

УДК 336.22

С. В. Шахов,

здобувач,

Національний університет державної
податкової служби України, м. Ірпінь

ДО ПИТАННЯ ЩОДО МІСЦЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Проблеми правового регулювання податкової звітності можуть досліджуватись як окремо при аналізі правового режиму обігу податкової документації, впливу на поведінку суб'єктів відносин, так і як складова аналізу широкого кола питань, які визначають зміст податкового обов'язку. Нам здається, що другий підхід є більш доцільним і логічним. Податкова звітність виступає як один із складових елементів загальної конструкції податкового обов'язку. Традиційно цей елемент розглядається як останній в системі податкового обов'язку. Але це не означає, що він є останнім і за значущістю. Достатньо підкреслити хоча б той факт, що довгий час у податковому законодавстві України передбачалось застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку стосовно ситуацій, коли не здійснювалось своєчасне надання податкових декларацій, форм податкової звітності. Слід зазначити, що поняття податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Цим і пояснюється інтерес науковців до проблем, які виникають під час його виконання [1, с. 251–255; 2, с. 56–64; 3, с. 87–92; 4, с. 99–134].

Метою цієї публікації є, перш за все, з'ясування природи податкової звітності, виокремлення складових елементів цієї конструкції.

Треба погодитись з характеристикою податкового обов'язку М. П. Кучерявенка, який підкреслює його складний як за матеріальним змістом (складовими елементами: облік, сплата, звітність), так і за процесуальними стадіями характер [1, с. 253]. Характеризуючи податковий обов'язок як комплекс дій з реалізації податкового обліку, звітності й сплати податку, мабуть, необхідно мати на увазі, що в цьому разі він значно ширше податкового обов'язку, який розуміється винятково як конституційний обов'язок вчасно й в повному обсязі сплачувати законно встановлені податки й збори на користь держави й муніципальних утворень [5, с. 171]. Мабуть, є сенс деталізувати й положення, пов'язане з тим, що виконання податкового обов'язку являє собою многостадійний процес за участю платників податків, податкових органів, кредитних організацій та інших зобов'язаних осіб [5, с. 172].

Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому змісті.

© С. В. Шахов, 2010

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що податковий обов'язок у широкому змісті включає:

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок зі сплати податків і зборів;
- 3) обов'язок за податковою звітністю.

Податкова звітність здійснюється шляхом подачі платником податків податкової документації — документів, які містять відомості про обчислення і сплату податку. Інші відомості не можуть бути предметом податкової документації й податкові органи не мають права вимагати від платника податків надання відомостей, що не передбачені законодавством про оподаткування, або подання податкової документації до настання строків звітності. Обов'язок за податковою звітністю покладається на платника податків, якщо законодавчим актом про оподаткування платник податку має обов'язок зі сплати податку [1, с. 354–358].

Безумовно, треба погодитись з тим, що обов'язок надання звітності притаманний, перш за все, платнику податків. Проте це не виключає наявності відповідних зустрічних дій контролюючих органів. Саме таким чином будується регулювання надання та обробки податкової звітності в ході камеральної податкової перевірки.

Камеральна податкова перевірка являє собою перевірку, що здійснюється органом податкового контролю за місцем його перебування, при наданні йому звітних та інших документів без виїзду на контрольовані об'єкти. Відповідно до п. п. 4.2.2, п. 4.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» камеральною податковою перевіркою вважається перевірка, яка проводиться контролюючим органом винятково на підставі даних, які містяться в податкових деклараціях, без проведення яких-небудь інших видів перевірок платників податків [6]. Показово, що одне із прав органів державної податкової служби представлено через визначення камеральної податкової перевірки. Так, відповідно зі ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу» органи державної податкової служби мають право здійснювати документальні невинні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) незалежно від способу їх подачі) [4].

При здійсненні камеральних перевірок в основному перевіряються правильність заповнення декларацій і звітів, правомірність використання податкових пільг, відповідність звітних показників, представлених платником податків, та інших документів про діяльність платника податків, які знаходяться у податкового органа [6]. За підсумками проведення

камеральної перевірки можуть бути застосовані санкції або здійснено донарахування податку. Платник податку, або податковий агент, зобов'язаний надавати пояснення, додаткові відомості й документи в ході камеральної перевірки, але тільки ті, які містять відомості, що підтверджують правильність і своєчасність обчислення і сплати податків і зборів.

Однією із центральних складових конструкції податкової звітності є поняття, зміст і форми податкових документів, якими й закріплюється система звітних показників. До документів податкової звітності відносять: податкові декларації; розрахунки за податками; податкові повідомлення; розрахункові відомості; звіти; довідки; книги обліку доходів і видатків; податкові картки фізичних осіб; картки особового рахунка платників податків та інших видів документів, пов'язаних із визначенням об'єкта оподаткування, податкової бази, обчисленням сум податків і зборів [5, с. 344].

У вузькому змісті слова, податкова звітність являє собою сукупність податкових документів, що фіксують обчислення податку й визначення суми, що підлягає до сплати. З нашої точки зору, зміст категорії «податкова звітність» в обов'язковому порядку має знайти своє закріплення на рівні загальної податкової норми. Нажаль українське податкове законодавство не містить такого положення. Саме тому представляється доцільним звернутися до практики вирішення цього питання в Російській Федерації [8, с. 309–313], зокрема, можна виділити наступні групи податкових документів.

1. Розрахунково-декларативна документація — документи, в яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків. По кожному податку існує єдиний розрахунковий документ, що представляється платником податків у податковий орган у встановлений законодавством строк. У розрахунково-декларативних документах вказуються строки, база оподаткування, податкові пільги, розмір податкового окладу.

2. Довідкова документація — документи, що містять довідкові відомості, які деталізують дані для обчислення податків, що розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки. Подібна документація підрозділяється на такі підвиди:

документи, які необхідні для обчислення податків;

документи довідкового характеру, що не впливають на обчислення сум податків.

3. Облікова документація — документи, що представляють зведені форми податкового обліку. Так, первинні документи бухгалтерського обліку, накопичуючись і систематизуючись у податковому обліку, підлягають узагальненню за певний період. Після цього у згрупованому виді документи визначають суму податків, що підлягають внесенню до бюджетів.

4. Податкові повідомлення – документи, що направляються податковими органами платникам податків і включають відомості про строки й суми податку, який підлягає сплаті (або доплаті). Хотілося б звернути увагу на той факт, що вперше в СРСР з'явилися повідомлення в 1934 р., які прийшли на зміну так званим окладним аркушам по сільськогосподарському податку [9, с. 34].

Деталізація різновидів документів податкової звітності проводиться і за функціональним призначенням [5, с. 345]. Так, виділяють: а) податкові декларації; б) документи, що визначають і корегують обчислення податку (наприклад, довідки про доходи й майно платника податків; довідки, що підтверджують податкові звільнення); в) податкові повідомлення й вимоги.

Найважливішою формою податкової документації є податкова декларація. Найпоширенішою формою повідомлення відомостей з метою оподаткування є надання їх письмово на бланках, які видаються безкоштовно податковими органами. Форми податкових декларацій та інших носіїв податкової звітності розробляються спеціальними органами, затверджуються, гарантується спеціальний шлях їх руху до платників, а потім до контролюючих органів. Саме тому однією з центральних складових конструкції податкової звітності є форма податкових документів. Саме від останньої залежить відображення системи звітних показників. До таких документів можна віднести цілу низку актів податкової звітності: податкові декларації; розрахунки за податками; податкові повідомлення; розрахункові відомості; звіти; довідки; книги обліку доходів і видатків; податкові картки фізичних осіб; картки особового рахунку платників податків та інших видів документів, пов'язаних з визначенням об'єкта оподаткування, податкової бази, обчисленням сум податків і зборів [5, с. 344]. На сьогодні активно обговорюється та розробляється перехід до автоматизованого засобу реалізації податкової звітності. З метою цього у спеціально передбачених випадках відомості представляються на електронному носії, що допускає комп'ютерну обробку.

Ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» визначає податкову декларацію як розрахунковий документ, що подається платником податків у контролюючий орган у строки, встановлені законодавством і на підставі якого здійснюється нарахування й сплата податку, збору (обов'язкового платежу) [6]. Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, що визначена в податковій декларації і представляє її по кожному податку окремо за місцем його обліку [6].

Можна сказати, що податкова декларація виступає за своїм змістом податковим розрахунком. Саме на підставі цього розрахунку визначається кількісний розмір податкового обов'язку, сума податку, що підлягає сплаті та терміни, стосовно яких необхідно реалізувати цей обов'язок. Податкові декларації приймаються контролюючим органом без попередньої перевірки зазначених в них показників. Податкова декларація подається до податкового органу у двох примірниках, один з яких повертається платникові з поміткою посадової особи податкового органу та засвідченим підписом про дату її прийняття. Форми податкових декларацій встановлюються Державною податковою адміністрацією України за узгодженням із Міністерством фінансів України й Міністерством статистики України.

І останній момент, який, на наш погляд, трохи по-новому висвітлює природу податкової звітності. Найчастіше вона пов'язується з обов'язком платника податку. Але надання податкової звітності передбачає і реалізацію обов'язків податкових органів. Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висунання нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється та розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному законом [6].

Таким чином, особливість правової природи податкової звітності, як нам здається, полягає в тому, що правовий вплив, регулювання правовими засобами обов'язково має бути спрямований на обидві сторони учасників правовідносин. Досить часто податкова звітність пов'язується лише з сукупністю активних дій платників податків. Але податкова звітність як цілісний комплекс врегульованої поведінки податкових органів і платників передбачає логічність характеристики цього поняття як системи зустрічних дій зобов'язаних і владних суб'єктів. Перш за все, владні суб'єкти (переважно податкові органи) розробляють форми податкових звітів, тобто закладають підстави оформлення документів, що є безумовним велінням для платників податків. Так, згідно зі ст. 8 Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» до функцій Державної податкової адміністрації України відноситься затверджен-

ня форм податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби [7]. Тобто податкові органи сприяють і обумовлюють виникнення відносин податкової звітності, тому що породжують підстави існування такої документації взагалі.

Література

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 606 с.
2. Староверова О. В. Налоговый процесс : учеб. пособие для вузов / О. В. Староверова, Н. Д. Эриапшвили ; под ред. Н. М. Коршунова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 192 с.
3. Налоговые процедуры : учеб. пособие / под ред. А. Н. Козырина. – М. : Норма, 2008. – 256 с.
4. Карасёва М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М. В. Карасева. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 367 с.
5. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шелвелова ; отв. ред. Н. А. Шелвелова. – М. : Юристъ, 2001. – 356 с.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
7. Про Державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УСРС. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
8. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части 1 (постатейный). – 3-е изд., перераб. и доп. / авт. текста А. В. Борисов. – М. : Книжный мир, 2000. – 328 с.
9. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н. А. Маринів. – Х. : НЮАУ, 2007. – 204 с.

Подано до редакції 31.03.2010 р.