

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

аспірант кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ДЕЯКІ ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Одним із характерних додаткових обов'язкових елементів податкового механізму є строк сплати податку або збору. Без цього елемента неможливо належним чином ані визначити порядок виконання податкового обов'язку платника податку, ані здійснити повноцінний контроль та нагляд за таким виконанням. «Обов'язок платника податків характеризується не просто фактом сплати податку, а сплатою сум податків і зборів у повному обсязі й вчасно, в строки, закріплені податковим законодавством. Саме тому виконання податкових обов'язків повинне відбуватись вчасно. Платник податків зобов'язаний вчасно й у повному розмірі сплачувати податки. Таким чином, своєчасна сплата податків і зборів є одним з основних обов'язків платника податків» [1, с. 246].

Чинним податковим законодавством України загальне положення щодо строку сплати податків та зборів надається статтею 31 Податкового кодексу України і потім конкретизується щодо кожного з обов'язкових податкових платежів. Так, строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку зі сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Момент виникнення податкового обов'язку платника податків, у тому числі податкового агента, визначається календарною датою. Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

У залежності від строків сплати податків можливо виділити податки разові та регулярні. Перші податки фактично виступають наслідком окремих дій, що викликають появу в платника податку об'єкта оподаткування (наприклад, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, туристичний збір). Такі дії здебільшого є одиничними та випадковими й не мають прямого причинно-

наслідкового зв'язку зі впливом часу, а самі разові податки є несистемними з точки зору виникнення обов'язку з їх сплати. Натомість об'єкт оподаткування, а з ним і обов'язок зі сплати регулярних податків, виступає наслідком певної діяльності або особливого правового статусу платника, які є триваючими в часі, а отже, й більш передбачуваними та закономірними. Причому якщо до першої групи податків входять як прямі, так і непрямі, то регулярними податками фактично є тільки прямі податки як прибутково-майнові і такі, що виступають або наслідком діяльності платника податку, спрямованої на отримання прибутку, або зумовлені його правовим статусом власника майна, що виступає об'єктом оподаткування.

Внаслідок своєї передбачуваності, прогнозованості та періодичності саме для прямих податків стає характерним використання законодавцем специфічної конструкції авансових податкових платежів або внесків, коли момент виникнення податкового обов'язку із сплати податку свідомо переноситься на період часу, що об'єктивно передуює виникненню в платника податку об'єкта оподаткування, а реалізація головного податкового обов'язку має здійснюватись шляхом передплати, коли платник податків фактично авансує державно-владного суб'єкта податкових правовідносин.

У вітчизняному українському податковому законодавстві практика використання конструкції авансових платежів для прямих податків стає дедалі більш розповсюдженою. Так, відповідно до абзацу першого підпункту 153.3.2 пункту 153.3 статті 153 Податкового кодексу України, яка регулює окремі аспекти оподаткування за податком на прибуток підприємств, загальним правилом є те, що емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі основної ставки податку на прибуток підприємств, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів [2].

Слід зазначити, що на підставі дослідження різних підходів до законодавчого закріплення ставок обов'язкових податкових платежів, у межах так званого четвертого рівня податкового тиску, фахівцями були зроблені висновки щодо залежності податкової ставки та рівня податкових надходжень до бюджетів [3, с. 58–61]. Загальне правило відносно цієї залежності виглядає так, що у випадку занадто великого зростання ставок податків, яке наштовхується на умовну межу – певну частину валового національного продукту, що підлягає перерозподілу через податкову систему країни, – відбувається не збільшення надходжень до бюджетів, а, навпаки, їх зменшення, що одночасно супроводжується загостренням суспільних протиріч, відтоком капіталу з країни, згортанням підприємницької активності. Причин цього процесу декілька: «...по-перше, великий рівень оподаткування підриває стимули до

виробництва і змушує надавати перевагу відпочинку, а не праці, (виробництву) або переносити виробництво в інші регіони (що означає відтік доходів для регіонального бюджету). По-друге, не стимулюється зростанням виробництва та збільшенням податкової бази, а відбувається пошук шляхів ефективного приховування доходів» [3, с. 58–59].

Така чутливість всієї податкової системи, ступінь її ефективності, перш за все у виконанні фіскальної функції, сприяло розвитку й поширенню в законодавчому застосуванні різних видів податкових ставок, кожна з яких має свою специфіку в змісті, порядку та меті встановлення, використанні.

За податковим тиском розрізняють базову, занижену та підвищену ставки податку. Базова (або основна) ставка податку є певною мірою узагальненою ставкою для певного податкового платежу, що не враховує якихось особливостей платника або його вид діяльності; занижена та підвищена ставки податку (або разом – гранична ставка) визначені з урахуванням особливостей платника податку, роду його діяльності, обсягу отримуваних доходів. За методом встановлення існують абсолютні та відносні ставки податку: абсолютні (або тверді) передбачають фіксований розмір відрахувань на кожную одиницю, що підлягає оподаткуванню; відносні ставки передбачають певне співвідношення від певних об'єктивних показників під час визначення суми податку (вартісного виміру одиниці оподаткування або його частини, неоподаткованого мінімуму, мінімальній заробітній платі тощо). За спрямованістю впливу на поведінку платника податку (в чому знаходить своє втілення, передусім, регульовальна функція податків) виділяють стимулюючі, обмежуючі та забороняючі податкові ставки: стимулюючі ставки орієнтовано на підвищення певної суспільно-корисної активності платника податку; обмежуючі ставки мають не допускати порушення певних пропорцій у виробничій сфері або під час споживання, сприяти досягненню певного балансу, що вважається оптимальним для тієї або іншої діяльності; забороняючі ставки спрямовано на створення незацікавленості платника податку в тієї його діяльності, яка визнається непотрібною або шкідливою для тих чи інших сфер суспільного життя держави тощо.

Враховуючи зазначену важливість ставки податку, в Податковому кодексі України прямо знайшли своє закріплення різновиди податкових ставок за рівнем податкового тиску та методом свого встановлення [2], а застосування розрізнення ставок за спрямованістю їх впливу на діяльність платника податків відбувається дуже активно на етапі розроблення, обговорення в комітетах та законодавчого затвердження тих чи інших податків або зборів, цілком логічно виступаючи одним із вирішальних аргументів для встановлення певного розміру обов'язкового податкового платежу. У цілому ж акцент на використанні тих чи інших різновидів податкових ставок різниться як у залежності від конкретного податку, так і в залежності від

конкретної країни, особливостей її податкової системи, стану економічного розвитку, інших чинників.

Для прямої форми оподаткування більш закономірним та чітким є вказаний вище вплив податкової ставки через рівень податкового тиску, що нею створюється, на загальний обсяг надходжень до бюджетів. Перш за все, саме для прибуткових податків, що формують левову частку надходжень від прямої форми оподаткування, було сформовано правило щодо максимальної межі податкової ставки, що не повинна перевищувати розміру 50 відсотків доходів особи (хоча відомі випадки, коли розмір ставки податкового платежу за прямими податками був значно вищим за цю межу, що відбувалось за надзвичайних умов – як, наприклад, за часів Другої світової війни, коли ставка з надзвичайного податку у Великобританії передбачала вилучення надприбутків у розмірі 100 відсотків [4, с. 8–9]), бо в іншому разі бюджет країни буде тільки втрачати [3, с. 59] [5, с. 249]. Дійсно, складно уявити, що «...знайдуться суб'єкти, що будуть приймати участь у виробництві тільки для сплати податків. А це значить, що виробництво буде згортатися в цілому. Скоріш за все, з ростом податкових ставок будуть закріплюватись спонукаючі мотиви для ухилення від податків, збільшуватися частина доходів тіньової економіки у валовому національному продукті» [3].

Цей же чинник є одним із тих, що зумовлює використання для більшості прямих податків вітчизняної податкової системи конструкції граничних ставок податку, коли створюється можливість для обмеження рівня податкового тиску, а також щодо місцевих податків та зборів, які вводяться в дію рішеннями представницьких органів місцевого самоврядування, визначаються припустимі рамки податкової нормотворчості на місцях.

Наприклад, за підпунктом 265.5.1 пункту 265.5 статті 265 Податкового кодексу України для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, податкові ставки встановлюються сільською, селищною або міською радою за 1 квадратний метр житлової площі об'єкта житлової нерухомості – квартир, житлова площа яких не перевищує 240 квадратних метрів, та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 квадратних метрів – та не можуть перевищувати 1 відсоток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року. Тобто законодавець у цьому разі встановив граничну ставку податку в розмірі 1 відсотка мінімальної заробітної плати, що є верхньою межею податкової ставки, за яку не можуть виходити місцеві ради під час введення в дію даного податку. У той же час передбачається можливість для представницьких органів місцевого самоврядування вводити на своїй території й занижену ставку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яка в такому разі може дорівнювати будь-якому розміру, що є меншим за 1 відсоток мінімальної заробітної плати; такий підхід може виявлятися ефективним у випадку особливостей самого стану оподаткованої нерухомості (наприклад, великого

ступеню фізичного зносу будівель) або під час впровадження місцевою владою заходів щодо підвищення рівня підприємницької, виробничої та іншої корисливої для зростання економічних показників та регіонального розвитку діяльності.

Так само за підпунктами 266.3.1 та 266.3.2 пункту 266.3 статті 266 Податкового кодексу України ставки збору за місця для паркування транспортних засобів встановлюються відповідною сільською, селищною або міською радою за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, в розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мі- німальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. Під час визначення ставки збору сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність [2].

Література

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р. № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. – 2010. – № 229-230.
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас; Право, 2005. – 600 с.
4. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 2: Особенная часть / / М.П. Кучерявенко. – М. : Статут, 2010. – 639 с.

Анотація

Ананьєва Є. А. Деякі правові аспекти виконання податкового обов'язку зі сплати податків та зборів. – Стаття.

У статті автор визначає поняття строку сплати податків і зборів, поділяє податки залежно від строку їх сплати на разові і регулярні. Також автор статті визначає види податкових ставок залежно від податкового тиску за методом встановлення податкової ставки, за спрямованістю впливу на поведінку

платника податку. Наприкінці статті автор визначив поняття граничних ставок податку та випадки їх застосування, визначені Податковим кодексом України.

Ключові слова: податки, податкове зобов'язання, податкові ставки, сплата податків та зборів

Аннотация

Ананьева Е. А. Некоторые правовые аспекты исполнения налоговой обязанности по уплате налогов и сборов. – Статья.

В статье автор определяет понятие срока уплаты налогов и сборов, разделяет налоги в зависимости от срока их уплаты на разовые и регулярные. Также автор статьи определяет виды налоговых ставок в зависимости от налогового давления по методу установления налоговой ставки, по направленности воздействия на поведение налогоплательщика. В конце статьи автор определил понятие предельных ставок налога и случаи их применения, определенные Налоговым кодексом Украины.

Ключевые слова: налоги, налоговое обязательство, налоговые ставки, уплата налогов и сборов.

Summary

Ananieva E. A. Some legal aspects of execution of the tax obligation to pay taxes and fees. – Article.

The author defines the term of payment of taxes and fees, shared taxes, depending on the term of payment of one-time and regular. Also, the author defines the types of tax rates depending on the tax burden according to the method of establishing the tax rate on the orientation of the impact on taxpayer behavior. At the end of the article the author defined the concept of marginal tax rates and cases of their application as defined by the Tax Code of Ukraine.

Key words: taxes, tax liability, tax rates, taxes and fees.