

За наявності обставин, що вказують на втрату права перебування особи на спрощеній системі оподаткування, така особа несе відповідальність на загальних підставах. Зокрема, не звільняється від фінансових санкцій на підставі пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України особа, що не виконала податкового обов'язку, який виник унаслідок необхідності оподатковувати за правилами загальної системи оподаткування сум перевищення виручки понад установлені для платників єдиного податку межі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая хараткреистика. Автореферат дисс. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2005. – 23 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, №15-16, № 17. – Ст. 112.
3. Щодо питань, пов'язаних із застосуванням пункту 6 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України: Лист Вищого адміністративного суду України від 04.05.2012 № 1197/12/13-12. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1197760-12>.

УДК 347.73

Р.Г. Браславський, здобувач кафедри фінансового права
НУ державної податкової служби України

ПРОЦЕДУРНЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

У статті автор розглядає особливості процедурного регулювання сплати податків і зборів в Україні. Зокрема, зосереджується увага на характеристиці податкових процедур. Проаналізовані норми податкового законодавства України, Росії, Швеції, Данії та інших країн світу.

Ключові слова: податки і збори; податковий обов'язок; податкові процедури.

В статье автор рассматривает особенности процедурного регулирования уплаты налогов и сборов в Украине. В частности, концентрируется внимание на характеристике налоговых процедур. Проанализированы нормы налогового законодательства Украины, России, Швеции, Дании и других стран мира.

Ключевые слова: налоги и сборы; налоговый долг; налоговые процедуры.

The article examines the features of a procedural regulation taxes and fees in Ukraine. In particular, attention is focused on the characteristics of procedures. Analyzed tax legislation of Ukraine, Russia, Sweden and of Denmark and other countries.

Keywords: taxes and fees, tax obligation, tax procedures.

Актуальність теми. На сьогодні процедурне регулювання податків і зборів в нашій державі є вельми актуальним питанням. Автор наголошує, що забезпечення реалізації обов'язку зі сплати податків і зборів можливе лише завдяки закріпленню порядку реалізації зазначеного обов'язку. Наразі спрямованість державної політики України на європейську інтеграцію вимагає продовження реформування системи сплати податків і зборів, її відповідності загальноновизнаним стандартам у сфері оподаткування.

Аналіз досліджень. Проблеми регулювання виконання обов'язку зі сплати податків і зборів приділяли увагу у численних роботах науковці у фінансово-правовій сфері як на

території України, так і за її межами. Серед таких авторів слід зазначити А.В. Бризгаліна, Д.В. Винницького, Д.А. Кобильніка, О.М. Козиріна, І.Є. Криницького, М.В. Кустову, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, О.У. Латипової, Н.Ю. Онищук, С.Г. Пепеляєва, Н.Ю. Пришву, Т.Ю. Сащініну, А.О. Храброва, Н.О. Шевельову, О.Є. Якушкіну та багатьох інших.

Мета дослідження. Метою цієї статті є дослідження особливостей процедурного упорядкування сплати податків і зборів, ефективність якого безпосередньо впливає на забезпечення реалізації фіскальної функції держави.

Виклад основного матеріалу. Обов'язок зі сплати податків і зборів становить собою основний обов'язок платника податків, а також уособлює податковий обов'язок у вузькому розумінні [1, с. 385, 386]. Забезпечення реалізації основного конституційного обов'язку особи щодо сплати встановлених податків і зборів здійснюється за посередництвом чіткого процедурного регулювання, закріплення порядку виконання матеріальної податково-правової норми, що визначає такий обов'язок. За допомогою податкових процедур створюється правова база для реалізації матеріального податкового обов'язку.

Як зазначав В. М. Протасов, принципово важливою ознакою процедури є наявність попередньо встановленої моделі (програми), відповідно до якої вона втілюється в життя, в реальну поведінку суб'єктів. У загальному плані ця модель становить певний порядок, послідовність у вчиненні дій, операцій, тобто своєрідний алгоритм, реалізація якого повинна привести до бажаного результату [2, с. 24].

М. П. Кучерявенко визначає податкові процедури як закріплені порядок поведінки учасників податкових правовідносин [3, с. 126]. За словами вченого, реалізація правових приписів в оподаткуванні орієнтована на здійснення процедурного регулювання, забезпечення здійснення приписів норм матеріального права в поведінці учасників податкових правовідносин. Системою правових процедур охоплюються фактично всі відносини з моменту їх виникнення до припинення [3, с. 114]. Процедура має значення, рівне значенню матеріального права, а у деяких випадках вона має навіть більше значення [4, с. 33]. Так, навряд чи довелось б говорити про ефективну систему адміністрування податків і зборів, якщо існував би тільки конституційно закріплений податковий обов'язок без його деталізації у процедурних нормах податкового законодавства. Крім того, конкретний порядок сплати податку встановлюється для кожного податку або збору, та може істотно відрізнятись.

Як «узагальнену вимогу», що складається з чотирьох компонентів, обов'язок сплачувати податки (збори) визначає С. Г. Пепеляєв. На думку автора, цей обов'язок включає: 1) обов'язок правильно обчислювати податок; 2) обов'язок сплачувати податок у повному обсязі; 3) обов'язок сплачувати податок вчасно; 4) обов'язок сплачувати податок у встановленому порядку [5, с. 177]. Погоджуючись із позицією вченого стосовно останніх трьох складових процедурного упорядкування сплати податків, певні нарікання викликає включення до цього переліку обов'язку із обчислення податку. Вбачається, що така вимога до поведінки платника податку або збору є складовою іншого видового обов'язку – обов'язку з обліку об'єктів оподаткування, що включає також і обчислення сум податків або зборів, належних до сплати.

В узагальненому вигляді можна виділяти декілька принципових аспектів процедурного регулювання сплати податків і зборів: 1) сплата податку або збору відповідною особою; 2) сплата податку або збору в установленому розмірі; 3) сплата податку або збору в установлений законодавством строк; 4) сплата податку або збору в установленій формі; 5) спрямованість платежу до відповідного централізованого публічного грошового фонду. Перш ніж перейти до безпосереднього аналізу

кожної із зазначених складових процедурного регулювання сплати податків і зборів, хотілося б звернути увагу на такий момент.

Спрямованість державної політики України на європейську та світову інтеграцію вимагає продовження реформування системи сплати податків і зборів, її відповідності загальноєвропейським стандартам у сфері оподаткування. Еволюція системи сплати податків і зборів розвинених зарубіжних країн пов'язана з перенесенням акцентів з жорсткого податкового примусу до самооподаткування, проведення масово-роз'яснювальної роботи та налагодження партнерських відносин з платниками, лібералізації процесів подання-прийняття звітності та проведення перевірок. [6, с. 61]. Одним із ключових напрямів реформування податкового законодавства та всієї системи податкового адміністрування взагалі є спрощення процедур сплати податків і зборів.

1. Сплата податку або збору відповідною особою. Законодавством встановлено вимогу самостійної сплати податків і зборів, що означає спрямування коштів до публічних грошових фондів від імені і за рахунок коштів платника. Це надає можливість чітко персоналізувати грошові кошти, за рахунок яких проводиться сплата податку або збору. Крім того, існує неприпустимість втручання третіх осіб у процес сплати податку або збору платником, яке перешкоджало б результативному податковому контролю за виконанням кожним платником податку свого обов'язку зі сплати податку [7, с. 192–195]. Публічна природа податкових правовідносин зумовлює особистість платника як найважливішу умову [7, с. 322] виконання обов'язку зі сплати податку.

Проте, чітка персоналізація суб'єктів сплати податків і зборів не виключає можливість виконання цього обов'язку представником платника податків або податковим агентом [8, ст. 18, 19]. При цьому при сплаті податку або збору представником виконання обов'язку здійснюється третьою особою, а платіжні документи виходять від платника та ним підписуються. Сплата сум податків або зборів проводиться за рахунок власних коштів платника податків [7, с. 192–195].

Процедури сплати податків і зборів передбачають необхідність активних дій як самого платника податків і зборів — зобов'язаного суб'єкта, так і представників владної сторони. Так, відповідними підрозділами податкових органів ведеться робота із обробки нез'ясованих надходжень, які зараховані до державного та місцевих бюджетів та з яких-небудь причин не потрапили до картки особових рахунків платників. У 2012 році оброблено нез'ясованих платежів сукупно на суму 14,1 млн грн, з них за юридичними особами — 9,5 млн грн, за фізичними особами — 4,6 млн гривень.[9, с. 80]. При заповненні платіжного доручення на сплату податків і зборів платником зазначається податковий номер платника податків, або код за ЄДРПОУ; реєстраційний номер облікової картки платника податків — фізичної особи (завжди має 10 цифр); реєстраційний (обліковий) номер, який присвоюється органом державної податкової служби (завжди має 9 цифр) [10, п. 1].

2. Сплата податку або збору в установленому розмірі. Визначення розміру суми податку або збору, що підлягає сплаті до відповідного бюджету, здійснюється за результатами податкового обліку об'єктів оподаткування, у тому числі обчислення податку. Розмір податку знаходиться у прямій залежності від розміру бази оподаткування та ставки оподаткування. Податковий обов'язок визнається виконаним належним чином, якщо податок або збір сплачено у повному обсязі за результатами відповідного податкового періоду. За загальним правилом, сума податку обраховується за результатами відповідного податкового періоду і підлягає сплаті по його завершенню. Одночасно, у низці випадків передбачена можливість або обов'язок зі сплати податку авансовим платежем. У такому разі певній зміні піддаються дві істотні вимоги

щодо процедури сплати податків і зборів — це строк та розмір податку. Що стосується розміру сплати, то фактично ще до виникнення об'єкта оподаткування (наприклад, прибутку) особа зобов'язана сплатити певну суму податку. А по завершенні податкового періоду сплаті підлягає різниця між сумою обрахованого податку за відповідний податковий період та вже сплаченою авансовим платежем сумою податку.

3. *Сплата податку або збору у встановлений законодавством строк.* Строк на стадії виконання обов'язку зі сплати податків має особливо велике значення. За словами І. Х. Озерова, від успішного вирішення питання про встановлення строків сплати значною мірою залежить успішне надходження податей [11, с. 177]. Самого лише факту сплати податку недостатньо. Процедури сплати податків передбачають чітку регламентацію строків останньої. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно [8, п. 31.1 ст. 31]. Крім того, статтею 4 Податкового кодексу України як основну zásadu податкового законодавства закріплено: «Податкові періоди та строки сплати податків та зборів устанавлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів» [8, п. 4.3 ст. 4]. У літературі висувуються пропозиції щодо внесення змін до Податкового кодексу України відносно приведення до єдиних строків їх сплати [9, с. 82].

Характеризуючи строки сплати податків і зборів, доцільно враховувати і позитивний досвід врегулювання цього аспекту зарубіжним податковим законодавством. Так, наприклад, Шведський процес оподаткування характеризується тим, що більша частина податків стягується авансовими платежами протягом податкового року, і тільки після його закінчення розраховується сума остаточного податку. Система сплати податків організована таким чином, що податкові платежі здійснюються поступово протягом року. Ця система називається «Сплата у міру отримання доходів». Узагалі, ці попередні податкові платежі повинні разом становити кінцеву суму оподаткування. Платник податків має право здійснювати додаткові платежі на податковий рахунок з метою сплати податків, які виникнуть у майбутніх періодах або з метою уникнення нарахування відсотків за несвоєчасну сплату. Переплата не пов'язується з конкретним податком або збором, а йде на погашення дефіциту, який утворився на податковому рахунку. [12, с. 54, 55]

4. *Сплата податку або збору у встановленій формі.* У міжнародній практиці однією з найпрогресивніших систем зі збирання податків визначено ту, що функціонує за принципом уніфікації податкової системи, а основою цього є лозунг «Єдина декларація — єдиний рахунок — єдиний платіж — єдина адреса платежу». Такі європейські країни, як Швеція, Данія, Велика Британія, мають ефективну, прозору та просту систему сплати податків — Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити зобов'язання за всіма податками та зборами, які йому необхідно сплатити. Так, усі свої грошові зобов'язання платники сплачуватимуть на один рахунок. Ця система надасть можливість платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання за всіма податками та зборами, які є обов'язковими до сплати, і стовідсотково унеможливить помилки при перерахуванні коштів [6, с. 62, 63].

5. *Спрямованість платежу до відповідного бюджету або цільового фонду.* Аналізуючи таку процедурну вимогу до сплати податків і зборів як спрямованість платежу

доцільно звернути увагу на проблему, як теоретичного, так і практичного характеру, – розмежування «сплати податку» та «зарахування податків». Практичне значення такої диференціації полягає у наслідках, що породжуються різним розумінням та законодавчим визначенням таких категорій. На платника податку в межах конституційного обов'язку зі сплати податків покладено обов'язок сплатити законно встановлені податки і збори. У той же час, відповідно до ч. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України [13] податки та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими в дохід державного бюджету з моменту зарахування на єдиний казначейський рахунок державного бюджету.

З цього приводу принципове значення має, насамперед, розрізнення предметів регулювання нормами бюджетного та податкового законодавства. Н. Ю. Пришва підкреслює, що відносини, які виникають з приводу сплати платником податкових платежів, регулюються нормами податкового права. А відносини щодо зарахування коштів до бюджету є бюджетними і регулюються нормами, закріпленими в Бюджетному кодексі України. Безпосередньо сам платник не вступає в бюджетні правовідносини. Крім того, в податковому законодавстві стосовно платника вживається термін «сплата податку», а бюджетне законодавство оперує терміном «зарахування податку» [14, с. 108]. Таку позицію розділяє й М. П. Кучерявенко, на думку якого, якщо податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення виконання податкового обов'язку, то бюджетно-правові норми регулюють рух грошових коштів, що формують дохідну частину бюджету на всіх стадіях (формування, розподілу, використання). Тому якщо з позицій бюджетного права, мабуть, логічно таким чином оцінювати зміст виконання обо-в'язку зі сплати податку, то з позицій податково-правового регулювання це навряд чи буде аргументованим [1, с.415-416].

Як вбачається з огляду на процедурне регулювання сплати податків або зборів, така теоретично виважена позиція потребує додаткової аргументації. Якщо презюмувати, що податковий обов'язок платника податків зі сплати податків або зборів є виконаним з моменту вчинення всіх дій платником, спрямованих на сплату податку, - наприклад, направлення платіжного доручення на сплату податку до банку, то вже на цій стадії процедурного регулювання ми натикаємось на «спільне» процедурне регулювання. У такому платіжному дорученні зазначається код бюджетної класифікації відповідного податку або збору, за яким визначається подальше спрямування сплачених грошових коштів. Крім того, зазначення такого коду засвідчує призначення платежу на сплату конкретного податку або збору. Відповідно до Бюджетної класифікації [15] платникам податків, Міністерству доходів і зборів, Державній казначейській службі доводиться працювати близько із 265 кодами бюджетної класифікації.

Платник податків сплачує податки на бюджетні аналітичні рахунки, відкриті в органах Державної казначейської служби, яких налічується близько 800 тисяч. Міністерство доходів і зборів обліковує суми нарахованих та сплачених податків і зборів у розрізі платників податків та кодів бюджетної класифікації близько на 27 млн. картках особових рахунків. Велика кількість кодів бюджетної класифікації, аналітичних та особових рахунків призводить до значної кількості помилок при заповненні платником платіжних доручень на сплату платежів до бюджету і, як наслідок, до зарахування коштів не на ті рахунки. При цьому кошти платника податку є у бюджеті, а у картці його особового рахунку, на який помилково не зараховані кошти, виникає податковий борг, що тягне за собою нараховання пені та штрафних санкцій, а також примусове стягнення платежів, а у картці особового рахунку з податку, на який помилково зараховані кошти, міститься переплата, яка може бути повернена тільки на підставі заяви платника податків [16, с. 44, 45].

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. — Харьков: Легас; Право, 2005. — 600 с.
2. Щеглов В. Н., Протасов В. Н. Юридический процесс и процедура / В. Н. Щеглов, В. Н. Протасов // Труды ВЮЗИ. Проблемы соотношения материального и процессуального права / Отв. ред. М.С. Шакарян. — М.: ВЮЗИ, 1980. — С. 106-114.
3. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: монография / Н.П. Кучерявенко. — Киев: Правова єдність, 2009. — 496 с.
4. Строгович М. С. Природа уголовно-процессуального закона и его черты / М. С. Строгович // Советский уголовно-процессуальный закон и проблемы его эффективности / Отв. ред. В. М. Савицкий. — М.: Наука, 1979. — № 12. — С. 3-71.
5. Налоговое право: учеб. / под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Юристь, 2003. — 591 с.
6. Кармаліта М. В. Вагомі кроки на шляху реформування системи сплати податків та зборів в Україні М. В. Кармаліта // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року.— К.: Алерта, 2012. — С. 61-65.
7. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993–2007 гг.). / [под ред. Л.О. Иванова, В.М. Зарилова]. — М.: Волтерс Клувер, 2009. — 736 с.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13-14, № 15-16, № 17. — Ст. 112.
9. Кравчик Л. И. Реформирование системы уплаты налогов и платежей / Л. И. Кравчик // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. — К.: Алерта, 2012. — С. 61-65.
10. Про затвердження Порядку заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) платежів до бюджету, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету: Наказ Міністерства фінансів від 07.07.2012, № 817 // Офіційний вісник України. — 2012. — № 62. — С. 252.
11. Озеров И. Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2008. — 622 с.
12. Дюрядін В. П. Система сплати податків у Швеції / В. П. Дюрядін // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. — К.: Алерта, 2012. — С. 61-65.
13. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010, № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2010. — № 50-51. — Ст. 572.
14. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. — К.: ЕксОб, 2003. — 280 с.
15. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 // Електронний ресурс. — Режим доступу: http://licbiz.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=55&Itemid=120.
16. Дейнека В.Ф. Удосконалення механізму адміністрування, сплати, обліку та повернення помилково або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платниками податків в умовах впровадження спрощеної системи сплати податків // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. — К.: Алерта, 2012. — С. 44-47.