

# **Питання адміністративного, фінансового й інформаційного права**

---

## **СУЩЕСТВУЮЩИЕ ВЕРОЯТНЫЕ РИСКИ В МЕХАНИЗМЕ ФИНАНСИРОВАНИЯ СТРОИТЕЛЬСТВА ЖИЛЬЯ И ПУТИ ИХ УСТРАНЕНИЯ**

**Шовкопляс А. Н.**

Проанализированы основные вероятные риски в механизме финансирования строительства и пути их преодоления. Исследованы основные черты и виды рисков в инвестировании через фонд операций с недвижимостью и фонд финансирования строительства.

*Ключевые слова:* риск, фонд операций с недвижимостью, фонд финансирования строительства, механизм финансирования строительства жилья.

## **EXISTING LIKELY RISKS IN FINANCING MECHANISM OF HOUSING CONSTRUCTION**

**Shovkoplyas A.N.**

The main proanalizirovo likely risks in financing mechanism of housing construction and ways to overcome them. Investigated the main features and types of risks in investing in the fund for real estate operations and the fund for building financing.

*Key words:* risk, the fund for real estate operations, the fund for building financing, financing mechanism of housing construction.

*Надійшла до редакції 05.06.2011 р.*

**УДК 347.73**

**П. М. Дуравкін, канд. юрид. наук**

*Національний університет «Юридична академія  
України імені Ярослава Мудрого», м. Харків*

## **ПОДАТКОВИЙ ОBOB'ЯЗОК ЯК СУКУПНІСТЬ OBOB'ЯЗКІВ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**

Однією з основних категорій податкового права виступає «податковий обов'язок», з яким пов'язана динаміка більшості податкових правовідносини. Останні, як слушно зазначається в науці податкового права, належать до найважливіших відносин, що визначають основи існування держави та суспільства [2, с. 358]. Значення податкового обов'язку важко недооцінювати, адже існу-

вання самих податкових правовідносин навряд чи може мати сенс без його наявності.

Мета даної статті полягає у визначенні змісту та особливостей обов'язків платників податків як структурних елементів податкового обов'язку. Відповідно до поставленої мети, у статті вирішуються такі завдання: аналізуються закріплені на рівні податкового законодавства

України обов'язки платників податків; виокремлюються особливості структурних зв'язків між окремими обов'язками, а також їх взаємодії з поняттям податкового обов'язку; пропонуються зміни до окремих норм, якими регулюються обов'язки платників податків.

Варто звернути увагу на те, що у законодавствах окремих країн обов'язок платника податків трактується та визначається достатньо широко – як сукупність взаємопов'язаних обов'язкових дій [1, с. 195]. Справді, в сучасних умовах важко уявити можливість ототожнення податкового обов'язку з якимось одиничним актом. Наприклад, для сусідніх з Україною держав (Грузії, Республіки Білорусь, Російської Федерації) характерним є набір обов'язків платників податків, пов'язаних зі сплатою податків, постановкою на облік у податкових органах, веденням обліку доходів, видатків, об'єктів оподаткування, наданням податкових декларацій, звітності, виконанням законних вимог посадових осіб податкових органів [3–5]. У свою чергу, п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України (далі – ПК України) містить 13 підпунктів, в яких закріплено низку обов'язків платника податків [7].

Навряд чи може викликати сумнів доцільність покладення на платника податків обов'язків,

закріплених у перших чотирьох підпунктах п. 16.1 ст. 16 ПК України. Незавжди уявити, що за відсутності хоча б одного із них втрачається сенс самих податкових правовідносин. Єдине, що треба врахувати у даному разі, це послідовність їх закріплення. Наприклад, якщо постановка на облік та ведення обліку виглядає цілком послідовно, то складання звітності та її подання до контролюючих органів логічніше було б закріпити після обов'язку сплачувати податки та збори.

У наступних трьох підпунктах п. 16.1 ст. 16 ПК України закріплено обов'язки платника податків, які зводяться до надання контролюючим органам певних документів, інформації, відомостей. Разом із тим розподілення вказаних обов'язків виглядає не зовсім виправданим, оскільки всі вони, так чи інакше, пов'язані із наданням даних щодо обчислення та сплати податків і зборів. Зокрема, в підпункті 16.1.5 є вказівка на те, що перелічені в ньому документи стосуються саме цього.

Підпункт 16.1.6 п. 16.1 ст. 16 ПК України містить обов'язок надавати контролюючим органам інформацію про суми коштів, не сплачених до бюджетів у зв'язку із отриманням податкових пільг. Уявляється, що вказану інформацію можна розглядати як таку,

що пов'язана з обчисленням та сплатою податків і зборів. Адже використання механізму податкових пільг безпосередньо впливає на розмір суми податків і зборів, які фактично сплачуються. У такому разі надання такої інформації може охоплюватись обов'язком платника податків подавати контролюючим органам документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів, та не потребує окремого закріплення.

Доволі неоднозначно виглядає обов'язок платника податків, закріплений в підпункті 16.1.7 п. 16.1 ст. 16 ПК України, за відсутності уточнення, яка інформація і стосовно чого має подаватись контролюючим органам. Хоча даний підпункт підтверджує доцільність об'єднання вказаних обов'язків в один, який міг би полягати у «наданні контролюючим органам в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків і зборів». Якщо тут і потрібні уточнення, то лише того, що відноситься до такої інформації (документи, відомості).

Ще одна група обов'язків платника податків стосується його взаємовідносин із контролюючими органами та їх посадовими особами (підпункти 16.1.8, 16.1.9, 16.1.13 п. 16.1

ст. 16 ПК України). При цьому платник податків повинен здійснювати як активні позитивні дії (виконувати вимоги щодо усунення порушень, підписувати акти перевірок, допускати посадових осіб до обстеження приміщень тощо), так і зобов'язаний дотримуватись пасивної позитивної поведінки (не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу).

Викликає сумнів доцільність подібної деталізації, оскільки навряд чи в рамках декількох підпунктів однієї статті можна надати вичерпний перелік можливих ситуацій щодо діяльності контролюючих органів та порядку поведіння при цьому платника податків. Напевно, більш виваженим було б закріплення обов'язку «виконувати законні вимоги та не перешкоджати законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб».

Два обов'язки, відображені у підпунктах 16.1.10, 16.1.11 п. 16.1 ст. 16 ПК України можна віднести до таких, що стосуються обліку платників податків. Наприклад, обов'язок повідомляти контролюючим органам про ліквідацію або реорганізацію, а також про зміну місцезнаходження або місця проживання, вочевидь, має на меті забезпечення контролюючих органів даними, необхідними для здійснення обліку платників податків. У зв'язку

з цим означені обов'язки логічно об'єднати з обов'язком стати на облік у контролюючих органах (підпункт 16.1.1), доповнивши його обов'язком повідомляти контролюючі органи про відповідні зміни.

Особливий інтерес викликає обов'язок, закріплений у підпункті 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 ПК України, який містить безпосередню вказівку на його зв'язок із податковим обов'язком. При цьому незрозумілою виглядає позиція законодавця відносно оцінки ним податкового обов'язку. З'ясувати, в чому полягає сутність кожного з цих обов'язків, вбачається можливим шляхом звернення до ст. 36 ПК України, в якій закріплено нормативно-правове визначення податкового обов'язку.

Наприклад, відповідно до п. 36.1 ст. 36 ПК України податковий обов'язок визначається, як «обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи» [7] (тут і далі виокремлено нами – *П.Д.*). Зазначене може викликати питання щодо наявності в цьому визначенні одного або трьох обов'язків, адже обчисленню, декларуванню та/або сплаті кореспондує обов'язок (однина), а не обов'язки.

Ускладнює вирішення даного питання норма п. 38.1 ст. 38 ПК України, відповідно до якої виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [7]. У даному разі податковий обов'язок пов'язується тільки зі сплатою, при чому не податків та зборів, а податкових зобов'язань. Отже, існує певна диспропорція між законодавчо закріпленим визначенням податкового обов'язку та змістом його виконання.

Уявляється, що формулювання «та/або» у наведеному визначенні може тлумачитись на користь трьох обов'язків: по-перше, з обчислення, декларування та сплати; по-друге, з обчислення і декларування; по-третє, зі сплати. Напевно, саме останнього і стосується п. 38.1 ст. 38 ПК України. Скоріше за все дана норма потребує змін і має передбачати виконання податкового обов'язку не лише як сплати, при цьому, не податкових зобов'язань, а податків і зборів, а як сукупності обов'язків платника податків.

Крім цього, неважко помітити наявність у визначенні податкового обов'язку рис обов'язків, закріплених в підпунктах 16.1.2–16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України, щодо ведення

обліку доходів і витрат (обчислити), складання та подання звітності (задекларувати), а також сплати податків та зборів (сплатити). На підставі цього можна припустити, що обов'язок платника податків, закріплений у підпункті 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 ПК України, полягає у збереженні документів, пов'язаних з обчисленням, декларуванням та сплатою податків і зборів. Отже, цей обов'язок може бути об'єднаний із обов'язками платника податків, закріпленими в підпунктах 16.1.5–16.1.7 п. 16.1 ст. 16 ПК України, щодо подання контролюючим органам відповідних документів, інформації, відомостей.

На підставі цього можна припустити, що обов'язок платника податків, закріплений в підпункті 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 ПК України, полягає у збереженні документів, пов'язаних з обчисленням, декларуванням та сплатою податків і зборів. Отже, цей обов'язок може бути об'єднаний із обов'язками, закріпленими в підпунктах 16.1.5–16.1.7, щодо подання контролюючим органам відповідної інформації.

У цілому означені обов'язки (закріплені в підпунктах 16.1.5–16.1.7, 16.1.12 п. 16.1 ст. 16 ПК України) можна об'єднати обов'язком «подавати контролюючим органам в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством

інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків і зборів, а також забезпечувати збереження такої інформації, протягом строків, установлених податковим законодавством». До інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків і зборів, можна віднести документи, інформацію, відомості, про які йдеться в підпунктах 16.1.2, 16.1.3, 16.1.5–16.1.7 п. 16.1 ст. 16 ПК України.

Зроблені вище пропозиції об'єднати декілька обов'язків в один свідчать про необхідність їх систематизації. Доречно відзначити, що у науково-практичному коментарі до ст. 16 ПК України звертається увага на доцільність виокремлення певних груп обов'язків платників: 1) з податкового обліку; 2) щодо сплати податків; 3) з податкової звітності [6, с. 59–60]. У свою чергу, в коментарі до ст. 36 ПК України вказується, що податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок щодо сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності [Там же, с. 87]. Отже, можна припустити, що податковий обов'язок та обов'язки платника податків співвідносяться як загальне та окреме, тобто останні є елементами вказаних трьох складових податкового обов'язку у широкому розумінні.

Дійсно, аналіз ст. 16 ПК України дозволяє певним чином згрупувати закріплені в ній обов'язки. Перш за все, можна визначити склад обов'язку з податкового обліку, до якого можна віднести обов'язки платника податків, закріплені в підпунктах 16.1.1, 16.1.2, 16.1.10 та 16.1.11 п. 16.1 ст. 16 ПК України. Наступне, це безпосередньо сплата податків і зборів, обов'язок щодо якої міститься в підпункті 16.1.4. Ще одна складова податкового обов'язку стосується податкової звітності, до якої можна віднести обов'язки, закріплені в підпунктах 16.1.2, 16.1.3, 16.1.5–16.1.7 та 16.1.12.

Деякі обов'язки платника податків, відображені у підпунктах 16.1.8, 16.1.9 та 16.1.13 п. 16.1 ст. 16 ПК України, навряд чи можуть бути однозначно віднесені до якого-небудь з вказаних трьох блоків. Ці обов'язки, про що вже йшлося вище, можна об'єднати в рамках обов'язку «виконувати законні вимоги та не перешкоджати законній діяльності контролюючих органів та їх посадових осіб». Уявляється, що він дає можливість виокремити ще одну складову податкового обов'язку у широкому розумінні, яка, поряд із обов'язками щодо податкового обліку, сплати податків, а також податкової звітності, становить «обов'язок із податкового контролю».

Таким чином, податковий обов'язок являє собою сукупність закріплених в чинних нормах податкового законодавства обов'язків, які є забезпеченою силою державного примусу мірою належної (активної позитивної або пасивної позитивної) поведінки платника податків. Вбачається можливим виокремлення родового поняття податкового обов'язку, яке включає в себе сукупність обов'язків платника податків. Його видовими різновидами є окремі обов'язки, які для податкового права України на сьогоднішній день можна пов'язати із податковим обліком, сплатою податків і зборів, податковою звітністю, а також податковим контролем.

В даній статті розглянуто лише деякі проблемні аспекти, пов'язані з правовим регулюванням податкового обов'язку. У сучасних умовах окремі складові податкового обов'язку можуть бути предметом самостійного наукового дослідження. Крім того, вкрай актуальним є вивчення відносин, які виникають у зв'язку з його належним та неналежним виконанням, визначення їх об'єкта, суб'єктів, змісту. Усе це дозволить створити належний науковий базис для вдосконалення чинного та розробки нового у правовому регулюванні податкового обов'язку.

**Список літератури:** 1. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / Илья Ильич Кучеров. М. : ЮрИнфоР, 2003. – 374 с. 2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : Общая часть : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2002. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с. 3. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г. № 692-вс. – Режим доступа : <http://taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s04ch08>. 4. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3. – Режим доступа : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289902>. 5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. – Режим доступа : <http://duma.consultant.ru/page.aspx?1127935>. 6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авт. [заг. редакція М. Я. Азаров]. — К. : Міністерство фінансів України, 2010 — . – Т. 1. – 2010. – 448 с. 7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=2755-17>.

## НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ КАК СОВОКУПНОСТЬ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Дуравкин П. М.

В статье раскрываются особенности правовой природы налоговой обязанности, ее содержания и структуры. Анализируется соотношение налоговой обязанности и обязанностей налогоплательщиков, а также взаимосвязь между отдельными обязанностями налогоплательщиков. Предлагается определенная систематизация обязанностей налогоплательщиков, как составляющих налоговой обязанности.

*Ключевые слова:* налоговая обязанность, обязанности налогоплательщиков, налоговый учет, уплата налогов и сборов, налоговая отчетность, налоговый контроль, исполнение налоговой обязанности.

## TAX DUTY AS THE AGGREGATE OF THE DUTIES OF TAXPAYER

Duravkin P. M.

The article describes features of the legal nature of the tax duty, its content and structure. The parity of a tax duty and duties of taxpayers, and also interrelation between separate duties of taxpayers is analyzed. A systematization of the duties of taxpayers, as components of the tax duty is suggested.

*Key words:* tax duty, duties of the taxpayers, fiscal accounting, payment of taxes and fees, tax reporting, tax control, execution of tax duty.

*Надійшла до редакції 03.09.2011 р.*