийняти належне виконання податкового обов'язку;
- після закінчення строку, зазначеного в договорі поручительства.

Цивільним законодавством пеня визначається як форма неустойки. Стосовно виконання податкового обов'язку пеня розглядається як грошова сума, яку зобов'язана особа має перерахувати при сплаті належних сум податку чи збору в більш пізні порівняно з установленими податковим законодавством строки. Отже, суму пені платник податків зобов'язаний виплатити у разі прострочення сплати податку чи збору. Прострочення платежу фактично і є підставою нарахування пені.

Пеню необхідно чітко відмежовувати від заходів податкової відповідальності (як останні у податковому законодавстві фігурують штрафи). Стягнення пені обумовлюється тільки фактом прострочення сплати податку чи збору, тоді як стягнення штрафів припускає спеціальні процедури, в основі яких лежить правопорушення. Пеня ж може стягуватися й у тому разі, коли платник податків може бути звільнений від застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства.

Законом України від 21 грудня 2000 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами» врегульовано механізм застосування пені при оподаткуванні. Після закінчення встановлених строків погашення погодженого податкового обов'язку на суму податкового боргу нараховується пеня. Це відбувається:

а) при самотійному нарахуванні суми податкового обов'язку платником податків — від першого робочого дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати;

б) при нарахуванні суми податкового обов'язку контролюючими органами — від першого робочого дня, що настає за останнім днем граничного строку сплати, визначеного в податковому повідомленні.

У разі, якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самотійно виявляє факт заниження податкового обов'язку і погашає його, пеня не нараховується.

Однак у деяких випадках це правило не застосовується. Так, у ст. 16 Закону України від 21 грудня 2000 р. підкреслюється, що пеня не нараховується, якщо:

а) платник податків не подає податкову декларацію за період, протягом якого відбулося таке заниження;

б) судом доведено вчинення злочину службовими особами платника податків або фізичною особою — платником по-

датків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового обов'язку.

Обмеження операцій по рахунках платника податків у банках є заходом оперативного впливу на платника податків у разі, якщо останній перешкоджає проведенню податкової перевірки. Призупинення операцій по рахунках у банку застосовується для забезпечення виконання рішення про стягнення податкових платежів за рахунок коштів зобов'язаної особи в банках.

Обмеження операцій за розрахунковими та іншими рахунками в установах банків здійснюється на підставі розпорядження податкового органу, що обмежує право платника податку, його представника чи податкового агента розпоряджатися коштами, що знаходяться чи надходять на його рахунок у банківських установах. Обмеження права платника податку, його представника чи податкового агента на розпорядження засобами на його рахунках не поширюється на розрахунки з бюджетом зі сплати податків, штрафу і пені. Обмеження операцій платника податку на розрахунковому рахунку чи інших рахунках у банках діє з моменту одержання банком розпорядження податкового органу до скасування розпорядження податковим органом чи за рішенням суду.

Рішення про призупинення операцій по рахунках приймається одночасно з рішенням про стягнення податку і пені. Однак це не означає, що рішення про призупинення операцій не може бути прийняте пізніше дати винесення рішення про стягнення податку. В разі, якщо банком чи платником податків подані в податковий орган документи, які підтверджують сплату сум, пов'язаних зі стягненням податку, податковий орган зобов'язаний винести розпорядження про скасування розпорядження про обмеження операцій по рахунках платника податків у банках.

Розпорядження про безспірне списання сум недоїмки не видаються, якщо підприємства, установи і організації вчасно подали до установ банків платіжні доручення на перерахування належних платежів. Стягнення з громадян України, а також іноземних громадян і осіб без громадянства податкової недоїмки може бути проведено органами стягнення тільки за рішенням суду чи за виконавчими написами нотаріусів відповідно до чинного законодавства. Скарги на неправильні дії службових осіб органів стягнення, допущені ними при стяг-

ненні податків і неподаткових платежів, подаються в органи стягнення, яким вони безпосередньо підпорядковані. Скарги розглядаються і рішення по них приймаються не пізніше ніж у місячний строк з моменту їх подання. Рішення по скарзі може бути оскаржено у вищій орган стягнення¹.

Арештом активів визнається накладення обмежень за розпорядженням платником податків, його представником чи податковим агентом відносно майна, що йому належить. Як і при обмеженні операцій по рахунках платника податків у банках, метою накладення арешту на майно є забезпечення виконання рішення податкового органу. Арешт активів полягає в обмеженні повноважень власника по володінню, користуванню і розпорядженню належним платникові податків майном.

Адміністративний арешт активів здійснюється у разі невиконання платником податків у встановлений строк зобов'язання зі сплати податків і зборів податковим чи митним органом. Арешт активів може бути здійснено на таких підставах:

- а) у разі невиконання платником податків обов'язку зі сплати податку чи збору в установлений строк;
- б) у разі наявності у податкових органів достатніх підстав вважати, що платник податків вдасться до заходів для того, щоб сховатися чи сховати своє майно.

Необхідними умовами для накладення арешту на майно є настання встановленого законом строку для сплати податку і наявність однієї з двох умов, зазначених вище. Тільки пред'явлення вимоги про сплату податку та її виконання платником податків недостатньо для накладення арешту.

Арешт активів платника податків може здійснюватися в двох формах:

- 1) повний арешт — платник податків позбавляється права на реалізацію прав розпорядження чи користування його активами з їх тимчасовим вилученням чи без такого. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх збереженням або втрапою їх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, що прийняв рішення про таке вилучення;
- 2) умовний арешт — платник податків здійснює володіння, користування і розпорядження своїм майном з дозволу і

¹ Див.: Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. «Про стягнення не внесених в строк податків і неподаткових платежів».

під контролем податкових органів. Така форма арешту припускає обмеження платника податків у реалізації прав власності на активи, що полягає в обов'язковому попередньому одержанні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Цей дозвіл може бути видано керівником податкового органу, якщо за висновком податкового управляючого здійснення окремої операції платником податків не приведе до збільшення його податкового боргу чи до зменшення імовірності його погашення.

Арешту підлягає тільки те майно, якого необхідно і досить для виконання обов'язку зі сплати податку. Достатність подібного майна для задоволення вимог податкових органів зі сплати податку визначається податковим органом. У разі перевищення обсягу заарештованого майна необхідних меж для сплати податків платник податків має підстави на відшкодування збитків, пов'язаних із цим.

Надійшла до редколегії 20.04.01