

УДК 347. 73

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.29.18>

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР ЗА ХАРАКТЕРОМ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Бабенко Кристина Петрівна,
аспірантка кафедри податкового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
м. Харків, Україна)

У статті досліджено диференційні критерії у системі податкових процедур й запропоновано розподіляти їх на нормотворчі процедури та процедури реалізації нормативного припису. Автором наголошено, що незважаючи на загальний характер такого структурування, вони мають особливості в податковому регулюванні. Здійснено ґрунтовний аналіз підстав структурування нормотворчих процедур та аргументовано авторську позицію про доцільність виокремлення передпроцедур в регулюванні податкових відносин, підсумком реалізації яких є «податкове» обрамлення регулювання. Цей різновид передуює податковому регулюванню.

Зазначено, що податкові процедури доцільно пов'язувати та класифікувати їх різновиди починаючи з моменту виникнення податкового обов'язку. В основу класифікації податкових процедур запропоновано покладати логіку законодавця при визначенні динаміки податкового обов'язку. З урахуванням природи податкових відносин аргументовано доцільність застосування класифікації, що включає: облікові процедури, процедури сплати, звітності, контролю, узгодження, відповідальності. Така класифікація виконує функцію диференціації податкових процедур як в режимі позитивного виконання податкового обов'язку, так і у разі формалізації деліктних відносин.

Констатовано, що виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, який чітко визначено в нормативному приписі, тобто вказано в законі чи підзаконному акті. Юридичні факти виступають основою динаміки податкових правовідносин і виходячи з цього породжують відповідні податкові процедури. Тільки певна сукупність юридичних фактів формує фактичний склад і породжує податковий обов'язок.

В контексті цього питання розглянуто співвідношення категорій податковий обов'язок і податкове зобов'язання; окреслено коло принципів особливостей податкового обов'язку та наголошено на непослідовності законодавця, який не розмежовуючи чітко, не визначаючи співвідношення обов'язку та зобов'язання застосовує як одну, так і іншу конструкцію.

Звернено увагу на необхідність коригування конституційної норми, а саме статті 67 Конституції України, яка не передбачає обов'язок податкового обліку, а лише закріплює обов'язок сплачувати податки й збори та обов'язок звітності (декларування).

Ключові слова: податкова процедура, податковий обов'язок, податкове зобов'язання, нормотворчі процедури, деліктні податкові процедури, юридичний факт, принцип стабільності, правосуб'єктність.

DIFFERENTIATION OF TAX PROCEDURES ACCORDING TO THE NATURE OF THE TAX LIABILITY

Babenko Krystyna Petrivna,
Postgraduate Student at the Department
of Tax Law
(Yaroslav Mudryi National Law
University, Kharkiv, Ukraine)

The article explores the differential criteria within the system of tax procedures and proposes to categorize them into normative procedures and procedures for the implementation of normative prescriptions. The author emphasizes that despite the general nature of such structuring, they have specific features in tax regulation. A thorough analysis of the grounds for structuring normative procedures is conducted, and the author's position on the expediency of distinguishing pre-procedures in tax regulation is justified, which result in the "tax" framing of regulation. This variety precedes tax regulation.

It is noted that tax procedures should be linked and classified starting from the moment of the occurrence of tax liability. The classification of tax procedures is proposed to be based on the logic of the legislator in determining the dynamics of tax liability. Considering the nature of tax relations, the appropriateness of applying a classification encompassing accounting procedures, payment procedures, reporting procedures, control procedures, coordination procedures, and liability procedures is argued. Such classification serves the function of differentiating tax procedures both in the regime of positive fulfillment of tax obligations and in the formalization of delictual relations.

It is stated that the emergence of tax legal relations is always associated with a corresponding legal fact, which is clearly defined in the normative prescription, that is, specified in the law or subordinate act. Legal facts serve as the basis for the dynamics of tax legal relations and, based on this, generate corresponding tax procedures. Only a certain set of legal facts forms the factual composition and gives rise to tax obligations.

In the context of this issue, the correlation between the categories of tax obligation and tax liability is discussed. The scope of fundamental peculiarities of tax obligation is outlined, and the inconsistency of the legislator, who fails to clearly differentiate and determine the relationship between obligation and liability, applying both constructions, is emphasized.

Attention is drawn to the need for amending the constitutional norm, namely Article 67 of the Constitution of Ukraine, which does not provide for the obligation of tax accounting but only enshrines the obligation to pay taxes and fees and the obligation to report (declare).

Key words: tax procedure, tax duty, tax liability, rule-making procedures, tort tax procedures, legal fact, the principle of stability, legal personality.

Постановка проблеми. Диференціація податкових процедур може здійснюватися за різними критеріями. Узагальненим і принциповим підходом може бути розподіл податкових процедур на групи, залежно від динаміки, появи та реалізації нормативного припису. В узагальненому вигляді в цій ситуації може йтися про нормотворчі процедури та процедури реалізації нормативного припису. На перший погляд подібне структурування податкових процедур має загальний характер. Загалом це так, але в той же час, у податковому регулюванні це набуває відповідних особливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Під час дослідження в нагоді стали наукові здобутки таких учених: М. П. Кучерявенка, Г. В. Россіхіної, І. М. Бондаренко, І. Є. Криницького, К. В. Николини, О. О. Середі, Б. І. Сташків, А. В. Баб'яка, Ю. В. Боднарука, А. П. Гетьмана, Л. М. Касьяненко. Саме ці науковці висвітлювали в своїх роботах

питання податкових процедур, їх класифікації, особливостей реалізації податкового обов'язку в рамках їх виконання.

Мета статті. На основі аналізу характеру податкового обов'язку дослідити структурування податкових процедур у регулюванні податкових відносин.

Виклад основного матеріалу. Реалізація учасниками податкових відносин своїх прав та виконання покладених на них обов'язків здійснюється у чітко визначених чинним податковим законодавством процедурних формах. Зважаючи на складність податкових відносин, таких процедур налічується велика кількість, що обумовлює потребу приведення їх у певну систему. Це доречно робити шляхом знаходження критеріїв, за якими їх можна класифікувати та структурувати.

У науковій літературі можна знайти різні підходи до структурування податкових процедур, що здебільшого зумовлено розвитком наукової думки у цьому напрямі. Треба погодитись із наявністю різних підстав структурування податкових процедур [1, с. 60–63]. Дійсно, це може бути підстава в основі якої лежить загальне уявлення про формування та побудову правового впливу, функцій права (нормотворчі, регулятивні та охоронні процедури). Найбільш орієнтованою на природу саме податкових відносин виглядає класифікація облікових процедур, процедур сплати, звітності, контролю, узгодження, відповідальності. Бачиться, саме останній підхід і виражає чітку орієнтованість на логіку та динаміку процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку.

Нормотворчі процедури в системі процедурного регулювання податкових відносин займають особливе місце. Цей різновид процедур розглядають як такий, що передує податковому регулюванню, тобто до їх закінчення «податкового» обрамлення регулювання не має. Беззаперечно, що подібна форма процедурного регулювання в цілому відображає загальні підходи до появи нормативного припису в регулюванні податкових відносин.

У контексті цього треба враховувати доктринальне положення щодо впорядкування поведінки учасників податкових відносин. Має йтися про практичне значення, коли процедурне регулювання будується на: а) додержанні об'єктивно сформованих правил нормотворення (принципова розбіжність при цьому стосується появи норм, що регулюють справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів); б) реалізації доктринальних положень через відповідні нормативні приписи, які регулюють поведінку осіб, що додержуються законодавчо встановлених правил; в) регулюванні деліктних відносин, на підставі доктринального розуміння природи податкового конфлікту [2, с. 19].

Водночас необхідно зазначити декілька особливостей. По-перше, податкові відносини накладають окремі умови щодо появи обов'язкового припису в регулюванні справляння податкового обов'язку. Найбільш принциповим є наявність певного терміну запізнення появи припису та набуття ним чинності. Так відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України реалізація принципу стабільності передбачає, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [3]. Ця особливість має гарантувати платнику право вибору реагування на принципові зміни законодавства. Припустимо, платник виконує податковий обов'язок на умовах спеціального режиму. Приймаються зміни до Податкового кодексу України, які кардинально коригують цей режим. У платника залишається можливість протягом шести місяців вирішити залишається він виконувати обов'язок у цих же умовах або переходить на іншу категорію, чи взагалі буде виконувати податковий обов'язок у загальному режимі. Отже, принцип стабільності

гарантує не тільки реалізацію законного права платника податків на вибір найбільш зручної форми виконання податкового обов'язку, а й стабільність в гарантуванні надходжень від сплати податків і зборів.

По-друге, характер нормотворчих процедур щодо появи податкового припису принципово різниться залежно від типу податку. Так поява законодавчої норми щодо сплати загальнодержавних податків і зборів спирається виключно на норми Податкового кодексу. Тобто Податковим кодексом України встановлюється як перелік загальнодержавних податків та зборів, так і вичерпний перелік елементів їх податкових механізмів. У такий спосіб реалізується повноваження виключно Верховної Ради України. Нормотворчі процедури, які гарантують справляння місцевих податків і зборів мають більш складний характер. Верховна Рада України, реалізуючи повноваження в податковому регулюванні, встановлює вичерпний перелік місцевих податків і зборів, так само як і закріплює структуру місцевих податків та зборів (перелік елементів податкового механізму) [3]. Але для виникнення обов'язку у платника необхідно, щоб на підставі вищевказаних приписів Податкового кодексу України місцевою радою було прийнято рішення щодо введення окремого податку чи збору на території такої громади.

Подібна класифікація податкових процедур, яка пов'язується з набуттям чинності припису відповідно до якого має виконуватись податковий обов'язок, безумовно, є важливою. Водночас йдеться про появу вимоги сплачувати податок чи збір. Саме тому, видається, більш змістовним є структурування податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку.

Перш ніж перейти до аналізу оцінки цього змісту, хотілося б звернути увагу на співвідношення категорій податковий обов'язок і податкове зобов'язання. Якщо виходити з того, що подібна конструкція має відображати природу та характер податкових відносин, то доцільно зупинитися на податковому обов'язку. Для цього, принаймні, є дві причини: змістовна та формальна. Перша пов'язується з тим, що податкове регулювання зосереджено, переважно, на примусових засобах, виражаючи імперативну природу оподаткування [4, с. 495–505]. Застосування методу владних приписів в регулюванні, реалізації податкового обов'язку робить наголос саме на обов'язках платників, а не їх правах.

Друга враховує зміст конституційного припису. Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку встановленому законом [5]. Тобто Конституція України закладає основи податкового регулювання саме через обов'язковість. Незважаючи на це, хотілося б наголосити на слушність коригування конституційної норми. Так відповідно до цієї статті йдеться про обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування). Але податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще один обов'язок – обов'язок податкового обліку. Справді, неможливо визначити ні зобов'язану особу, ні суму податку, яку треба сплатити без двох різновидів облікових дій. По-перше, це податковий облік зобов'язаних осіб (податкова реєстрація) та податковий облік об'єкта оподаткування. Саме тому, системна, закінчена конструкція податкового обов'язку передбачає наявність та узгодження трьох складових: обліку, сплати та звітності, що саме й відображено у Податковому кодексі України [3].

Термін зобов'язання асоціюється, перш за все, з диспозитивним регулюванням, що передбачає певну рівність за змістом правових статусів осіб, які представляють різні сторони правовідношень. Сумнівно, що в цьому сенсі можна аналізувати податкові відносини. Зміст податкового обов'язку визначається імперативними методами правового регулювання. Треба погодитись із тим, що державне управління в сфері фінансів (особливо податків) вимагає підкорення суб'єкта вимогам владної особи.

Зрозуміло, що імперативне регулювання податкових відносин абсолютно не виключає застосування й певних засобів узгодження, що не спираються на чіткий імперативний припис. Наприклад, платник може обрати на свій розсуд реалізацію податкового обов'язку в загальному режимі або перейти на спеціальний режим. До того ж податкове регулювання не виключає й укладення договорів щодо розстрочення або відстрочення виконання податкового обов'язку. Але обов'язково треба враховувати, що в цій ситуації подібного роду узгодження є похідним засобом реалізації імперативного припису – сплати податку або збору. Вони забезпечують найбільш зручний шлях та форму виконання такого імперативного веління.

Хотілося б наголосити, що не йдеться про плідну теоретичну дискусію (щодо виключання її доцільності), а про певну непослідовність законодавця, який не розмежовуючи чітко, не визначаючи співвідношення обов'язку та зобов'язання застосовує як одну, так і іншу конструкцію. Нормативне регулювання податкових відносин, що закріплюється Податковим кодексом України передбачає використання категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання». Так згідно із ч. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України 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 [3]. Водночас, податкове зобов'язання визначається як сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством, та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання [3]. А грошове зобов'язання платника податків розуміється як сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства [3].

Виникнення податкових правовідносин завжди пов'язується з відповідним юридичним фактом, який чітко визначено в нормативному приписі, тобто вказано в законі чи підзаконному акті. Наявність юридичного факту є тією безумовною підставою, що породжує відповідне правове реагування. Таким чином якраз і з'являються підстави виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. Юридичний факт треба розглядати і як певний засіб впливу на організацію поведінки учасників відносин. Необхідно погодитись із тим, що «дія юридичного факту на розвиток податкових правовідносин передбачає узгодження двох різновидів волі. По-перше, це воля держави, яка визначає конкретний юридичний факт як ту обставину з якою пов'язуються певні правові наслідки... По-друге, це воля учасників відносин, які відповідно до нього будують свою поведінку» [4].

Отож з огляду на те, що юридичні факти виступають основою динаміки податкових правовідносин і виходячи з цього породжують відповідні податкові процедури. Передбачаючи конкретні життєві обставини, як певний поштовх у процедурному регулюванні, юридичні факти уособлюють і виражають інтереси учасників відносин. Тобто при «народженні» правової норми публічний суб'єкт може, залежно від характеру свого інтересу, виділяти та закріплювати правові наслідки, які будуть із цим пов'язуватись. Зважаючи на те, що за змістом юридичні факти є певними життєвими обставинами, треба враховувати певний діалектичний зв'язок: без норми права не може бути юридичного факту, без юридичного факту не можуть наступати відповідні правові наслідки.

Так для того щоб виник податковий обов'язок, обов'язок щодо сплати конкретного податку, мають об'єднатися принаймні декілька юридичних фактів: а) визначитись з правосуб'єктною особою, тобто фактично має народитися зобов'язана особа через проходження процедури реєстрації та отримання податкового номера; б) у зобов'язаної особи має бути (у власності чи наявності) об'єкт оподаткування, виходячи з оцінки якого через визначення бази оподаткування й визначається сума, розмір податкового зобов'язання; в) має бути визначений податковий період, тобто термін часу зі спливом якого і виникає обов'язок по сплаті. Тобто лише при наявності такої сукупності юридичних фактів формується фактичний склад і породжується податковий обов'язок.

Зупиняючись на питанні правосуб'єктності учасників податкових відносин, треба погодитись із тим, що «тільки певне правове вираження і закріплення положення людини, її ролі робить її суб'єктом права. При цьому необхідно мати на увазі певну динаміку регулювання поведінки – саме через відношення людей, через взаємне співставлення узгоджених чи суперечливих інтересів» [4]. Дійсно, лише наявність чітко законодавчо закріплених прав та обов'язків суб'єкта робить його потенційно можливим учасником відповідних галузевих відносин.

Насамперед чинна правосуб'єктність передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, коли він організовує свою поведінку відповідно до припису закону, але й наслідки недодержання виконання своїх обов'язків, несприятливі правові заходи, які, беззаперечно, відбудуться при порушенні ним закону. «... Законодавець... виділяє три групи суб'єктів податкового правопорушення: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) посадові особи платників податків та податкових агентів. При цьому, серед суб'єктів податкового правопорушення називаються також посадові особи контролюючих органів...: а) органи державної податкової служби; б) митні органи» [6, с. 195]. Вважається, подібний наголос вельми важливий, тому що в багатьох випадках податкову відповідальність пов'язують виключно з поведінкою платників. Водночас не можна виключати й порушень законодавчих приписів суб'єктами владних повноважень (наприклад, порушення процедури проведення податкової перевірки і т. ін.). Саме тому важливо враховувати, що до відповідальності може бути притягнуто будь-якого учасника відповідних відносин.

Аналіз процедурного регулювання динаміки податкового обов'язку пов'язується з позицією законодавця щодо моменту припинення в регулюванні податкового обов'язку, що пов'язується з його виконанням. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, - податковим агентом, або представником платника податку [3]. На перший погляд здається, що за основу структурування податкових процедур можна взяти саме динаміку реалізації податкового обов'язку, виділивши, перш за все, три складових: облік, сплата, звітність. Мабуть, це так, але подібне структурування може бути віднесено лише щодо оцінки поведінки тих осіб, які в повній мірі та своєчасно виконали податковий обов'язок. Але це буває не завжди.

Процедурне регулювання податкових відносин, динаміки реалізації податкового обов'язку передбачає обов'язкове врегулювання процедур за межами оцінки поведінки законотрушного платника. Не можна виключати в цій ситуації й характеристику процедур, які пов'язуються та врегульовують дії учасників відносин з моменту виникнення податкового конфлікту, розв'язання податкового спору. Саме тому, характеризуючи податкові процедури та беручи за основу динаміку податкового обов'язку, потрібно виходити з того, що доцільно досліджувати також процедури, які

стосуються розв'язання суперечок між учасниками відносин, притягнення до відповідальності тих, хто не виконав в повній мірі податковий обов'язок. З огляду на це, система податкових процедур має включати: процедури податкового обліку; процедури сплати податків та зборів; процедури податкової звітності; процедури податкового контролю; процедури забезпечення виконання податкового обов'язку; адміністративні процедури вирішення податкових спорів; судові процедури вирішення податкових спорів; процедури притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство.

Висновки. Підсумовуючи аналіз підстав структурування нормотворчих процедур у системі податкового регулювання, треба виходити з того, що зміст податкового процедурного регулювання спрямовується на забезпечення виконання податкового обов'язку. Структурування податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку має включати не лише три складові (облік, сплату та звітність), а й процедури податкового контролю; процедури забезпечення виконання податкового обов'язку; адміністративні процедури вирішення податкових спорів; судові процедури вирішення податкових спорів; процедури притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Тобто можна говорити як про податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку, так і про деліктні податкові процедури.

Потрібно констатувати недосконале закріплення в Податковому кодексі України категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання». Подібний підхід законодавця скоріше заплутує ніж надає якоїсь прозорості в регулюванні податкових відносин. Констатуючи такий стан норм Податкового кодексу можна зробити наступні висновки. По-перше, конструкція податкового обов'язку уособлює якраз зміст тих вимог, які законодавець визначає для регулювання поведінки зобов'язаної особи. А саме: облік, сплата та звітність – це ті складові, які формують системний підхід до розуміння характеру податкового обов'язку як сукупності дій зобов'язаної особи. По-друге, податкове зобов'язання фактично означає просто суму податку, що треба сплатити платнику. По-третє, грошове зобов'язання може або співпадати з податковим зобов'язанням, або перевищувати його. Саме тому, здається, дуже спростило цю ситуацію використання наступних категорій: податковий обов'язок (в тому сенсі в якому він розуміється в чинному Податковому кодексі України), сума податку (в сенсі розуміння податкового зобов'язання), сума податку та донарахування (в сенсі розуміння грошового зобов'язання).

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта, 2009. 460 с.
2. Кучерявенко М. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1321> (дата звернення: 01.07.2023).
4. Кучерявенко М.П. Курс податкового права. У 6 т. ТІ: Введення в теорію податкового права. Харків: Легас. 2004. 600 с.
5. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 01.07.2023).
6. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України. Державне будівництво та місцеве самоврядування: зб. наук. пр. Харків: Право. 2011. Вип. 22. С. 192–202.