

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

ние такого объекта. Для её получения необходимо обратиться в органы местного самоуправления по вопросам торговли.

Ставка рыночного сбора для физических лиц не должна превышать 20% минимальной заработной платы, для юридических – не более 3-х минимальных заработных плат. Источником уплаты сбора является себестоимость продукции либо ус-

луг или личные средства. Рыночный сбор может дифференцироваться в зависимости от характера торговли, количества торговых мест, вида плательщика и места торговли.

Таким образом, проанализировав общую часть и некоторые налоги и сборы, мы видим что система местного налогообложения нуждается в усовершенствовании.

**Список літератури:** 1. Відомості Верховної Ради України. 2. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ОРИНФО, 2001. – 360 с. 3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. II: Введение в теорию налогового права. – 660 с.; Т. III: Учение о налоге. – Харьков: Легас, 2005. – 668 с. 4. Кучерявенко Н.П. Податкове право України: Акад. курс: Підручник. – К.: Всеукр. асоц. вид. «Правова єдність», 2008. – 701 с. 5. Налоги и налоговое право: Учебник / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 198 с. 6. Налоги и налогообложение: Учеб. пособ. для вузов / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с. 7. Налоговое право Украины: Учеб. пособ. / Под ред. Кучерявенко Н.П. – Харьков: Консум, 2004. – 488 с. 8. Научно-практический комментарий Бюджетного кодекса Украины / Под общ. ред. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Одиссей, 2005. – 416 с. 9. Офіційний вісник України.

*Надійшла до редакції 20.11.2008 р.*

УДК 347.73

**Н.Ю. Онищук, аспірантка**  
Національна юридична академія України  
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

## ДО ПИТАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРИ ВИКОНАННІ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Дослідженню змісту і правової природи податкового обов'язку, його складників уже давно приділялася значна увага

з боку дослідників податкового права, серед яких такі видатні вчені, як Д.В. Вінницький, Л.К. Воронова, В.І. Гурсєв, І.І. Кучеров,

М.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляєв, Є.В. Прохоров, Ю.А. Ровинський, А.І. Худяков та ін. Метою статті є дослідження правової природи, змісту і значення податкової звітності як складової частини податкового обов'язку, а також аналіз виконання обов'язку з податкової звітності як завершальної стадії виконання податкового обов'язку.

Практично завжди з обов'язком по сплаті податку, як основним конституційним ототожнюють обов'язок податковий. Але це тільки частина його змісту. Податковий у широкому розумінні включає обов'язок: (а) з ведіння податкового обліку; (б) зі сплати податків і зборів; (в) з податкової звітності. Третій складник категорії «податковий обов'язок» є заключним етапом у виконанні податкового обов'язку в цілому по конкретному виду податку. Обчислення і сплата податку припускають здійснення належним чином обліку й розрахунку, результати яких відображаються у відповідній формі податкової звітності [9, с. 126, 127].

Правовій природі податкової звітності властива певна подвійність. З одного боку, вона становить одну з 3-х конструкцій податкового обов'язку (поряд з обліком і сплатою); з другого – податкову звітність логічно розглядати як додатковий елемент пра-

вового механізму податку, що вимагає обов'язкового закріплення в податковому законі, який вводить конкретний вид податку чи збору [5, с. 354]. Необхідно зауважити, що додатковість елемента не надає йому факультативного характеру. Це можна побачити на такому прикладі. При застосуванні податкових пільг, які розглядаються як повне або часткове звільнення від сплати податків, платник не звільняється від обов'язку щодо податкового обліку й податкової звітності. При цьому таке звільнення може супроводжуватися частковим спрощенням податкового обліку й податкової звітності [2, с. 139].

У теорії звітність, як правило, формулюється як сукупність документально оформлених даних про об'єкт, що надаються у визначеному порядку суб'єктам контролю для реалізації облікових і контролюючих функцій. У цьому зв'язку розмежовують такі види звітності, як статистична, бухгалтерська й податкова [4, с. 343]. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в ч. 2 ст. 3 розрізняє фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності [1; 1999. – № 40. – Ст. 365], тобто їх перелік залишається відкритим. Як бачимо, законодавець не надає ні чіткого їх розмежування, ні співвідношення.

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

У юридичній літературі точки зору стосовно тлумачення поняття «податкова звітність» різняться. На особливу увагу заслуговує позиція М.П. Кучерявенка, згідно з якою звітність у сфері оподаткування становить собою сукупність дій платника податків (або особи, яка його представляє) і податкового органу щодо складання, ведіння й подання документів установленої форми, які містять відомості про результати діяльності платника податку та його майнове становище, фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [6, с. 237]. Дещо іншим шляхом пішов Податковий кодекс Республіки Казахстан, визначивши у ч. 1 ст. 68 податкову звітність як «документацію, яка містить інформацію про обчислені податкові зобов'язання і яка подається платником податків, податковим агентом до податкових органів» [3].

На жаль, національне законодавство не містить легальної дефініції податкової звітності. В одному з проектів Податкового кодексу України (у ст. 18) було зроблено спробу навести її: «Податкова звітність – звітність, яка характеризує стан обчислення і виконання податкових зобов'язань платника податку. Її подають у контрольні органи в установлених цим Кодексом фор-

мах» [8]. Проте, як вбачається, запропоноване визначення не є вдалим, оскільки воно не відбиває сутності даної правової категорії, тобто не розкриває її змісту й не вказує на істотні ознаки.

Можна побачити, що проблема дефініції цього поняття не знайшла свого завершального вирішення, у зв'язку з чим немає єдності в трактуванні цієї категорії. Ураховуючи зазначене, зауважимо, що в цілому існує 2 основних підходи до формулювання поняття «податкова звітність»: (а) податкова звітність як сукупність документів (документація) і (б) податкова звітність як сукупність дій платника податків і податкового органу по складанню, ведінню й поданню документів установленої форми.

Отже, податкову звітність, вважаємо, доцільно розглядати у вузькому й широкому розумінні. У вузькому податкова звітність становить собою сукупність податкових документів, що фіксують обчислення податку й визначення суми, що підлягає сплаті. До таких відносять: податкові декларації, розрахунки по податках, податкові повідомлення, розрахункові відомості, звіти, довідки, книги обліку доходів і видатків, податкові картки фізичних осіб, картки особового рахунку платників податків та інших видів документів, пов'язаних

з визначенням об'єкта оподаткування, податкової бази, обчислення сум податків і зборів [4, с. 344]. Найголовнішою формою податкової документації є податкова декларація.

При характеристиці податкової звітності в широкому значенні необхідно підкреслити, що в окремих випадках її розглядають лише як сукупність активних дій зобов'язаної особи – платника податку. Але світовий досвід показує логічність тлумачення цього поняття як системи зустрічних дій зобов'язаних і владних суб'єктів. Справа в тому, що надання звітності при оподаткуванні передбачає коригування відомостей, наданих платником, податковими органами, і внесення змін зобов'язаною особою. Саме через це звітність у галузі оподаткування доцільно розглядати як дії платників і податкових органів.

Зробивши системний аналіз обов'язків платників податків і зборів (обов'язкових платежів), закріплених у ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування» [1; 1991. – № 39. – Ст. 510], обов'язок з податкової звітності можна уявити у вигляді певної системи, що складається з таких елементів-обов'язків: (1) правильне складання документів податкової звітності за формою, встановленою законодавством; (2) подання даних і документів

відповідним органам у визначений строк і (3) збереження цих документів протягом строку, встановленого законодавством.

Податковому обов'язку властива певна складність не тільки за матеріальним змістом (такими складниками, як облік, сплата, звітність), а й за процесуальними стадіями. Якщо розглядати його виконання як певний багатостадійний процес, то виконання обов'язку з податкової звітності як складника виступає останньою стадією в ньому, оскільки подання податкових декларацій у відповідні контролюючі органи можливе тільки після здійснення перших 2-х складників.

Виконання податкового обов'язку повинно бути завершено в цілому й реалізовано весь комплекс обов'язків, що надасть можливість вести мову про його здійснення в повному обсязі. Форма виконання обов'язку з податкової звітності передбачає конкретизацію її за низкою складників [5, с. 406, 407]. Розглянемо її детальніше.

По-перше, цей обов'язок має бути виконано відповідною особою. У такому випадку перш за все йдеться безпосередньо про особу зобов'язану. За загальним правилом платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання,

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

яку зазначає у податковій декларації. Однак у низці випадків законодавство закріплює реалізацію обов'язку з податкової звітності за представниками платника податків або безпосередньо за податковими органами. Так, на податкового агента покладається обов'язок подавати податкову звітність податковим органам відповідно до закону, а якщо платник податків не подає у встановлені строки податкову декларацію, контролюючий орган повинен самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків.

По-друге, виконання обов'язку з податкової звітності передбачає неодмінну конкретизацію способу його реалізації. Проте при визначенні способів подання податкової звітності (особисто, поштою або в електронному виді) в національному законодавстві бракує певної системності й логічності. Більш вдалим, вважаємо, є положення Податкового кодексу Республіки Казахстан, який у ч. 8 ст. 69 передбачає можливість подання податкової звітності платниками податків чи податковими агентами за власним вибором: (а) у явочному порядку, (б) поштою в листі з повідомленням, (в) в електронному виді, що допускає комп'ютерну обробку інформації у випадках, установлених уповноваженим органом [3].

За Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4) платник податків має право не пізніше ніж за 10 днів до закінчення граничного строку подання декларації (розрахунку) надіслати її на адресу податкового органу поштою з повідомленням про вручення. Порядок оформлення зазначених поштових відправлень, а також нормативи їх обігу визначаються постановою Кабінету Міністрів України від 28 липня 1997 р., № 799 [7; 1997. – № 31. – Ст. 41]. При поданні податкової звітності в такий спосіб можуть виникати певні складнощі чи спори, тому це питання потребує детальної правової регламентації. Так, при втраті або зіпсуванні поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) податкової декларації несе оператор поштового зв'язку в порядку, передбаченому законодавством. При цьому платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання (несвоєчасне подання) останньої.

Положення пп. «з» пп. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими

фондами» говорить, що податкова звітність може бути подана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Державною податковою адміністрацією України розроблено Інструкцію з підготовки та подання податкових документів в електронному виді засобами телекомунікаційного зв'язку [7; 2008. – №31. – Ст.1014], якою закріплені загальні вимоги й порядок подання податкових документів в такий спосіб. Після законодавчого вирішення питання про надання юридичної сили електронним документам платники податків отримують можливість подавати податкову звітність без передавання паперових копій в електронному виді.

По-третє, реалізація обов'язку з податкової звітності передбачає певну формалізацію, що здійснюється шляхом заповнення й подання документів, які мають спеціальний режим обігу. Форми податкових декларацій та інших носіїв податкової звітності розробляються спеціальними органами й затверджуються. Також гарантується спеціальний шлях їх руху до платників, а потім до контролюючих органів. У пп. «з» пп. 4.4.2 п. 4.4 ст. 4 Закону України «Про порядок пога-

шення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» говориться: якщо внаслідок запровадження нового податку чи збору або зміни правил оподаткування змінюються форми податкового обліку або обов'язкової податкової звітності, центральний (керівний) орган контролюючого органу зобов'язаний безоплатно оприлюднити такі нові форми обліку чи звітності.

У конструкції податкової звітності поряд з формою податкових документів слід звернути увагу на їх зміст – відомості про обчислення і сплату податків. Інші відомості не можуть бути предметом податкової документації, тому податкові органи не вправі вимагати від платника податків подання відомостей, не передбачених законодавством, або податкової документації до настання строків звітності.

По-четверте, обов'язок з податкової звітності належить виконувати у встановлений законодавством строк. У ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» зроблено спробу уніфікувати строки подання податкової звітності за різними податками, що мають однаковий звітний період, і звести їх до спільного знаменника – гра-

## ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

---

ничного строку подання. Ці строки є орієнтиром практично для всіх видів і форм податкової звітності. Однак дещо інші строки подання законодавець установив для платників податку земельного, єдиного і фіксованого сільськогосподарського.

Узагальнюючи наведене, можемо зробити такі висновки:

1. Податкова звітність має подвійну правову природу: з одного боку, вона становить одну з 3-х конструкцій податкового обов'язку (поряд з обліком і сплатою); з другого – є додатковим елементом правового механізму податку. Реалізація обов'язку з податкової звітності уособлює останню стадію виконання податкового обов'язку.

2. Податкову звітність можна розглядати у вузькому зна-

ченні – як сукупність податкових документів, що фіксують обчислення податку й визначення суми, що підлягає сплаті, а також у широкому – як сукупність дій платника податків і податкового органу щодо складання, ведіння й подання документів установленої форми.

3. Обов'язок з податкової звітності, що є складником податкового обов'язку, одночасно становить собою системну категорію, яку складають елементи обов'язки: (а) складання документів податкової звітності за формою, встановленою законодавством; (б) подання даних і документів відповідним органам у визначений строк; (в) збереження документів податкової звітності протягом строку, встановленого законодавством.

**Список літератури:** 1. Відомості Верховної Ради України. 2. *Кобильнік Д.А.* Права природа податкових пільг // Пробл. законності. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 47. – С. 138-142. 3. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 12.06.2001 г., № 209-II // Ведом. Парламента Республики Казахстан. – 2001. – № 11-12. – Ст. 168. 4. *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России: Общ. ч.: Учебник. – М.: Юристъ, 2001. – 327 с. 5. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6-ти т. – Т.III: Учение о налоге. – Харьков: Легас; Право, 2005. – 600 с. 6. *Кучерявенко М.П.* Податкове право України: Акад. курс. – К.: Всеукр. асоц. видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с. 7. Офіційний вісник України. 8. Проект Податкового кодексу України № 2215 від 14.03.2008 р. // [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=31993](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=31993). 9. *Храбров А.О.* Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2004. – 189 с.

*Надійшла до редакції 16.12.2008 р.*