

УДК 347.73

Н.Ю. ОНИЩУК, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

ДО ПИТАННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Ключові слова: виконання, податковий обов'язок

Установлення правових норм, закріплення прав та покладання обов'язків, ніколи не було метою правового регулювання. Видаючи відповідний акт, нормотворчий орган розраховує на втілення вимог закону у суспільних відносинах та на досягнення того результату, до якого він прагнув у своїй правотворчій діяльності [1, с.5]. Оскільки кінцевий зміст податкового правовідношення міститься в його реалізації, то з'ясування засад та особливостей виконання податкового обов'язку має як теоретичне, так і практичне значення. Забезпечення реальної можливості здійснення податкового обов'язку – це один із головних напрямків фінансової політики держави.

Залишаючи дещо осторонь теоретичні аспекти категорії «податкового обов'язку», зупинимося на проблемі його виконання, якій не приділялося достатньо уваги в науці податкового права. Цілком природним за таких умов буде звернення до загальних засад правової теорії, викладених у працях таких вчених-юристів, як С.С. Алексєєв, М.М. Коркунов, В.В. Лазарєв, О.В. Малько, М.І. Матузов, П.О. Недбайло, Ю.К. Толстой, Р.Й. Халфіна [2, 3, 1, 4-7]. Тому метою статті є дослідження деяких особливостей виконання податкового обов'язку, що не розкривалися в повній мірі раніше.

Вихідним положенням є те, що «виконання» – це одна з форм реалізації права, поряд із дотриманням, використанням та застосуванням [1, с.6-9; 5, с.127-128]. Зазначимо, що ми підтримуємо позицію противників отождолення застосування норм права з їх реалізацією і вважаємо «застосування» видовою одиницею родового поняття «реалізація», що має свої особливості. Такі форми реалізації права виділяються залежно від змісту і ха-

ктеру правомірних дій, характеру диспозицій правових норм. Виконання податкового обов'язку – це позитивна реалізація матеріальних податково-правових норм. Специфікою цієї форми є те, що вона: 1) поширюється в основному на зобов'язуючі норми, 2) передбачає активні дії суб'єктів; 3) відрізняється відомою імперативністю, владністю, оскільки за невиконання юридичних приписів можуть слідувати санкції; 4) у більшості випадків правовиконувальні дії так чи інакше фіксуються, оформлюються [4, с.325].

Як зазначав П.О. Недбайло, при визначенні поняття виконання як форми реалізації правової норми «необхідно виходити з характеру та вимог самої норми та від неї рухатися до конкретних фактів, у тому числі і до дій суб'єктів суспільного життя» [5, с.130]. Норми податкового права, що встановлюють податковий обов'язок, вимагають від зобов'язаних осіб-платників податків здійснення визначених правовими приписами дій, тобто містять позитивне правове зобов'язання, так зване «нове обтяження». Проте, існування самої матеріальної правової норми, що визначає сутність обов'язків та зміст дій суб'єктів, ще не означає безпосереднього впливу на поведінку учасників.

Відсутність вихідного суспільного змісту будь-якого податкового відношення робить необхідним видати не тільки матеріально-правову норму, але й створити умови для реалізації, тобто визначити конкретну послідовність дій для втілення в життя закріплених законом приписів. Формальна визначеність податкового обов'язку обумовлює чітку та сувору процесуальну регламентацію його виконання. Застосування матеріальних правових норм завжди опосередковується процесуальними нормами, що містять відповідь на питання, яким чином повинна застосовуватись матеріальна норма, створюється правова база для реалізації матеріальних прав та обов'язків, оформлюється динаміка цього процесу.

Правореалізація – це трансформація закладених у юридичних нормах вимог на пра-

вомірну поведінку суб'єктів [2, с.376; 4, с.323; 1, с.9]. Опосередковуючи реальну поведінку платника податків, виконання складає частину матеріального змісту податкового правовідношення, під яким розуміється тільки правомірна поведінка. [2, с.376]. Отже, реалізація податкових правових норм досягається виключно правомірною поведінкою; неправомірні дії чи бездіяльність (правопорушення) не можуть слугувати способом здійснення податково-правових норм. Дії на виконання податкового обов'язку здійснюються в рамках регулятивних податкових правовідносин, позитивного застосування права, шляхом своєчасного і чіткого виконання приписів норм. Система регулятивних податкових процедур охоплює, фактично, всі податкові правовідносини з моменту їх виникнення до припинення, що забезпечує можливість остаточного виконання податкового обов'язку в їх межах [8, с.114, 116, 173-174].

Неможливо виконати податковий обов'язок (стати на податковий облік платників податків, вести облік об'єктів оподаткування, сплатити визначену суму податку та надати податкову звітність) у пасивній формі, не вчиняючи реальних конкретних активних дій. Цей факт обумовлюється тим, що: по-перше, податковий обов'язок є обов'язком активного типу, а зміст процесу його виконання потребує значної активності суб'єктів реалізації права [2, с.251]; по-друге, характер податково-процесуальних норм, що регламентують порядок здійснення встановленого матеріальною нормою обов'язку, потребує активних дій суб'єктів як вираження їх реалізації [8, с.56].

В.В. Лазарєв, розглядаючи процес реалізації права з об'єктивної і суб'єктивної сторони [1, с.7-8], характеризує першу як здійснення у відомій послідовності, у строки та у місці передбачених нормами права правомірних дій. З суб'єктивної сторони процес виконання показує ставлення суб'єкта до правових вимог та стан його волі у момент здійснення передбачених дій. Вважаємо необхід-

ним зупинитися на вольовому моменті у процесі виконання податкового обов'язку. Зобов'язуюча податково-правова норма характеризується високим ступенем імперативності та виразом категоричної волі держави. Одночасно, у конкретних діях платника на виконання податкового обов'язку чи окремої його складової знаходять свій вираз воля самого платника податків. Саме через типову для правовідношення взаємодію «соціальної волі, вираженої в правових нормах, з індивідуальною волею суб'єктів правовідносин» [6, с.27] здійснюється активний вплив норм права на суспільні відносини. Формування волі, як підкреслює Р.Й. Халфіна, припускає як усвідомлення вимог правової норми, так і можливих наслідків її дотримання чи недотримання [7, с.110-111]. У свідомості особи, яка реалізує правову норму, відбувається часом складний психологічний процес оцінки та вибору певного варіанту поведінки. Але у підсумку, оскільки вимоги закону реалізуються суб'єктом, його воля у цьому процесі є позитивною і означає підкорення праву [1, с.6-9].

Але можливе і відхилення реальної поведінки учасників правовідносин від моделі, що міститься в нормі. Невиконання платником податків обов'язку тягне за собою застосування заходів державного примусу, які, з одного боку, дозволяють державі реалізувати в кінцевому підсумку свою можливість на отримання від цієї особи благ і дій, що вимагаються, а з іншого – служать меті покарання винного у невиконанні свого обов'язку [9, с.43]. Включений до змісту податкового обов'язку владний імператив передбачає забезпеченість поведінки заходами державно-примусового впливу (санкціями), які є необхідною властивістю, атрибутом будь-якого юридичного обов'язку [2, с.367].

Як зазначав О.О. Соколов, у примусовості податків не можна вбачати якої-небудь зовнішньої механічної сили, що виявляється абсолютно незалежно від волі людей. Примусовість податків не виключає мотивації людей, але вона ґрунтується на необхідності та доцільності, саме, такої, а не іншої їх поведін-

нки за таких умов. [10, с.75] «Примусовість податку відрізняє його від добровільних пожертв. На практиці ця різниця не завжди буває в достатній мірі відчутною, оскільки... примусові збори можуть сплачуватись окремими особами абсолютно добровільно... Взагалі зростання матеріального добробуту і культури характеризується підвищенням так званої податкової дисципліни або податкової моралі. Тому в міру суспільного розвитку податки втрачають характер виключної примусовості, і сплата їх починає ставати більш-менш добровільною» [10, с.71]. На нашу думку, принципово важливо розмежувати примусовість та забезпеченість державним примусом.

Оскільки податковий обов'язок є системною категорією, то і його виконання становить собою багатоаспектне явище. Перш за все, звернемо увагу на можливість розгляду податкового обов'язку у статичній та динамічній формі. Так, А.О. Храбров розмежує податковий обов'язок як певну сталу категорію, переважно набір вимог до правил поведінки осіб, та податковий обов'язок як набір динамічних дій із реалізації правосуб'єктності [11, с.20]. Тобто, зміст (система складових) податкового обов'язку представляє його статику, а процес виконання, реалізації – динаміку. Таке твердження особливо заслуговує на увагу, оскільки предметом нашого дослідження є динамічний аспект податкових правовідносин, а саме виконання податкового обов'язку. Як зазначав М.М. Коркунов, юридичні відносини не залишаються нерухомими, вони виникають, змінюються та зникають [3, с.182, 201.]. Виконання, представляючи матеріальний зміст податкових правовідносин (дійсність), становить реалізацію юридичного змісту (необхідності), втілення в життя, у фактичну поведінку тієї міри, яка визначена податковим обов'язком.

У той же час, власне виконання податкового обов'язку можна розглядати в двох аспектах: (а) як кінцевий результат – фактичне виконання суб'єктами тих дій, які вони зобов'язані були здійснити, що становить пра-

воприпиняючий юридичний факт, оскільки за своєю природою виконання є юридичним вчинком, тобто правомірною юридичною дією. Виконанням досягається повна відповідність між вимогами норм здійснити певні вчинки та сумою фактичних послідовних дій. Реалізацією права досягається той результат, до якого законодавець прямує і який, на його думку, повинен привести до якоїсь корисної мети. Чим скоріше норма втілюється у поведінці суб'єктів права, тим вона є ефективною [1, с.7-8]; (б) як процес – визначена система послідовно здійснюваних дій, тобто певний алгоритм, що містить низку стадій, які змінюють одна одну та конкретні дії з їх реалізації. На прикладі такого розмежування чітко простежується не тільки статика та динаміка податкового обов'язку, але й вбачається перспектива розмежування процедурного регулювання (певного порядку) та процесу (конкретної діяльності) його виконання.

На думку О.Є. Якушкіної, «виконання податкового обов'язку можна аналізувати як власне виконання, що здійснюється платником податків (тобто у вузькому розумінні), так і дії платника податків за участю інших суб'єктів складного податкового правовідношення зі сплати податку, що гарантують (забезпечують) надходження податку до бюджету та за своїми правовими наслідками прирівнюються до виконання (тобто в широкому розумінні)» [12, с.35-36]. Погоджуючись з такою позицією у цілому, слід зауважити, що навряд чи доцільно зводити розглядувані аспекти до «вузького» та «широкого» розуміння виконання. На наш погляд, більш логічно, дотримуючись вже усталеного погляду на вузьке та широке розуміння категорії податкового обов'язку, розглядати його виконання у вузькому розумінні як сплату податку або збору, а у широкому – як виконання обов'язків з податкового обліку, сплати та звітності.

А.О. Храбров розглядає податковий обов'язок як системоутворюючу категорію – передбачений спеціальними законами

обов'язок суб'єктів податкових правовідносин, як по реалізації компетенції уповноваженими державою особами, так і обов'язок платників податків: по обліку (податковій реєстрації), сплаті та звітності [11, с.8]. Проте виникає питання, чи доцільно реалізацію своєї компетенції податковими органами включати до конструкції податкового обов'язку, який становить основу правового статусу зобов'язаної особи-платника податків. Дійсно для виконання податкового обов'язку активна участь податкових органів просто необхідна, і без їх відповідних дій податковий обов'язок фактично виконаний бути не може. Так, реалізація податкового обов'язку може здійснюватися в кількох формах: а) у формі активних дій зобов'язаної особи; б) у формі активних дій як зобов'язаної особи, так і суб'єкта, що представляє владну сторону в податкових правовідносинах (уточнення відомостей в єдиному реєстрі платника, подача і узгодження даних податкової звітності й т.д.).

Спірною також представляється думка А.Т. Шаукенова стосовно того, що основу виконання податкового зобов'язання представляють дві дії учасників – пропозиція виконання та його прийняття [13, с.170-172]. Штучне перенесення суто цивілістичних конструкцій зобов'язальних відносин за участі кредитора (держави) та боржника (платника) у сферу податково-правового регулювання є неприпустимим.

Характеризуючи процес виконання податкового обов'язку як єдину конструкцію, не слід забувати про його системність, оскільки він функціонує як сукупність складових елементів та характеризується внутрішньою організацією. Податковому обов'язку властивий складний характер не тільки за матеріальним змістом (його складовими), але й за процесуальними стадіями. Динамічний характер податкових правовідносин та особливості реалізації податково-правових норм обумовлюють стадійність виконання податкового обов'язку, що передбачає: 1) виконання обов'язку з податкового обліку, 2) виконання

обов'язку зі сплати податку та 3) виконання обов'язку з податкової звітності [8, с.171].

Така послідовність стадій цілком відображає логіку побудови податкового обов'язку, що також не виключає деталізації кожного з видових обов'язків та можливість виділення у межах кожної з них окремих етапів, елементів. При цьому реалізація кожної наступної стадії неможлива без здійснення, участі у попередній. Так, обов'язок зі сплати податку не може бути виконаний без реалізації облікових обов'язків (постановки на облік зобов'язаної особи, обліку об'єкта оподаткування). Для кожної стадії у процесі виконання податкового обов'язку характерні власні: 1) мета; 2) часові межі; 3) зміст (сукупність процесуальних дій); 4) суб'єктний склад; 5) процесуально-документальне оформлення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Лазарев В. В. Применение советского права / В. В. Лазарев. – Казань : Изд-во Казанск. ун-та, 1972. – 200 с.
2. Алексеев С. С. Общая теория права : учеб. / С. С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 576 с.
3. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – СПб. : Юридический центр пресс, 2003. – 430 с.
4. Матузов Н. И. Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – 3-е изд. – М. : Изд-во «Дело» АНХ, 2009. – 528 с.
5. Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм / П. Е. Недбайло. – М. : Госюриздат, 1960. – 512 с.
6. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1959. – 87 с.
7. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. – 349 с.
8. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация / Н. П. Кучерявенко. – Киев : Правова єдність,

2009. – 496 с.

9. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине / М. А. Перепелица. – Харьков : Легас, 2003. – 116 с.

10. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.

11. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку: дис. ... кандидата юрид. наук /

Храбров А. О.– Харків, 2004. – 189 с.

12. Якушкина Е. Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога налогоплательщиком-организацией (финансово-правовой аспект): дис. ... кандидата юрид. наук / Якушкина Е. Е. – Воронеж, 2006. – 200 с.

13. Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права / А. Т. Шаукенов. – Алматы : Print S, 2009 – 314 с.

Онищук Н. Ю. До питання виконання податкового обов'язку / Н. Ю. Онищук // Форум права. – 2009. – № 3. – С. 475–479 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-3/09onjyro.pdf>

Розкривається багатоаспектність та системність категорії виконання податкового обов'язку, а також визначається склад стадій виконання податкового обов'язку та критерії їх виділення.

Онищук Н.Ю. К вопросу об исполнении налоговой обязанности

Раскрывается многоаспектность и системность категории исполнения налоговой обязанности, а также определяется состав стадий исполнения налоговой обязанности и критерии их разграничения.

Onyshchuk N.Y. To a Question on Execution of a Tax Duty

The complex essence of the category of tax obligation execution is discovered, and the stages of tax obligation execution and their distinguishing features are determined.