

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо фінансових векселів [Електронний ресурс]: Закон України від 04.07.2013 №407-18- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/407-18>

7. Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року, якою запроваджено Уніфікований закон про переказні векселі та прості векселі Верховна Рада України. Закон України від 06.07.1999 № 826-XIV <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/826-14>

8. Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року про гербовий збір стосовно переказних векселів і простих векселів [Електронний ресурс]: Закон України від 06.07.1999 №828-14 - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/828-14>

9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів (щодо операцій з векселями) [Електронний ресурс]: Законопроект України від 25.03.2014 №4548 - Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=50393](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50393)

10. Типології Державної служби фінансового моніторингу України за 2013р. [Електронний документ]: наказ Держфінмоніторингу України від 25.12.2013 №182 – Режим доступу: [http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat\\_id=114&art\\_id=15011&lang=uk%20](http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=114&art_id=15011&lang=uk%20)

11. Про затвердження Порядку електронної взаємодії суб'єктів первинного фінансового моніторингу та Державної служби фінансового моніторингу України [Електронний документ]: наказ Міністерство фінансів

УДК 347.73

Васильєва А. Г., Національний юридичний університет ім. Я. Мудрого

## Система обов'язків платника податків

У статті автор робить спробу системного аналізу усієї сукупності обов'язків платників податків. При цьому робиться узагальнений погляд на світові тенденції характеру, обсягів та способів закріплення обов'язків платників податків, а також визначається особливості законодавчого врегулювання обов'язків платників податків в Україні, окреслюється їх система.

**Ключові слова:** платник податків, обов'язок, обов'язок платника податків, податковий обов'язок, правовий статус, система.

В статье автор делает попытку системного анализа всей совокупности обязанностей налогоплательщиков. При этом делается обобщенный взгляд на мировые тенденции характера, объемов и способов закрепления обязанностей налогоплательщиков, а также определяются особенности законодательного урегулирования обязанностей налогоплательщиков в Украине, очерчивается их система.

**Ключевые слова:** налогоплательщик, обязанность, обязанность налогоплательщика, налоговая обязанность, правовой статус, система.

In the article, author makes an attempt of system analysis of taxpayer's obligations. Therefore, a generalized view of global trends on nature, scope and methods of securing obligations of taxpayers is done, as well as a defined legislative settlement of taxpayer's obligations in Ukraine is produced. The system of taxpayer's obligations is shown.

**Keywords:** taxpayer, obligation, taxpayer's obligation, tax obligation, legal status, system.

**Вступ.** У теорії податкового права вже начебто сформувалась певною мірою усталена позиція, що основу правового статусу платників податків складають його обов'язки. Так, платник податків на противагу владній стороні податкових правовідносин — державі, що має відповідне право на встановлення та справляння податків

і зборів, — є зобов'язаною стороною. Таке узагальнене бачення особливостей правового статусу платника податків надає і законодавча дефініція останнього як особи, на яку покладено обов'язок сплачувати податки та (або) збори [6, ст. 15]. Проте, обов'язок зі сплати податків і зборів у повному обсязі та у встановлений строк є далеко не єдиним обов'язком платника податків.

**Постановка завдання.** Метою цієї статті є проведення системного аналізу усієї сукупності обов'язків платників податків за національним законодавством через призму світового досвіду податково-правового регулювання.

**Результати дослідження.** Розпочнемо з того, що ще у 1990 році робочою групою Комітету з фіскальних питань Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (далі — ОЕСР) було опубліковано документ під назвою «Права та обов'язки платників податків — огляд правової ситуації у країнах ОЕСР» [3]. Таке дослідження показало, що, у той час як більшість країн не мають сформованих Статутів (Хартій) платників податків (Taxpayers' Charters), їх основні права оформлені та гарантовані у всіх національних податкових системах. Серед таких прав необхідно виділити:

- право на отримання інформації та допомоги, а також право бути заслуханим;
- право на оскарження (апеляцію);
- право платити не більше ніж правильна сума податку;
- право на визначеність;
- право на недоторканність приватного життя (право на приватність);
- право на конфіденційність і податкову таємницю.

Відповідно до позиції зазначеної міжнародної організації ці основні права платників податків також породжують і їх основні обов'язки. Існує безліч норм поведінки, що очікується від платників податків та податкових органів. Така очікувана поведінка має настільки фундаментальне значення для успішної роботи системи оподаткування, що вона оформлена у юридичні вимоги у багатьох, якщо не в більшості, країнах. Без зазначеного балансу прав та обов'язків платників податків податкові системи не могли б ефективно і результативно функціонувати. Обов'язки платників податків складаються з:

- обов'язку бути чесним;
- обов'язку зі співробітництва;
- обов'язку надавати точну інформацію і документи у встановлені строки;
- обов'язку вести податковий облік;
- обов'язку зі своєчасної сплати податків у повному обсязі. [3, с. 3]

Тобто, як бачимо, відповідно до наведеної вище позиції права платників податків ставляться на перше місце, і вже тільки потім йдеться про їх обов'язки. Можливо, саме за рахунок того, що платник податків є обмеженим у своєму правовому статусі та не має права обирати, сплачувати йому податки або ні, його права підлягають підвищеній правовій охороні та додатковим гарантіям. Адже, на протипагу цьому, держава має вихідне право на встановлення та справляння податків. Повноваження посадових осіб контролюючих органів повинні бути обмежені правами платників податків. За допомогою цього і забезпечується баланс приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування.

Перш ніж перейти до розгляду системи обов'язків платників податків в Україні вбачається доцільним поглянути на підходи законодавця інших держав з цього питання. Так, відповідно до ст. 33 Податкового кодексу Німеччини платником податків

визнається особа, яка зобов'язана сплатити податок, несе відповідальність за сплату податку, зобов'язана утримувати та перерахувати до податкових органів податок від імені та за рахунок третьої сторони, подавати податкову декларацію, надавати забезпечення, вести облік та складати звітність або виконувати інші обов'язки, передбачені податковим законодавством [1, ст. 33].

Відповідно до податкового законодавства Нової Зеландії обов'язки платників податків зводяться до такого. По-перше, податкове законодавство закріплює загальне заохочення та настанову на добровільне виконання своїх обов'язків платниками. По-друге, законом визначається склад обов'язків та стандарти очікуваної поведінки. Такі обов'язки полягають у:

- правильному визначенні суми податку, що підлягає сплаті;
- відрахуванні та утриманні визначеної суми податку при здійсненні платежів або отриманні доходів;
- повній сплаті податку та поданні податкової звітності у встановлені строки;
- збиранні та зберіганні всієї необхідної податкової інформації та даних податкового та бухгалтерського обліку;
- співпраці з податковими органами, розкритті всієї необхідної інформації у встановлені строки та способами;
- дотриманні всіх обов'язків, що встановлюються іншими актами податкового законодавства тощо [2].

Звертаючись до національного законодавства, деякі вчені у царині податкового права стверджують, що показовим для визначення місця обов'язків у правовому статусі платника податків є порядок розміщення Податковим кодексом України статей 16-17 [6], які встановлюють спочатку обов'язки, а потім — права платників. Якщо звернутися для порівняння до російського податкового законодавства, то можна побачити, що у ньому використано зворотній порядок закріплення складових правового статусу зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин. Однак, пріоритетне становище обов'язків у правовому статусі платників податків від цього не змінилося.

Розгляд системи обов'язків платника податків нерозривно пов'язаний із з'ясуванням співвідношення категорій «обов'язки платника податків» та «податковий обов'язок». Остання, уперше отримавши легальну дефініцію у п. 36.1. ст. 36 Податкового кодексу України [6], визначається як обов'язок платника податків обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. На нашу думку, запропонована законодавцем структура податкового обов'язку є штучним поєднанням трьох обов'язків платника податків, передбачених пп. 16.1.2.-16.1.4. п. 16.1. ст. 16 Податкового кодексу України:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;
- сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи.

Якщо законодавець пішов шляхом закріплення податкового обов'язку у широкому розумінні [4, с. 253], тобто через систему трьох видових обов'язків платника податків

(обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку та обов'язку з податкової звітності), то навряд чи це визначення можна назвати таким, що змістовно повно розкриває усю сукупність обов'язків, які складають кожний із зазначених блоків і, як наслідок, податковий обов'язок у цілому. Так, поза увагою законодавця залишились такі складові обов'язку з податкового обліку, як обов'язки: стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України; повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації); повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця. Крім того, обов'язок забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом, цілком логічно відноситься до родового обов'язку з податкової звітності, а обов'язки, закріплені у пп. 16.1.5, 16.1.6 п. 16.1 статті 16 стосуються обов'язку з обліку об'єктів оподаткування.

Певне систематизоване бачення усієї сукупності обов'язків платників податків може бути вироблене шляхом їх класифікації за низкою критеріїв. Перш за все, необхідно враховувати, що чітко визначене коло обов'язків платників податків не обмежується виключно статтею 16 Податкового кодексу України. Так, залежно від способу законодавчого закріплення обов'язки платника можна поділяти на: (а) встановлені ст. 16 або (б) визначені іншими нормами Податкового кодексу України. Принциповим моментом при цьому є акцент на виключно законодавчому закріпленні обов'язків платників податків. На нашу думку, встановлення нових обов'язків для платника на рівні підзаконного правового акту є неприпустимим. Це грубо порушує права платника, зокрема право на визначеність (остання поширюється на законодавство, у тому числі).

Видові обов'язки платників податків можна об'єднати у дві групи за їх змістом. Першу будуть складати обов'язки, що входять до структури податкового обов'язку та його складових. Другу – обов'язки забезпечувального характеру, що пов'язанні із реалізацією податкового контролю контролюючими органами. Остання група обов'язків є процедурними за своєю природою, та не мають вихідного матеріального змісту, як, наприклад, обов'язок зі сплати податків і зборів.

Відомо, що сфера оподаткування є чи не однією з найбільш детально регламентованих правом відносин. При значній деталізації та плинності податкового законодавства обсяг обов'язків одного й того ж платника податків за різними податками і зборами (наприклад, за податком на додану вартість та податком на прибуток підприємств) буде різний. Крім того, обсяг обов'язків платників взагалі та податкового обов'язку зокрема, визначається правовим статусом платника податків за критерієм резидентства. Відповідно до позиції Є. В. Лакушевої, основною метою визнання особи податковим резидентом (нерезидентом) держави є визначення обсягу її податкових обов'язків перед окремою державою. За загальним правилом, податкові резиденти мають повний (загальний, глобальний) податковий обов'язок і повинні сплачувати податок із всіх доходів, незалежно від місця його отримання. На противагу, податкові нерезиденти мають обмежений податковий обов'язок перед конкретною державою та сплачують податок тільки з доходів, отриманих джерел на території такої держави. [5, с. 89]

**Висновки.** Обов'язки платника податків, що багато у чому визначають його правовий статус, мають системний характер. Не зважаючи на те, що основний конституційний обов'язок зводиться до сплати податків і зборів у повному обсязі у встановлений строк, це далеко не єдиний обов'язок платника. Найбільш конструктивним при вибудовуванні системи обов'язків платника податків є їх групування на види залежно від встановлених критеріїв. Так, за способом законодавчого закріплення обов'язки платника податків поділяються на ті, що встановлені ст. 16 Податкового кодексу України, та ті, що визначаються іншими нормами кодифікованого акту. Матеріальним за своїм змістом є обов'язок зі сплати податків і зборів, процесуальними – обов'язки із ведення податкового обліку, подання податкової звітності тощо. Істотно відрізняється обсяг обов'язків платників податків залежно від статусу (резидента або нерезидента).

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 9 of the Ordinance of 21. July 2012 (Federal Law Gazette I p. 1566) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p0209](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0209).
2. Inland Revenue of New Zealand. – Official site. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ird.govt.nz/how-to/debt/penalties/penalties-general/penalties-overview/>
3. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers'\\_Rights\\_and\\_Obligations-Practice\\_Note.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf).
4. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник / М.П. Кучерявенко. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
5. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Лакушева Євгенія Володимирівна. – Ірпінь, 2013. – 210 с.
6. Податковий кодекс України від 2.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України – 2011. – № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Ст. 112.

