

тического государства. Однако детальный анализ их аргументов свидетельствует, что они упустили из виду такие факторы, как европеизация, институциональная структура, экономическая ситуация и др.

Ключевые слова: административная реформа, демократизация, европеизация, политизация, государственная служба.

Summary

Bereza A. The impact of socialist heritage on administrative reforms in Eastern Europe.

A number of researchers the administrative reforms in post socialist countries consider, that authoritarian heritage had determined their course and speed, was the main hindrance to building the democratic state. However the detailed analysis their arguments demonstrate that they leave out such factors as europeanization, institutional structure, economic situation etc.

Key words: administrative reform, democratization, europeanization, politicization, civil service.

Отримано 21.11.2013

УДК. 347.73:346.62

Д. О. ГЕТМАНЦЕВ

Данило Олександрович Гетманцев, доктор юридичних наук, професор Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ДО ПИТАННЯ ПРО ПОДАТКОВИЙ ОБОВ'ЯЗОК ПЛАТНИКА ПОДАТКУ

Варто погодитись з твердженнями вчених про те, що податковий обов'язок є системоутворюючою категорією фінансового права. Водночас його зміст є категорією доволі дискусійною в науці. Цьому не в останню чергу сприяє невизначеність чинного податкового законодавства, недосконалість якого щонайменше сприяє визначеності ключової правової категорії як на рівні теорії, так і правозастосовної практики.

Згідно зі ст. 36 Податкового кодексу податковим обов'язком визнається 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. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором¹. Таким чином, податковий обов'язок є складною категорією, до якої включається декілька складових. При цьому податковий обов'язок у розумінні Податкового кодексу України не охоплює обов'язки (або правообов'язки) держави в особі уповноважених нею органів щодо інших суб'єктів податкових правовідносин. Категорія податкового обов'язку розповсюджується тільки на обов'язки платника стосовно держави.

З огляду на зазначене, слушною є думка А. О. Храброва, висловлена вченим виходячи з аналізу податкового законодавства, що діяло до набуття чинності Податковим кодексом України. Так, науковець вважає, що під податковим обов'язком, що покладається на платника податків, слід розуміти обов'язок кожного платника сплачувати у відповідний бюджет або державний цільовий фонд у повному обсязі й у встановленому законодавством порядку (засобом) та у відповідні терміни суму податку або збору (податкового зобов'язання), який забезпечується державним примусом та кореспондується з компетенціональним правообов'язком органів фінансової діяльності держави. При цьому складовими, що становлять систему податкового обов'язку виступають обов'язки: 1) з ведення податкового обліку (податкової реєстрації); 2) зі сплати податків і зборів; 3) з податкової звітності².

Таке в цілому правильне твердження підлягає відповідному корегуванню, враховуючи норми Податкового кодексу, присвячені правовому регулюванню правової категорії податкового обов'язку. Розпочнемо з аналізу суперечностей у правовому регулюванні категорії податкового обов'язку, які, на нашу думку, мають місце в загальній частині Податкового кодексу (далі – ПК).

Зазначимо, по-перше, що сполучник «або», який застосовується в тексті визначення податкового обов'язку (ст. 36 ПК), свідчить: наявність всіх трьох складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору) не є обов'язковою для формування цілісної категорії податкового обов'язку. При цьому навіть сплата суми податку не є необхідним елементом податкового обов'язку. Однак, згідно з п. 38.1 ст. 38 ПК виконанням податкового обов'язку визнається сплата у повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Відповідно до п. 14.1.156 ст. 14 ПК податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

За ст. 37 ПК податковий обов'язок припиняється його виконанням.

Таким чином, якщо йти за логікою законодавця, податковий обов'язок може не передбачати сплату податкового платежу платником податку, однак його виконання у будь-якому випадку буде полягати у такій

сплаті. При цьому сплата платником податкового зобов'язання в повному обсязі припиняє обов'язок платника із декларування та обліку податкових зобов'язань. Іншими словами, платник може не виконувати обов'язки, покладені на нього законодавством із подання декларації та ведення бухгалтерського обліку у випадку, якщо він повністю сплатив суму податку. Такий підхід законодавця вбачається хибним, спростовується іншими нормами загальної та особливої частин податкового права і свідчить про суперечність правових норм ст.ст. 36 та 38, до якої призвели дефекти юридичної техніки. Адже, за абсолютно обґрунтованим твердженням І. Кучерова, процедурний порядок сплати податку в якості юридичної ознаки вказує на те, що внесення відповідних податкових платежів до бюджету підпорядковано відповідним процесуальним нормам і здійснюється в межах податкового провадження. При цьому для належного виконання податкового обов'язку не достатньо одного бажання платника і наявності відповідних грошових коштів. Адже сплата податку не припускає довільну поведінку податковозобов'язаної особи із внесення відповідного платежу, оскільки передбачає суворе додержання визначених процедур згідно із законодавством про податки і збори. Невиконання встановленого порядку фактично означає невиконання податкового обов'язку³.

Таким чином, зазначена суперечність податкового законодавства потребує негайного усунення. Адже тільки виконаний у встановленому законом порядку (процедурі) податковий обов'язок, включаючи обов'язок з обліку, звітності та сплати податку, може бути припинений у зв'язку з його належним виконанням.

Не менше питань виникає і при визначенні моменту виникнення обов'язку платника зі сплати податку або, користуючись не досить вдалою термінологією ПК, моменту виникнення податкового зобов'язання. Очевидно, що момент виникнення податкового зобов'язання та момент виникнення податкового обов'язку не збігаються у часі. Такому моменту може передувати виникнення і навіть виконання таких складових податкового обов'язку, як обчислення суми податку та її декларування. Так, згідно з п. 57.1 ст. 57 ПК платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого цим Кодексом для подання податкової декларації. Таким чином, платник податку спочатку обраховує суму податкового зобов'язання, потім заявляє її податковому органу шляхом подання податкової декларації, а після цього сплачує її до бюджету у встановлений законом строк. Звертаємо увагу на ту обставину, що обов'язок із сплати податку згідно з п. 49.16 ст. 49 ПК виникає у платника незалежно від наявності факту відмови у прийнятті податкової декларації органом державної податкової служби. Тобто, фактично незалежно від того, чи виконаний ним у повному обсязі його податковий обов'язок в частині декларування податку.

Водночас, у випадку, якщо суму податкового зобов'язання визначає у встановлених законодавством випадках податковий орган (п.п. 57.2, 57.3 ст. 57), виникнення податкового зобов'язання прив'язується до моменту одержання платником відповідного податкового повідомлення – рішення. У цьому разі обов'язок зі сплати податку виникає у платника незалежно від виконання ним свого обов'язку із декларування, що свідчить про певну автономність виникнення, виконання та припинення обов'язків, що є складовими податкового обов'язку платника. Іншими словами, виконанню обов'язку із сплати податку за загальними правилами повинно передувати виконання платником його обов'язку із обліку та декларування податку. Однак, навіть якщо платник не задекларував податкове зобов'язання, обов'язок з його сплати все одно виникне у платника за умови наявності в нього відповідного об'єкта оподаткування за певним податком. Водночас зазначений обов'язок зі сплати податку буде мати не конкретний характер. Говорячи мовою закону, буде не узгодженим, адже не буде встановлена у визначеному порядку сума, що належить до сплати державі, відсутнє узгоджене податкове зобов'язання в розумінні п. 14.1.156 ст. 14 ПК. У цьому контексті звернемо увагу на таку обставину: строки давності визначення податковим органом суми податкового зобов'язання обраховуються від моменту, коли податкова декларація була подана або мала бути подана, а при неподанні платником податку податкової декларації строки давності щодо звільнення платника від податкового зобов'язання не застосовуються (п. 102.2.1 ст. 102 ПК). Це зайвий раз свідчить як про взаємопов'язаність обов'язків із сплати податку та з його декларування, так і про їх автономність у межах однієї правової категорії.

Для виникнення конкретного обов'язку із сплати податку, а отже, і податкового зобов'язання, необхідно є наявність певного юридичного складу, до якого включається крім безпосередньо обставин, визначених спеціальними нормами, що регулюють справляння відповідного податку, також певні, визначені законом процесуальні дії (подання декларації, одержання податкового повідомлення-рішення). Зазначені документи відіграють свою додаткову роль у процесі виникнення податкового зобов'язання. Так, згідно зі ст. 60 ПК податкове повідомлення, рішення або податкова вимога є відкликаною, якщо, наприклад, контролюючий орган зменшує нараховану суму грошового зобов'язання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення або суму податкового боргу, визначену в податковій вимозі (п. 60.1.3 ст. 60 ПК). Податковий орган надсилає платнику нове податкове повідомлення-рішення на скореговану суму. Однак це в будь-якому разі не означає, що податкове (грошове) зобов'язання виникає в момент направлення другого податкового повідомлення-рішення. Воно безперечно існувало на момент одержання першого повідомлення-рішення, а також до цього моменту, як не узгоджене податкове зобов'язання – абстрактний обов'язок зі сплати податку з моменту остаточного визначення його суми у встановленому порядку. Таким чином, відкликання податкового повідомлення рішення та надсилання нового в зазначеному випадку є лише формою внесення змін до процесуальних документів, що не породжує новий юридичний склад, а отже – й нові правовідносини, а лише

вносить зміни у вже існуючий. З таким саме успіхом податкова могла б викласти у новій редакції попереднє повідомлення-рішення, не випускаючи нового. Якщо припуститися іншого та допустити, що податкове зобов'язання за попереднім та наступним рішенням – це два різні зобов'язання, то відсутні будь-які підстави для нарахування пені за несвоєчасне погашення податкового зобов'язання (протягом періоду його оскарження), а майно необхідно повторно описувати до податкової застави.

Спробуємо розібратися на прикладі обрахування податку на додану вартість. Особа, що є платником ПДВ (обов'язковий елемент юридичного складу для виникнення податкового обов'язку з ПДВ, крім операцій з ввезення товарів на митну територію України), проводить декілька оподатковуваних операцій протягом податкового періоду та формує податкове зобов'язання (податкове зобов'язання для цілей розділу V цього Кодексу – загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді – п. 14.1.179 ПК) та податковий кредит (податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу). Таким чином, суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, платник може встановити із розрахунковою точністю після завершення податкового періоду (місяця). При цьому у платника виникають відповідний податковий обов'язок: 1) провести облік всіх оподатковуваних операцій, зібрати податкові накладні, зареєструвати видані ним податкові накладні тощо; 2) оформити на подати у податкову службу декларацію з ПДВ до 20 числа місяця, що йде за звітним; 3) сплатити суму податку, визначену в декларації (до 30 числа місяця, що слідує за звітним). Таким чином, податковий обов'язок платника із чітко визначеними строками виник на 1 число місяця, що йде за звітним. Однак для виникнення податкового зобов'язання його сума має бути визначена в певному процесуальному документі (в нашому випадку у податковій декларації), що робить її обов'язковою для сплати, а податкове зобов'язання узгодженим. Саме процедура узгодження податкового зобов'язання є ще однією з особливостей, що принципово відрізняють податкові зобов'язання від зобов'язань приватно-правових. Обов'язок із сплати податку виник з 1 числа, однак до моменту подання декларації податкове зобов'язання було не узгодженим, що виключало можливість його сплати.

Тепер припустимо, що за наслідками податкової перевірки контролюючий орган додатково нарахував платнику податкове зобов'язання за наслідками цього ж податкового періоду та надіслав йому податкове повідомлення-рішення. Платник податку помилково занижив суму податкового зобов'язання. Наголосимо, що обов'язок зі сплати відповідної суми у платника виник одночасно із обов'язком щодо сплати вже погашеної суми зобов'язання. Однак він є не узгодженим до моменту виконання сторонами процедур, визначених законодавством – направлення податкового повідомлення-рішення платнику та перебіг визначеного законодавством строку на сплату зобов'язання. З цього моменту податкове зобов'язання (якщо рішення не було оскаржене) трансформується у податковий борг та підлягає примусовому стягненню у встановленому порядку. Процедура примусового стягнення податкового зобов'язання є ще однією особливістю податкових правовідносин.

Таким чином, із вищевикладеного ми можемо зробити такі висновки.

Податковий обов'язок платника складається із трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною. Для існування податкового обов'язку обов'язковою є наявність всіх трьох складових. З огляду на зазначене п. 36.1 ст. 36 ПК підлягає уточненню.

Сплата податкового зобов'язання сама по собі без виконання інших складових податкового обов'язку не може свідчити про повне його виконання. З огляду на це п. 38.1 ст. 38 ПК підлягає уточненню.

Підставою для виникнення обов'язку платника із сплати податку (узгоджене податкове зобов'язання) є юридичний склад, що включає як певні матеріальні обставини, так і процесуальні дії, визначені законом.

Момент виникнення обов'язку платника із сплати податку (не узгоджене податкове зобов'язання), як правило, збігається з моментом завершення звітного податкового періоду (якщо такий встановлений для певного податку) та передувє поданню платником податкової декларації. Момент виникнення узгодженого податкового зобов'язання визначається юридичним складом, до якого включаються певні, визначені законом процесуальні документи (податкове повідомлення-рішення або податкова декларація).

¹ Податковий кодекс України. – № 2755-VI від 2 грудня 2012 р.

² *Храбров А. О.* Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права. Актуальні проблеми фінансового права: монографія / За ред. М. П. Кучерявенка. – Х.: Право, 2010. – С. 304.

³ *Кучеров І. І.* Теорія податків і зборів. – М.: ЗАГ «Юрінформ», 2009. – С. 29.

Резюме

Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку.

У статті розглядаються деякі проблемні та суперечливі питання правового регулювання категорії податковий обов'язок, викладаються підходи до визначення його змісту, складових та моменту виникнення. За наслідками проведеного аналізу наведено пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства.

Ключові слова: податковий обов'язок, платник податку, податкове зобов'язання, узгоджене податкове зобов'язання.

Резюме

Гетманцев Д. А. К вопросу о налоговом обязательстве налогоплательщика.

В статье рассматриваются некоторые проблемные и спорные вопросы правового регулирования категории налоговый долг, излагаются подходы к определению его содержания, составляющих и момента возникновения. Исходя из результатов проведенного анализа представляются предложения по совершенствованию действующего законодательства.

Ключевые слова: налоговый долг, налогоплательщик, налоговое обязательство, согласованное налоговое обязательство.

Summary

Getmantsev D. On tax obligation of taxpayer.

An article deals with some problematic and controversial issues of legal regulation of tax liability category, highlights the approaches to interpretation of its content, structure and initial date. According to the results of conducted analysis the proposals on improvement of current legislation are submitted.

Key words: tax debt, tax obligations, fixed tax liability.

Отримано 25.11.2013

УДК 346: 351.82: 340.124

С. І. БЕВЗ

*Світлана Іванівна Бевз, кандидат юридичних наук,
доцент, завідувач кафедри Київського університету
права НАН України*

**ДЕРЖАВНА РЕГУЛЯТОРНА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ
В КОНТЕКСТІ ПОГЛЯДІВ Г. КЕЛЬЗЕНА**

У статті 3 Конституції України¹ проголошується, що наша держава є самостійною, незалежною, соціальною, демократичною державою. При цьому на сторінках періодики, в наукових колах постійно точаться дискусії про шляхи побудови демократичної держави, про сутність демократії, про її межі та складові. Всім відомим є також той факт, що забезпечити демократичний режим в державі може лише належна державна політика у відповідній сфері. Як підкреслює В. Селіванов², державна політика пострадянських країн повинна бути спрямована на побудову нової організації суспільних відносин, де був би знайдений оптимальний баланс між стабільністю економічної ефективності та соціальною справедливістю. На пошук такого балансу якраз і спрямована державна регуляторна політика у сфері господарської діяльності, яка відповідно до Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»³ визначається як напрям державної політики, спрямований на вдосконалення правового регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання, недопущення прийняття економічно недоцільних та неефективних регуляторних актів, зменшення втручання держави у діяльність суб'єктів господарювання та усунення перешкод для розвитку господарської діяльності, що здійснюється в межах, у порядку та у спосіб, що встановлені Конституцією та законами України.

Питання державного регулювання економіки, господарської діяльності неодноразово піднімалися в роботах відомих науковців. Вагомий внесок у розробку даної проблеми внесли В. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, Г. В. Атаманчук, О. М. Бандурка, Д. Н. Бахрах, І. Л. Бачило, Ю. П. Битяк, М. Вітке, О. П. Віхров, С. Т. Гончарук, Є. В. Додін, І. Я. Дюрягін, В. В. Зуй, Л. В. Коваль, Ю. М. Козлов, А. П. Ключніченко, І. М. Кравець, Б. М. Лазарев, К. Б. Левченко, В. Ф. Опришко, В. М. Попович, Г. Х. Попов, О. П. Рябенко, В. М. Самсонов, Н. О. Саніахметова, В. Ф. Сіренко, А. Селіванов, Ю. О. Тихоміров, М. М. Тищенко, В. В. Цветков, Ю. С. Шемшученко та інші. Окрему увагу на рівні дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук було присвячено державній регуляторній політиці у сфері господарської діяльності Т. М. Кравцовою⁴ та О. Х. Юлдашевим⁵ Проте при визначенні методологічних засад формування та реалізації відповідної політики цей напрям діяльності держави не розглядався з точки зору окремих наукових праць, присвячених сутності демократії.

Метою даної статті є проаналізувати окремі норми Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», положення інших актів законодавства у цій сфері через призму поглядів Ганса Кельзена* щодо сутності демократії.

В своїй праці «Про сутність і цінність демократії»⁶ Г. Кельзен ще 1920 р. писав: «Виконавча влада реально перебуває під тягарем ідеї законності, так що ідея легальності заходить на певному щаблі вироблення дер-

© С. І. Бевз, 2013

* один з найвизначніших представників позитивізму в теорії права