

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

Список літератури: 1. Алексеев С.С. Общая теория права: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2008. – 576 с. 2. Бахрах Д.Н. Административное судопроизводство, административная юстиция и административный процесс // Гос-во и право. – 2005. – № 2. – С.19-25. 3. Демин А.А. Понятие административного процесса и кодификация административно-процессуального законодательства Российской Федерации // Гос-во и право. – 2000. – № 11. – С.5-12. 4. Засторожная О.К. Советский административный процесс: Учеб. пособие. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1985. – 100 с. 5. Кузьменко О.В. Нормы административного-процессуального права: теоретичний аспект// Юрид. Україна. – 2005. – №4. – С. 35-42. 6. Мельников Ю.И. Понятие и особенности норм процессуального права // Юридические гарантии применения права и режим социалистической законности в СССР: Межвуз. темат. сб. / Отв. ред. Я.О. Мотовилов. – Ярославль: Изд-во Яросл. гос. ун-та, 1975. – Вып. 2. – С.10-18. 7. Салищева Н.Г. Административный процесс в СССР. – М.: Юрид. лит., 1964. – 158 с. 8. Сорокин В.Д. Проблемы административного процесса. – М.: Юрид. лит., 1988. – 200 с. 9. Стариллов Ю.Н. Административный процесс в системе современных научных представлений об административной юстиции // Гос-во и право. – 2004. – № 6. – С. 5-13. 10. Строгович М.С. Избранные труды: В 3-х т. – Т. 1: Проблемы общей теории права. – М.: Наука, 1990. – 304 с. 11. Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс: Полный курс. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Изд. г-на Тихомирова, 2008. – 697 с.

Надійшла до редакції 10.05.2009 р.

УДК 347.73

Н.Ю. Онищук, аспірантка
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ МОМЕНТУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Протягом тривалого часу увага багатьох учених у галузі податкового права приділялася дослідженню правової природи податкового обов'язку, його змісту й особливостей регламентування. Треба зауважити, що воно відбувалося в процесі жвавої й принципової дискусії щодо можливостей використання категорії «податкове зобов'язання» в публічно-правовому режимі подат-

кового регулювання та її співвідношення з податковим обов'язком. Незважаючи на те, що деякі вчені (Д.В. Вінницький, Є.В. Прохоров та ін.) припускають застосування терміна «зобов'язання» на позначення конституційно встановленого першочергового імперативного обов'язку, ми вважаємо більш обґрунтованою позицію іншої групи науковців, як от: Л.К. Воро-

нова, О.Ю. Грачова, М.П. Кучерявенко, М.О. Перепелиця та інші, які наполягають на неможливості оперування цивілістичним поняттям, що за змістом виражає договірні відносини, у режимі імперативного податкового регулювання.

Актуальність вивчення проблеми виконання податкового обов'язку зумовлюється перш за все тим, що реалізація закріпленого Конституцією України обов'язку кожного сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом, лежить у підґрунті формування головної частини доходів бюджетів. Окрему увагу в даній статті присвячено аналізу одного з найбільш дискусійних питань – особливостей визначення моменту реалізації податкового обов'язку.

Податковий обов'язок – це передбачена нормою права міра належної поведінки платника податків, від якої останній не може відмовитися, а повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку в такий спосіб, як це передбачено податковим законом. Невиконання платником податків цього 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 ви-

магаються, а з другого – служать меті покарання винного в невиконанні свого обов'язку [10, с. 43].

Розглядаючи проблему виконання податкового обов'язку, правознавці виділяють широкий і вузький аспекти цього поняття з урахуванням його законодавчо закріпленої системи. Так, дотримання вимог цього обов'язку в широкому розумінні – це реалізація всієї системи обов'язків платника податків, що опосередковується діями з податкового обліку, сплати й податкової звітності. У вузькому значенні це поняття означає своєчасну сплату податку в порядку, встановленому законодавством. Практично його завжди ототожнюють з обов'язком зі сплати податку, який є основним конституційним обов'язком. Саме такий аспект податкового обов'язку ми будемо аналізувати у цій статті.

Податковий обов'язок щодо сплати конкретного податку встановлюється актом законодавства, що містить податково-правові норми, спрямовані на регламентацію порядку його справляння. Усі обов'язки платника податків характеризуються формальною визначеністю, яка виявляється в суворому упорядкуванні державою всіх дій щодо їх виконання: вони повинні здійснюватись не довільно, а в чітко зазначений податковим законом

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

спосіб, визнаний останньою. Відхилення від способу реалізації податкового обов'язку розглядається вже як неналежне його виконання, що надає державі правомірну підставу вимагати від платника податків належного здійснення обов'язку [10, с. 43].

Використання деякими правниками термінів «належне» й «неналежне» виконання податкового обов'язку, вбачається, є не зовсім аргументованим і доцільним, оскільки їм характерна певна диспозитивність, неприпустима у владно-імперативних відносинах. Податковий обов'язок, як сукупність дій щодо обліку, сплати і звітності, або реалізується, або ні. Побудова конструкції «належне виконання податкового обов'язку» занадто ускладнює й заплутує відносини, що регулюють поняття «податковий обов'язок». Неналежне виконання податкового обов'язку – фактично нонсенс, оскільки в такому випадку буде йтися просто про його невиконання. Важко уявити собі реалізований податковий обов'язок, але неналежними суб'єктами, способами або формою.

Сплата податку становить собою своєчасну й у повному обсязі здійснення платником податків свого податкового обов'язку шляхом перерахування обчисленої у встановленому порядку суми податку до бюдже-

ту. Ця теза відображає загальне положення теорії права про те, що будь-який обов'язок припиняється належним його здійсненням. Моментом припинення податкового обов'язку (зі сплати) є його реалізація, що визначається різноманітними способами залежно від форми розрахунків та особливостей перерахування сум податків до бюджетів. Традиційно цей обов'язок вважається виконаним [4, с. 412]:

а) при сплаті податку в безготівковому порядку – з моменту подання платником до банку доручення щодо сплати відповідного податку за умови наявності грошових коштів на його рахунку, достатніх для сплати податку, й оформлення доручення належним чином;

б) при сплаті податку готівковими грошовими коштами – з моменту внесення відповідної суми до банку або відділення зв'язку.

Абсолютно аргументовано в правовій літературі підкреслюється, що цей процес сплати податку – не одномоментний, а складний юридичний факт, що включає сукупність дій низки осіб (платника податків, його представників, кредитних організацій, податкових органів та ін.). Саме це зумовлює розмежування факту сплати податку і моменту здійснення цієї дії [3,

с. 178]. Тому, визначення моменту виконання податкового обов'язку є однією з найбільш спірних, дискусійних проблем фінансово-правового регулювання і має певну історію й деякі перспективи її вирішення.

Обов'язок зі сплати податку може бути реалізований як у добровільній, так і в примусовій формі. Перша, як правило, розвивається завдяки власним активним діям платника податків. При цьому ключовим питанням є з'ясування моменту, з якого податковий обов'язок буде вважатися виконаним. З огляду на різні підходи до цього питання в законодавстві різних країн цікавим є проведення певного порівняльно-правового аналізу способів визначення моменту виконання податкового обов'язку.

Перш за все звернімося до національного законодавства, де воно спеціально не врегульовано. Так, у ст. 17 Закону України «Про систему оподаткування» передбачено, що сплата податків і зборів (обов'язкових платежів) здійснюється в порядку, встановленому цим Законом та іншими законами України [1; 1991. – № 39. – Ст. 510]. Відповідно до п. 2 ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» податкове зобов'язання – це

зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів та державних цільових фондів відповідні суми грошових коштів у порядку та строки, визначені законодавством України [1; 2001. – № 10. – Ст. 44]. Ніякої більше конкретизації моменту здійснення податкового обов'язку чи визначення того, коли податок вважається сплаченим, у податкових законах України немає, що створює невизначеність у правозастосовній практиці. Наприклад, податкові органи вважають: якщо платіж платника податків не зарахований до бюджету з причин неплатоспроможності комерційного банку, платник податків не звільняється від виконання податкового обов'язку (наказ ДПА України від 17 січня 2002 р., №29). У той же час згідно з листами від 29 березня 2002 р., № 5-532/1815 та від 13 червня 2002 р., № 2-532/3253 Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва платник податків, надавши банку платіжне доручення, реалізував свій податковий обов'язок у повному обсязі.

Як бачимо, такий підхід законодавця, вбачається не зовсім вдалим, оскільки ним не конкретизується момент виконання податкового обов'язку й, по суті, не вирішується така важлива проблема, як відповідальність платника податку за дії банку, який

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

не перерахував податок до бюджету. Необхідно, щоб з розробкою і прийняттям Податкового кодексу України це питання було вирішено.

Іншим способом закріплення моменту реалізації цього обов'язку є пряме зазначення, що ним є момент зарахування суми податку до бюджету. Прикладом, у ст. 67 Податкового кодексу Грузії [5] передбачено, що днем сплати податку вважається день зарахування на рахунок бюджету суми податку, якщо цим Кодексом не встановлено інше. По суті, така сама норма міститься й у Податковому кодексі Киргизстану [6]. Указана позиція також вбачається непослідовною, тому що на платника податків покладається відповідальність за дії банку, який бере участь у процесі перерахування податку до бюджету.

Ще одним способом визначення моменту виконання обов'язку зі сплати податку є визнання його виконаним при надходженні до банку платіжного доручення (за наявності достатніх коштів на рахунку платника податків). Однак у межах такого підходу існують певні особливості. Так, за ст. 29 Податкового кодексу Казахстану податкове зобов'язання платника податків, що реалізується в безготівковій формі, вважається виконаним з дня отримання від банку акцепту

платіжного доручення на суму податків та інших обов'язкових платежів [2]. У ст. 46 Податкового кодексу Туркменії моментом здійснення податкового обов'язку визнається день списання банком з рахунку платника податків цих грошових коштів [8].

Згідно зі ст. 45 Податкового кодексу Російської Федерації обов'язок зі сплати податку вважається виконаним з моменту подання до банку доручення на перерахування до бюджетної системи Російської Федерації на відповідний рахунок Державного казначейства грошових коштів з рахунку платника податків за наявності на ньому достатнього грошового залишку на день платежу [9]. У ст. 46 Податкового кодексу Республіки Беларусь також передбачено, що днем сплати податку, збору (мита) визнається день подання платником (іншою зобов'язаною особою) платіжного доручення банку на перерахування коштів [7]. Отже, в межах третього підходу також можливі відмінності: податковий обов'язок платника податків може вважатися реалізованим з моменту: (а) подання в банк платіжного доручення, (б) акцепту банком такого доручення або (в) списання банком з рахунку платника податків суми податку [11]. З практичного міркування в більшості випадків це не має особливого значення, оскільки

усі ці зазначені дії відбуваються, як правило, в один день. Але з точки зору теорії даний момент доцільно визначити, бо не можна виключати випадки, коли банк, порушуючи законодавство, може відмовитись від надання акцепта або не списати з рахунку платника податків відповідну суму.

Неоднозначність проблеми зумовлюється тим, що вона знаходиться на межі бюджетного й податкового регулювання. Якщо з позиції податкового права обов'язок зі сплати податку виконується в момент перерахування грошових коштів платника в рахунок свого обов'язку, то бюджетно-правове таким виділяє момент зарахування податків на відповідний рахунок бюджету (або бюджетів). У першому випадку момент здійснення обов'язку зі сплати податку пов'язувався з моментом подання платником податків платіжного доручення, коли він уже не міг впливати на подальший рух грошових коштів. У другому – момент виконання обов'язку пов'язувався з реалізацією фіскального інтересу щодо формування бюджетних доходів, надходженням податку на відповідний рахунок [4, с. 413].

Що стосується примусової реалізації податкового обов'язку, то вона, як правообмеження, не тільки повинно мати за мету надходження недоїмки й пені до

бюджету, позабюджетного фонду, а й бути забезпеченою ефективними правовими гарантіями їх здійснення з позиції захисту майнових прав та інтересів як держави (казни), так і платника податків (титульного власника майна). Наприклад, законодавчо встановлений момент виконання податкового обов'язку є однією з правових гарантій захисту майнових прав платників податків, що дозволяє чітко визначити момент, з настанням якого припиняють нараховуватись пені. Практика застосування податкового законодавства виявляє численні прогалини, пов'язані із застосуванням примусового виконання податкового обов'язку.

Підсумовуючи все зазначене, можемо зробити такі висновки:

По-перше, виконання податкового обов'язку передбачає здійснення всієї сукупності обов'язків платника податків щодо податкового обліку, сплати й податкової звітності. Водночас сплата податку становить собою реалізацію основного обов'язку платника податку і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні.

По-друге, юридично коректно вести мову саме про виконання або невиконання податкового обов'язку, а не належну чи неналежну його реалізацію. Податковий обов'язок, як сукупність дій

ПРОБЛЕМИ ЗАКОННОСТІ

щодо обліку, сплати та звітності, або реалізується, або ні. Неналежа реалізація податкового обов'язку – фактично нонсенс, оскільки в такому випадку буде йтися просто про його невиконання.

По-третє, неоднозначність проблеми визначення моменту виконання податкового обов'язку

зумовлюється тим, що вона знаходиться на межі бюджетного і податкового регулювання. Тому на сьогодні існує нагальна потреба чіткої правової регламентації цього питання й узгодження чинного законодавства з метою усунути розбіжності у праворозумінні і складності в правозастосовній діяльності.

Список літератури: 1. Відомості Верховної Ради України. 2. Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) от 12.06.2001 г., № 209-II // Ведом. Парламента Республики Казахстан. – 2001. – № 11-12. – Ст. 168. 3. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России: Общ. ч.: Учебник. – М.: Юристъ, 2001. – 327 с. 4. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. 3: Учение о налоге. – Харьков: Легас; Право, 2005. – 600 с. 5. Налоговый кодекс Грузии от 22.12.2004 г., № 692-вс. // www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s04ch08. 6. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 26.06.1996 г., № 25 // Ведом. Жогорку Кенеша Кыргызской Республики. – 1996 г. – № 7. – Ст. 92. 7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общ. ч.) от 19.12.2002 г., № 166-3 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003 г. – № 8. – 2/933. 8. Налоговый кодекс Республики Туркменистан от 25.10.2004 г. // Сб. офиц. документов XVI Халк Маслахаты Туркменистана. – № ХМ-80. 9. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г., № 146-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824. 10. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. – Харьков: Легас, 2003. – 116 с. 11. Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (Общ. ч.): Учеб. пособие. – М.: Статут, 2008. – 412 с.

Надійшла до редакції 25.12.2008 р.

УДК 347.952

К.А. Гузе, асистент
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого, м. Харків

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРЕДСТАВНИЦЬКОЇ ФУНКЦІЇ ПРОКУРАТУРИ НА СТАДІЇ ВИКОНАННЯ СУДОВИХ РІШЕНЬ

Новелізація процесуально-го законодавства України стала істотним кроком у модернізації

механізмів, що гарантують будь-якому учаснику судової діяльності право на справедливий,