

Мінаєва О.М.

кандидат юридичних наук
(Харківський апеляційний
адміністративний суд)

УДК 347.73

СПЛАТА ПОДАТКУ ЯК ПРОЦЕДУРНА СТАДІЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Досліджено процес сплати податку як окремої процедурної стадії виконання податкового обов'язку. Зазначено, що сплата податків є мірою необхідного економічного обтяження, яке покладається на зобов'язаних законом фізичних та юридичних осіб, для забезпечення існування суспільної формації. Розглянуто низку класифікаційних критеріїв, на основі яких можна здійснювати диференціацію податкових процедур зі сплати податків. Обґрунтовано, що в рамках такої процедурно-податкової стадії як сплата податків важливим є дотримання платником податків принципу своєчасності сплати відповідних загальнообов'язкових фіскальних платежів. Виділено три основні форми сплати податків: грошова, натуральна та комплексна. Під час характеристики безготівкової грошової форми сплати податків згадано бандерольний збір, як одна з найбільш ефективних форм сплати податків, у зв'язку з тим, що у разі відсутності на підакцизному товарі акцизної марки платник податків не зможе в подальшому реалізувати відповідну продукцію. Здійснено детальну характеристику трьох основних способів сплати податків: кадастрового, деклараційного та попереднього (авансового).

***Ключові слова:** процедурно-податкова стадія, сплата податків, грошова, натуральна, комплексна форми сплати податків, податкові процедури, кадастровий, деклараційний, авансовий способи сплати податків.*

Постановка проблеми. Будь-яка держава для забезпечення виконання своїх функцій повинна мати надійний економічний базис. Для його забезпечення вона здійснює фіскальну функцію з метою акумуляції фінансових ресурсів, а саме загальнообов'язкових платежів, які сплачуються платниками податків. Сплата податків є конституційним обов'язком суб'єкта податкових правовідносин, який закріплено в ст. 67 Конституції України. В даному конституційному положенні зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [5]. Обов'язок щодо сплати податків встановлено також у нормах спеціалізованого законодавства. Так, відповідно до положення пп. 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України, кожен платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених податковим законодавством [9]. Сам процес сплати податку має чітко виражену процесуальну природу, що дозволяє нам виділити його в окрему податково-процедурну стадію.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідженню питань, пов'язаних із визначенням особливостей процесу сплати податку як окремої процедурної стадії виконання податкового обов'язку присвячені наукові праці Г. В. Бех, Л. В. Бринцевої, О. О. Дмитрик,

Д. А. Кобильнік, А. М. Козиріна, І. Є. Криницького, М. П. Кучерявенка, С. Г. Пепеляєва, О. Ю. Щербакової та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків з цієї тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Метою пропонованої статті є здійснення, на основі використання праць вітчизняних та закордонних вчених, поглибленого науково-практичного аналізу процедурних особливостей сплати податку як окремої процедурної стадії виконання податкового обов'язку.

Виклад основного матеріалу. Перед тим як перейти до безпосереднього аналізу процедури сплати податку, нам слід дати визначення такому поняттю як «сплата податку». Як зазначає М. П. Кучерявенко, під сплатою податків слід розуміти сукупність дій зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин (платника податків) щодо внесення сум загальнообов'язкових податків та зборів до відповідних бюджетів або цільових фондів [7, с. 308]. Аналізуючи наведене визначення, виникає необхідність визначити осіб, які зобов'язані сплачувати податки та збори. Проаналізувавши норми податкового законодавства, можна виокремити таких суб'єктів податкових правовідносин, які безпосередньо здійснюють сплату загальнообов'язкових податків та зборів:

- а) платники податків та зборів;
- б) податкові агенти;
- в) представники платника.

Для забезпечення належної сплати податків зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин нам слід виокремити іншого учасника відповідних податкових процедур – податковий орган, який виступає в ролі владного суб'єкта, на якого законом покладається виконання функцій щодо здійснення податкового контролю, адміністрування податків та зборів. Слід зазначити, що в демократичному, соціально орієнтованому та економічно розвинутому суспільстві податкові інститути, які виконують функції щодо контролю за належним справлянням платниками податків податкових платежів, відповідні органи публічної влади не повинні розглядатися як антагоністичні стосовно до зобов'язаних по сплаті суб'єктів податкових правовідносин (платників податків). Сама сплата податків є мірою необхідного економічного обтяження, яке покладається на зобов'язаних законом фізичних та юридичних осіб для забезпечення існування суспільної формації. За кордоном вже давно поширеною є практика, коли контролюючий орган сприймають як такий, що не тільки здійснює контроль та виконує каральну функцію стосовно порушників податкового законодавства, а й як такий, що сприяє виконанню платниками своїх обов'язків та надає допомогу (правову та адміністративно-технічну) [2].

Як слушно зазначає М. П. Кучерявенко, модифікація способів та трансформація процедурних механізмів сплати податків визначається змістом системи оподаткування загалом та історико-темпоральними реаліями розвитку адміністративних механізмів держави. Науковець зазначає, що певні традиційні способи сплати податків у наш час практично не застосовуються або

ззнали докорінної трансформації у зв'язку з втратою їх прикладної актуальності [7, с. 308]. Так, до кінця XIX ст. однією з найпоширеніших форм стягнення податків було надання їх у відкуп. До початку XX ст. відповідна форма сплати податків зберігалася тільки щодо кількох непрямих податків [10, с. 170]. В умовах XXI ст. все більшої актуальності набуває сплата податків он-лайн, за посередництвом податкових платіжних он-лайн сервісів глобальної мережі Інтернет. Близько 2/3 держав-членів Організації з економічного розвитку та співробітництва запровадили персональні аккаунти платників податків, використовуючи які платники податків можуть виконувати свої податкові зобов'язання перед державою [1].

Слід зазначити, що існує низка класифікаційних критеріїв, на основі яких можна здійснювати диференціацію податкових процедур зі сплати податків. Використовуючи вольовий критерій, можна виділити добровільну та примусову сплату податків. Якщо ми говоримо про добровільну сплату податків, то в такому випадку ініціатива по сплаті загальнообов'язкових фіскальних платежів походить від безпосереднього платника податків. Коли ж платник податків ухиляється від виконання свого податкового обов'язку по сплаті загальнообов'язкових платежів, до нього застосовується механізм державного примусу, що спрямований на забезпечення надходження відповідних платежів до бюджетів та конкретних цільових фондів.

Підставою застосування примусового порядку сплати податків є виникнення податкового боргу в платника податків. Відповідно до положень ст. 14 Податкового кодексу України, під податковим боргом слід розуміти суму узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений податковим законодавством строк [9]. Залежно від форми сплати податкового платежу виділяють:

- а) сплату податків у грошовій формі (безготівкові розрахунки);
- б) сплата податків у натуральній формі;
- в) сплата податків у змішаній формі (частина зобов'язання погашається готівковим платежем, а частина в натуральній формі).

У рамках такої процедурно-податкової стадії як сплата податків важливим є дотримання платником податків принципу своєчасності сплати відповідних загальнообов'язкових фіскальних платежів. У контексті сказаного постає об'єктивна необхідність надати правову характеристику строкам сплати податків. Слід погодитися з С. Г. Пепеляєвим, який визначає строки сплати податків як невід'ємний елемент юридичного складу податку [8]. Строки сплати усіх різновидів податків та зборів визначаються податковим законодавством. Існує декілька підходів до визначення темпоральних меж сплати податків:

- визначається конкретною календарною датою (застосовується для визначення строків сплати регулярних податків);
- визначається зі спливом певного строку від дня події, якою обумовлюється сплата податку (застосовується для визначення строків сплати як ре-

гулярних, так і одноразових податків). Цей період може визначатися роками, кварталами, місяцями, тижнями, днями;

- визначається вказівкою про настання певної події чи вчинення певної дії, які мають характер визначеного податковим законодавством юридичного факту [8].

Слід зазначити, що платник податку повинен сплатити відповідний загальнообов'язковий податок чи збір у визначені законом строки. Проте сплата податку буде вважатися вчиненою в належний спосіб також у разі її дострокової сплати. У випадку ж несплати або неповної сплати платником загальнообов'язкових платежів у визначений законом строк відповідна несплачена сума буде визначатися як податковий борг, стягнення якого проводитиметься шляхом залучення важелів державного примусу. Як слушно зазначає М. П. Кучерявенко, податки, як загальнообов'язкові платежі до бюджету, є грошовими надходженнями, що акумулюються на рахунках відповідних бюджетів та цільових фондів. Однак слід зауважити, що, окрім грошової, можуть існувати також інші форми сплати податків. Загалом виділяють три основні форми сплати податків: грошова, натуральна та комплексна [7, с. 308].

Грошова форма сплати податку. Якщо вести мову про грошову форму справляння податкового обов'язку платниками податків, то потрібно зазначити, що вона може здійснюватися як шляхом готівкових, так і безготівкових розрахунків. Зазвичай сплата податків здійснюється з використанням банківських рахунків платника податків. У такому випадку перерахування коштів з відповідних рахунків здійснюється на підставі платіжного доручення, а кошти перераховуються банківською установою безпосередньо до бюджетів або цільових фондів, на яких акумулюються такі фінансові платежі. В контексті безготівкової форми сплати податків слід згадати про так званий бандерольний збір, що здійснюється шляхом продажу марок акцизного збору. Викупаючи марки акцизного збору, платник податків фактично здійснює авансування держави. Слід зазначити, що дана форма сплати податків є чи не найбільш ефективною, адже не наклеївши на підакцизний товар акцизну марку, платник податків не зможе в подальшому реалізувати відповідну продукцію. Що ж до виконання свого податкового обов'язку фізичними особами, то він переважно здійснюється у формі грошових розрахунків у вигляді готівкових коштів [7, с. 308].

Натуральна форма сплати податків. Дана форма сплати податків застосовується як виняток із загального порядку справляння платниками податків своїх податкових обов'язків. Раніше натуральна форма сплати податків мала широке застосування. Як приклад можна навести раніше застосовуваний фіксований сільськогосподарський податок, який суб'єкти аграрного товаровиробництва, як альтернативу грошовій формі сплати податків, могли сплачувати у формі постачання сільськогосподарської продукції. Непоодинокими бувають випадки виконання платниками податків своїх податкових обов'язків шляхом сплати їх цінними паперами [3, с. 307].

Комплексна форма сплати податків. Якщо вести мову про комплексну

форму сплати податків, то слід зазначити, що вона синтезує в собі змістовні риси як грошової, так і натуральної форми сплати податків. Вона використовується при необхідності погашення податкового боргу платника податків, шляхом звернення стягнення на майно відповідного боржника. В такому випадку сума податкового боргу сплачується за рахунок коштів (грошова форма), отриманих від реалізації майна (натуральна форма) боржника. Проте не завжди при наявності податкового боргу його погашення буде здійснюватися у комплексній формі, адже непоодинокими є випадки, коли звернення стягнення здійснюється щодо наявних у платника грошових коштів (наприклад, грошові кошти платника податків, що перебувають на банківських рахунках) [7, с. 313].

Перед тим як перейти до безпосередньої сплати обов'язкових фіскальних платежів, кожен платник податків повинен чітко визначити порядок сплати відповідних податкових платежів. Слушно зауважує І. Є. Криницький, який під порядком сплати податку розуміє способи внесення зобов'язаним суб'єктом податкових правовідносин сум загальнообов'язкових податків та зборів до відповідних бюджетів та цільових фондів. При сплаті податків платник повинен визначити:

- напрямок платежу;
- ставку та грошову валюту сплати податку;
- механізм реалізації платежу;
- підстави здійснення платежу;
- особливості звітності та контролю за сплатою податку [6, с. 105].

Здійснюючи аналіз податкових процедур зі сплати податків, необхідним є виокремлення способів сплати податків, які фактично являють собою механізми їх справляння та передбачений податковим законодавством порядок їх перерахування. В даному випадку необхідно погодитися з М. П. Кучерявенком, який виділяє три основні способи сплати податків: кадастровий; деклараційний; попередній (авансовий) [7, с. 314].

Кадастровий спосіб. Такий спосіб полягає в тому, що перерахування суми податку здійснюється відповідно до визначеної нормативними актами шкали, що розповсюджується на певні види майна. Даний спосіб сплати податків застосовується при стягненні прямих реальних загальнообов'язкових фіскальних платежів. Кадастровий спосіб сплати здійснюється на основі складених кадастрів, якими визначається дохідність найбільш типових об'єктів оподаткування. Існують різні види кадастрів, серед яких виділяють промислові, поземельні, побудинкові тощо [7, с. 314]. В закордонній практиці, особливо у державах монархічної форми правління, непоодинокими є випадки складання кадастрів у формі списку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати подушний податок [4, с. 60–63].

Деклараційний спосіб сплати. У даному випадку сплата податків здійснюється на основі поданих до податкових органів податкових декларацій, в яких платником зазначається сума отриманих ним доходів за певний період та його податкові зобов'язання. Проаналізувавши відповідну декларацію, по-

датковий орган обчислює суму податку та зобов'язує платника, після отримання ним повідомлення, в якому визначається його податковий обов'язок, сплатити нараховану суму податкового зобов'язання. Проте слід зауважити, що застосування деклараційного способу не виключає можливості сплати суми нарахованого податкового зобов'язання у вигляді авансових (проміжних) платежів [7, с. 315].

Попередній (авансовий) спосіб сплати. Даний спосіб полягає в тому, що сума податку автоматично перераховується платником податків до відповідного бюджету чи цільового фонду до отримання ним безпосередньої суми доходу, з якої і здійснюється сплата податків. Особливість попереднього способу сплати полягає в тому, що у систему двох суб'єктів податкових правовідносин, між якими і здійснюється взаємодія в процесі сплати податків (платник податків та податковий орган), фактично залучається третій суб'єкт, який виконує роль посередника. Цей посередник, займаючи проміжне місце у процедурах сплати податків, фактично здійснює перерахування податкової суми до відповідного фонду акумуляції фіскальних платежів. Даний спосіб сплати податків знаходить своє застосування при виплаті заробітної плати, гонорару тощо [7, с. 315]. Для того щоб податково-процедурна стадія зі сплати податків та зборів вважалася завершеною, необхідною є реалізація усіх структурних елементів юридичного складу даної стадії, а саме:

- а) податок повинен бути сплачений у повній сумі;
- б) у передбачений податковим законодавством строк;
- в) у визначеному податково-процесуальними нормами порядку.

Висновки. Отже, сплата податків є мірою необхідного економічного обтяження, яке покладається на зобов'язаних законом фізичних та юридичних осіб, для забезпечення існування суспільної формації. В сучасних наукових джерелах існує низка класифікаційних критеріїв, на основі яких можна здійснювати диференціацію податкових процедур зі сплати податків.

На основі доктринального аналізу наукових праць вітчизняних та закордонних вчених можна виокремити три основні форми сплати податків: грошова, натуральна та комплексна. Якщо вести мову про грошову форму справляння податкового обов'язку платниками податків, то потрібно зазначити, що вона може здійснюватися як шляхом готівкових, так і безготівкових розрахунків. Зазвичай сплата податків здійснюється з використанням банківських рахунків платника податків. Натуральна форма сплати податків застосовується як виняток із загального порядку справляння платниками податків своїх податкових обов'язків. Комплексна форма сплати податків синтезує в собі змістовні риси як грошової, так і натуральної форми сплати податків. Вона використовується при необхідності погашення податкового боргу платника податків, шляхом звернення стягнення на майно відповідного боржника.

Способи сплати податків являють собою механізми їх справляння та передбачений податковим законодавством порядок перерахування останніх. Можна виділити три основні способи сплати податків: кадастровий; деклараційний; попередній (авансовий). Кадастровий спосіб полягає в тому, що пе-

перерахування суми податку здійснюється відповідно до визначеної нормативними актами шкали, що розповсюджується на певні види майна. Даний спосіб сплати здійснюється на основі складених кадастрів, якими визначається дохідність найбільш типових об'єктів оподаткування. Деклараційний спосіб сплати здійснюється на основі поданих до податкових органів податкових декларацій, в яких платником зазначається сума отриманих ним доходів за певний період та його податкові зобов'язання. Попередній (авансовий) спосіб сплати передбачає автоматичне перерахування платником податків суми податку до відповідного бюджету чи цільового фонду до отримання ним безпосередньої суми доходу, з якої і здійснюється сплата податків. Особливість попереднього способу сплати полягає в тому, що у систему двох суб'єктів податкових правовідносин, між якими і здійснюється взаємодія в процесі сплати податків (платник податків та податковий орган), фактично залучається третій суб'єкт, який виконує роль посередника. Цей посередник, займаючи проміжне місце у процедурах сплати податків, фактично здійснює перерахування податкової суми до відповідного фонду акумуляції фіскальних платежів.

Бібліографічні посилання

1. OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging economies, OECD Publishing, Paris [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page244
2. Taxpayer Bill of Rights [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.irs.gov/Taxpayer-Bill-of-Rights>
3. Бех Г. В. Податкове право : навчальний посібник / Бех Г. В., Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А. та ін. – К. : Юрінком Інтер, 2003.
4. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993.
5. Конституція України в редакції від 15.05.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
6. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : монографія / І. Є. Криницький. – Х. : Право, 2009.
7. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа та класифікація / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009.
8. Пепеляев С. Г. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Инвест Фонд, 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo.news/page/nalog/ist/ist-19--idz-ax273--nf-44.html>
9. Податковий кодекс України в редакції від 20.09.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran788#n788>
10. Тарасов И.Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики / Тарасов И.Т., Исаев А.А. – М. : Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004.

Минаева О. М. Уплата налога как процедурная стадия исполнения налоговой обязанности. Исследован процесс уплаты налога как отдельной процедурной стадии исполнения налоговой обязанности. Отмечено, что уплата налогов является мерой необходимого экономического обременения, которое возлагается на обязанных законом физических и юридических лиц, для обеспечения существования общественной формации.

Рассмотрен ряд классификационных критериев, на основе которых можно осуществлять дифференциацию налоговых процедур по уплате налогов. Доказано, что в рамках такой процедурно-налоговой стадии как уплата налогов важным является соблюдение налогоплательщиком принципа своевременности уплаты соответствующих общеобязательных фискальных платежей. Выделены три основные формы уплаты налогов: денежная, натуральная и комплексная. Во время характеристики безналичной денежной формы уплаты налогов упомянут бандерольный сбор, как одна из наиболее эффективных форм уплаты налогов, в связи с тем, что в случае отсутствия на подакцизном товаре акцизной марки налогоплательщик не сможет в дальнейшем реализовать соответствующую продукцию. Дана подробная характеристика трех основных способов уплаты налогов: кадастрового, декларационного и предварительного (авансового).

Ключевые слова: *процедурно-налоговая стадия, уплата налогов, денежная, натуральная, комплексная формы уплаты налогов, налоговые процедуры, кадастровый, декларационный, авансовый способы уплаты налогов.*

Minayeva O.M. Payment of tax as a procedural stage in the fulfilment of tax obligations. The article deals with the study of the process of tax as a separate procedural stage of execution of tax obligations. It is noted that payment of taxes is a necessary economic measure of the burden that is imposed on obliged by the law of natural and legal persons, to ensure the existence of social formation. Considered a number of classification criteria, based on which to carry out differentiation of the tax procedures for payment of taxes. The author proves that under this procedural stage of tax as tax payment is an important observance by the taxpayer of the principle of timely payment of the applicable obligatory fiscal payments. There are three main forms of taxes: cash, real and complex. While the characteristics of the non-cash form of payment of taxes referred to banderol collection, as one of the most effective forms of taxes, because in the absence of placing goods excise stamps, the taxpayer will not be able to implement the appropriate products.

The author makes a detailed description of the three main ways of paying taxes: cadastral, declarative and advanced (advance). Cadastral method is that the transfer of the amount of tax is made in accordance with certain regulations of scale apply to certain types of property. This payment method is based on compiled inventories, which is determined by the yield of the most typical objects of taxation. The Declaration of payment is carried out based on submission to the tax authorities of tax declarations which the taxpayer indicates the amount he received income for a certain period and his tax liability. Preliminary (advance) payment method provides for an automatic transfer by the taxpayer of amounts of tax to the corresponding budget or the trust Fund prior to the receipt of direct income, which is payment of taxes. A feature of the prepayment method is that the system of the two subjects of tax legal relations, among which the interaction in the process of payment of taxes (taxpayer and tax authority), actually involved a third entity that performs the role of mediator. The mediator, occupying an intermediate place in the procedures of paying taxes, actually carries out the transfer tax amounts to the appropriate Fund for the accumulation of fiscal payments.

Keywords: *procedural-stage tax, payment of taxes, money, natural, complex forms of taxes, tax procedures, cadastral, Declaration, advance payment of taxes.*

Надійшла до редакції 06.08.2016