

ние и использование всех видов публичных фондов на основании информации, подлежащей обязательному опубликованию.

5. Общественный финансовый контроль должен распространяться и на функциониро-

вание всех видов публичных фондов государства. Правила его осуществления и санкции, применяемые по результатам его проведения, должны быть установлены законом о публичном финансовом контроле.

Список литературы: 1. Відомості Верховної Ради України. 2. *Нечай А.А.* Децентрализована публичних фінансов: критерии и последствия реализации // Государственные корпорации и децентрализованные публичные финансы: Ежегодник. – 2008. – 157 с. 3. *Нечай А.А.* Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків. – Чернівці: Рута, 2004. – 264 с.

ПУБЛИЧНЫЕ ФОНДЫ КАК СИСТЕМООБРАЗУЮЩАЯ КАТЕГОРИЯ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Нечай А.А.

Приводится классификация фондов публичных на денежные и материальные фонды, а также их характеристика. Вносятся предложения по усовершенствованию законодательства Украины. Предлагается авторский взгляд на предмет финансового права.

Ключевые слова: публичные фонды, фонды денежных средств, публичные материальные фонды, предмет финансового права.

PUBLIC FUNDS AS A SYSTEMATIC CATEGORY OF FINANCIAL LAW

Nechay A.A.

Classification of public funds on monetary and material, and also their characteristic are carried out. Offers on improvement of the Ukrainian legislation are made. The author's opinion about the subject of financial law is offered.

Key words: public funds, funds of money resources, public material funds, the subject of financial law.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73

Н.Ю. Онищук, аспірантка

*Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків*

ПРОЦЕДУРНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ З ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Виконання податкового обов'язку, як послідовна реалізація стадій з податкового обліку, сплати і звітності, передбачає чітку процедурну регламента-

цію. Така послідовність логічно відбиває структуру податкового обов'язку. Чинне податкове законодавство не містить дефініції поняття «податковий облік»

і використовує його лише епізодично [1; 1995. – № 4. – Ст. 28]. Узагальнюючи висловлені в юридичній літературі підходи до визначення податкового обліку, можемо виокремити декілька основних. Деякі вчені розглядають його виключно як облік платників податків, тобто податкову реєстрацію. Так, за словами О.А. Ногіної, податковий облік – це комплекс установлених податковим законодавством заходів, що здійснюються податковими органами з метою реєстрації всіх платників податків (або податкових агентів) у податкових органах та акумулювання відомостей про них у єдиному державному реєстрі [4, с. 266].

Дехто з науковців розглядають податковий облік виключно як облік об'єктів оподаткування. На думку О.М. Ашмаріної й М.В. Нікітіної [Див.: 12, с. 230; 10, с. 55], податковий облік – це система збору, реєстрації й узагальнення інформації для визначення податкової бази поточного податкового періоду або наступних періодів, що організується платником. Дещо спрощеною вбачається характеристика цього поняття як інтерпретація даних бухгалтерського обліку стосовно завдань оподаткування [9, с. 152], тому що необхідно чітко розмежовувати ці взаємопов'язані, але не тотожні категорії. З одного боку, цілі

бухгалтерського обліку ширше, ніж формування даних для складання податкової звітності [9, с. 442], а з другого – коло обов'язків, пов'язаних з обліком в оподаткуванні, ширше, ніж зміст бухгалтерського обліку, і включає обов'язки з обліку платників податків та обліку об'єктів оподаткування. Як слушно зазначає О.М. Мінаєва, лише другий складник може в тому чи іншому смислі бути певним аналогом бухгалтерського обліку [7].

На самостійності й незалежності податкової реєстрації й податкового обліку акцентує увагу І.Є. Криницький [3, с. 20], хоча при цьому не виключає їх певної спорідненості. Як спільні риси він називає їх неколізійність, дуалізм і дотримання податкової таємниці. А реєстрація розглядається ним як підсумок, завершальна крапка у формуванні дієздатності платника податкових платежів, у легалізації суб'єкта, у набутті ним правосуб'єктності [3, с. 21]. Така позиція потребує додаткової аргументації, оскільки реєстраційні процедури стосуються також об'єктів оподаткування (наприклад, об'єктів нерухомого майна або транспортних засобів). Крім того, у загальному значенні «реєструвати» означає записувати з метою обліку, надання чинності, наукового спостереження тощо [11, с. 665].

Найбільш зваженою вбачається позиція М.П. Кучерявенка, який зазначає, що, аналізуючи сукупність облікових обов'язків у системі податкового обов'язку в цілому, потрібно враховувати їх певну подвійність [6, с. 199]. Отже, облік у податкових відносинах становить собою системну категорію, якій притаманні єдність, узгодженість облікових обов'язків і внутрішня диференціація (поділ на облік платників податків та облік об'єктів оподаткування), в межах якої можна вести мову про відносну автономність цих 2-х блоків облікових обов'язків.

Обов'язок з податкового обліку є вихідним у системі податкового обов'язку. Неможливо сплатити податок (невідомо ким й невідомо в якому розмірі) без попередньої реєстрації платника податків і ведення податкового обліку об'єктів оподаткування. Облік платників податків – це перший крок при формуванні передумов податкового обов'язку, під час якого виокремлюється коло зобов'язаних осіб, що дозволяє отримати відомості про загальну їх чисельність і їх податкові обов'язки, надає можливість прогнозувати податкові платежі до бюджетів і державних цільових фондів.

Зважаючи на дуалістичність податкового обліку його метою є: (а) створення єдиної системи

ідентифікації платників податків як необхідної передумови здійснення податкового контролю за правильністю, повнотою і своєчасністю виконання податкового обов'язку. Цілком очевидно, що такий контроль є неможливим, якщо немає хоча б формальних відомостей про платника податків (його найменування, організаційно-правова форма, юридична адреса, місцезнаходження тощо). Не випадково в минулому податкові органи нерідко здійснювали і статистичний облік, проведення переписів; (б) облік об'єктів оподаткування, характер участі його складників у формуванні податкового обов'язку (визначення суми податку, що підлягає сплаті).

Облік платників податків становить динамічну систему, що виявляється у його стадійності, послідовній реалізації реєстраційних процедур, як-от: (1) взяття на облік (податкова реєстрація); (2) внесення змін до облікових даних (перереєстрація або уточнення); (3) зняття з обліку. При цьому хотілося б звернути увагу на такі 2 моменти.

По-перше, виникає питання: чи є взяття особи на облік як платника податків стадією виконання податкового обов'язку? Під час реалізації такої процедури суб'єкт фактично легалізується, наділяється

відповідними обов'язками і правами, тобто набуває податкової правосуб'єктності. Оскільки до цього моменту ще не існує суб'єкта як платника податків, особа не може здійснювати дії на виконання свого податкового обов'язку до моменту набуття цього статусу й виникнення в неї податкового обов'язку. Це, так би мовити, відправний пункт, на якому формуються передумови виконання й безпосереднє виникнення податкового обов'язку, що не є тотожним виникненню обов'язку зі сплати податків.

По-друге, перереєстрація (внесення змін до облікових даних) має факультативний характер, тобто цієї стадії може й не бути взагалі за відсутності підстав (наприклад, якщо відомості про платника податків і зборів не змінюються). Проте складно уявити ситуацію, коли протягом усього «життя» платника податків у його облікових відомостях не відбувається жодних змін.

Другим складником системної категорії податкового обліку є облік об'єктів оподаткування. Виконання цього обов'язку охоплює сукупність дій платника податків до моменту визначення конкретної суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Платники податків зобов'язані самостійно обчислювати цю суму. Можливе також ведення податкового обліку об'єктів оподаткування

представниками платника податків (законними або уповноваженими ним). Крім того, обов'язок обчислити суму податку може бути покладено на податкового агента або податковий орган. Податкове законодавство передбачає такі випадки обчислення і сплати податків юридичними особами через податкових агентів: (а) щодо податку на прибуток іноземними юридичними особами, де податковими агентами виступають українські підприємства й організації, що здійснюють виплату доходів іноземним юридичним особам, і (б) щодо податку на додану вартість, де застосовується аналогічний механізм.

Відповідно до ст. 6 Закону України «Про систему оподаткування» об'єктами оподаткування є: доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування [1; 1991. – № 39. – Ст. 510]. Як бачимо, у законодавстві бракує узагальнюючого вичерпного переліку об'єктів оподаткування, проте існує вказівка на можливість визначення останніх тільки законами про оподаткування.

Низка вчених відносить обчислення податку до першої стадії податкового провадження, яка становить сукупність дій відповідної особи з установаження суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. На їх думку, обчислення податку – це процес, у перебігу якого відбувається визначення розмірів податкового зобов'язання конкретного платника податків. Він складається з 5-ти послідовних стадій: (а) з'ясування об'єкта податку, (б) визначення бази останнього, (в) вибір ставки податку, (г) застосування податкових пільг, (д) розрахунок суми податку [8 с. 44, 45]. Залишаючи осторонь дискусійність використання категорій «податкове зобов'язання», «податкове провадження», вважаємо цілком прийнятною зазначену логіку при побудові послідовності дій, метою яких є встановлення конкретної суми податку, що підлягає сплаті до бюджету конкретним платником.

Установлена чинним законодавством система облікових процедур платників податків передбачає можливість їх класифікації за певними критеріями. При цьому варто враховувати подвійність реалізації реєстраційних та обліково-об'єктних процедур. Перш за все певні особливості має податковий облік фізичних і юридичних осіб.

Так, специфіка реєстраційних процедур із взяття на податковий облік юридичної особи полягає в тому, що вони здійснюються фактично в момент набуття нею цивільної правосудності. Саме цим обумовлюється організаційна єдність реєстраційних процедур, що провадяться державними реєстраторами, і процедур узяття на облік платників податків, що виконуються органами державної податкової служби.

На відміну від осіб фізичних на юридичних як платників податків поряд з обов'язком вести податковий облік законодавством покладено обов'язок вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність. Як зазначає С.В. Запольський, статистичний, бухгалтерський і податковий обліки частково співпадають, частково розпадаються на самостійні потоки, але в сукупності утворюють систему інформаційних координат, у якій діє будь-який учасник цивільного обороту [2, с. 11].

Податковий і бухгалтерський обліки різняться за низкою моментів, головними з яких є цілі й наслідки. По-перше, за своєю природою бухгалтерський облік не призначено для вирішення завдань, пов'язаних з правильним обчисленням податкових платежів [1; 1999. – № 40. – Ст. 365], тоді як кінце-

вою метою обліку податкового є визначення розміру (суми) податкового обов'язку. По-друге, їх принципова відмінність полягає в тому, що бухгалтерський облік може бути багатозначним у тому розумінні, що юридична особа може обрати один з декількох передбачених законодавством способів визначення доходів і видатків, що в підсумку можуть надавати різні результати. Податковий же облік є однозначним і не припускає поліваріантності, оскільки існує чітке встановлення об'єкта оподаткування, єдино можлива застосовувана ставка, а його результату властива чітка однозначність за наявності об'єкта оподаткування (прибутку); сума податку, що підлягає сплаті до бюджету, змінюватися не може.

Крім того, зазначені облікові системи різняться:

– за колом зобов'язаних суб'єктів (бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством [1, 1999. – № 40. – Ст. 365], тоді як для фізичних осіб – платників податку з доходів, порядок та умови його ведення в тій чи іншій формі законодавством не встановлені);

– за колом користувачів інформації (податкові органи є лише користувачами даних бухгалтерського обліку, які одночасно мають виключне право вима-

гати й перевіряти документи, що містять дані податкового обліку);

– за трактуванням тих самих фактів господарської діяльності (законодавство з метою оподаткування надає власне тлумачення конструкцій «матеріальний і нематеріальний актив», «цінні папери», «товари», «проценти» тощо) [1, 1995. – № 4. – Ст. 28];

– за характером відповідальності (платник податку не несе податкової відповідальності за затримку, неподання або неповне подання бухгалтерської звітності [1, 1995. – № 4. – Ст. 28]).

Однак вихідна база й бухгалтерського, й податкового обліку єдина – це дані первинного обліку. Єдиною його підставою є первинні документи. Дані податкового обліку повинні відбивати порядок формування суми доходів і витрат, їх частки, що враховуються в поточному податковому й у наступних періодах, суму податкової заборгованості та ін. Зміст цих даних (у тому числі й первинних документів) становить податкову таємницю [9, с. 153]. Особи, які одержали доступ до такої інформації, зобов'язані зберігати останню й несуть відповідальність за її розголошення.

Сума податку, що підлягає сплаті, визначається за результатами податкових періодів (календарні квартали, півріччя,

З квартали, рік), що характеризують часові межі розглядуваної стадії виконання податкового обов'язку. Платник податків повинен відносити доходи й витрати до тих періодів, коли вони фактично були отримані чи понесені або коли вони визнаються такими. Податковий облік доходів і витрат здійснюється цим платником відповідно до методу податкового обліку, який є незмінним протягом податкового періоду.

У той же час щодо фізичних осіб у деяких випадках існує спрощений порядок обчислення податку: в низці випадків ці обов'язки лежать безпосередньо на податковому органі або на особі, яка виступає джерелом доходу, – на податковому агенті. Найпоширенішим є обов'язок роботодавців по обчисленню, утриманню та сплаті податку на доходи фізичних осіб, утриманого з них.

Конструкція податкового обліку як фізичних, так і юридичних осіб – платників податків передбачає можливість виділення 2-х типів податкових режимів [5, с. 249]. Юридичні режими, з точки зору Ю.О. Тихомирова, як одна з умов збалансованого здійснення компетенції всіх видів, становлять спеціалізований порядок діяльності суб'єктів права з метою стійкого вирішення специфічних завдань або

функціонування за особливих обставин. Різні суб'єкти краще налагоджують взаємовідносини між собою, оскільки наперед знають легальне русло дій кожного з них [13, с. 251].

Загальний тип податкового обліку припускає виконання облікових дій стосовно фізичних осіб – платників податків, які не відрізняються ніякими особливостями чи специфічними рисами статусу. Спеціальний тип податкового обліку реалізується щодо платників податків – фізичних осіб, що характеризуються спеціальним статусом (наприклад, суб'єкта підприємницької діяльності) [6, с. 200, 201]. Такий статус може зумовлюватися специфічними рисами, що характеризують як самого платника податків, так і його діяльність. Спеціальний режим податкового обліку передбачає також особливості облікових процедур стосовно конкретних видів податків і зборів (податку на додану вартість, єдиного податку, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування тощо).

Загальний тип податкового обліку поширюється на фізичних осіб (громадян України, іноземців, осіб без громадянства), яким не притаманні специфічні ознаки. Залежно від виду податку або збору, щодо якого законодавець установлює особливості облікових дій юридичних осіб і

виокремлює в самостійний реєстраційний блок, можна назвати облік платників: а) податку на додану вартість, б) збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, в) окремих видів податків тощо. Оскільки документальне оформлення виконання обов'язку з подат-

кової реєстрації привадиться шляхом складання облікових документів, ведення відповідних реєстрів, зазначеним видам податкового обліку платників податків відповідають установлені законодавством види реєстрів як результат облікових дій податкових органів.

Список літератури: 1. Відомості Верховної Ради України. 2. *Запольский С.В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – 160 с. 3. *Криницький І.Є.* Реєстрація та обліку податковому праві: спільні риси та критерії розмежування // *Фінансове право.* – 2008. – № 3. – С. 19-23. 4. *Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А.* Налоговое право России: Общ. ч.: Учеб. / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 490 с. 5. *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури: природа і класифікація. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с. 6. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. III: Учение о налоге. – Харьков: Легас; Право, 2005. – 600 с. 7. *Мінаєва О.М.* Зміст та види облікових обов'язків згідно з податковим законодавством України // *Правові аспекти практики вирішення спорів і прегляд у касаційному порядку судових рішень щодо сплати податків та обов'язкових платежів суб'єктами господарювання: Матер. наук.-практ. конф. 22-23 груд. 2003 р.* – Ірпінь: Нац. акад. держ. подат. служби України, 2003 – С. 41-43. 8. *Налоги и налоговое право: Учеб. пособ.* / Под ред. *А.В. Брызгалова.* – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с. 9. *Налоговое право: Учеб.* / Под ред. *С.Г. Пепеляева.* – М.: Юристъ, 2003. – 591 с. 10. *Никитина М.В.* Налоговый учет как институт налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006. – 170 с. 11. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка [4-е изд., исправ. и доп.]. – М.: Гос. изд-во иностр. и нац. словарей, 1960. – 900 с. 12. *Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации: Учеб. пособ.* – 2-е изд., перераб. и доп. / Отв. ред. *Е.М. Ашмарина.* – М.: Юристъ, 2006. – 301 с. 13. *Тихомиров Ю.А.* Теория компетенции. – М.: Изд. г-на Тихомирова М.Ю., 2001. – 355 с.

ПРОЦЕДУРНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО НАЛОГОВОМУ УЧЕТУ

Онищук Н.Ю.

Статья посвящена раскрытию особенностей первой стадии исполнения налоговой обязанности. Системность налогового учета проявляется в его определенной двойственности – объединении регистрационных и учетно-объектных процедур. Учет налогоплательщиков состоит в последовательной реализации таких этапов: постановка на налоговый учет в качестве налогоплательщика (во время которой непосредственно возникает обязательный субъект); внесение изменений в данные о налогоплательщике; снятие с налогового учета.

Ключевые слова: исполнение, налог, налоговая обязанность, обязанность по налоговому учету, налоговая регистрация, учет объектов налогообложения.

PROCEDURAL REGULATION OF THE EXECUTION OF THE TAXATION OBLIGATION

Onyshchuk N.Y.

The article is devoted to the reveal of features of the first stage of the execution of taxation obligation. The system of the taxation registration is reflected in a certain duality – a union of

registration and accounting procedures. Registration of tax payers is in consistent realization of such steps: tax registration as a taxpayer (during which a liable entity arises directly) changes in taxpayer data; removal from the tax records.

Key words: execution, tax, tax duty, taxation obligation, tax registration, registration of objects of taxation.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73

М.А. Перепелица, канд. юрид. наук, доцент
*Національна юридическа академия Украины
имени Ярослава Мудрого, г. Харьков*

К ВОПРОСУ О ФИНАНСОВОЙ ДЕЛИКТОСПОСОБНОСТИ

Наличие имеющихся в финансово-правовой науке достаточно интересных работ и исследований, посвященных проблеме финансовой деликтоспособности государства [См.: 2-9], тем не менее она сохраняет свою актуальность и в настоящее время. Это не удивительно, ибо государство остается единственным субъектом финансового права, вопрос о юридической ответственности которого менее всего разработан и закреплен законодательством, да и перспектив относительно этого пока, к сожалению, не наблюдается.

Существует положение, что государство выступает вышестоящим властвующим субъектом в системе остальных субъектов финансового права. Несмотря на то, оно все же не должно превышать свои полномочия при осуществлении

финансовой деятельности и соблюдать финансовую дисциплину на таком же уровне, какого оно постоянно добивается от остальных участников. А это, в свою очередь, возможно при условии, если на законодательном уровне будет четко оговорен вопрос о его финансовой правосубъектности (т.е. установлены конкретные виды его финансовых обязанностей и прав), а значит, и обязанности нести юридическую ответственность в случае нарушения прав других субъектов финансовых правоотношений. Это повысило бы в (качественном смысле) уровень взаимоотношений между государством и иными субъектами финансового права, способствовало бы соблюдению финансовой дисциплины в целом. Вопросу финансовой деликтоспособности последнего