

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ МОМЕНТУ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

PROBLEMATIC ISSUES OF DETERMINING THE MOMENT OF FULFILLMENT OF THE TAX OBLIGATION

Бабаєвська В.В., студентка I курсу магістратури
господарсько-правового факультету

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Д'яченко К.С., студент I курсу магістратури
господарсько-правового факультету

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Шульга Т.М., к.ю.н.,

доцентка кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена дослідженню проблематики виконання податкового обов'язку, що є однією з ключових категорій податкового права.

Наукова праця розкриває зміст податкового обов'язку в широкому і вузькому значеннях і концентрує увагу на такому елементі, як сплата податків і зборів. Аргументовано доведено, що виконання платником податків свого податкового обов'язку має регламентуватися виключно за допомогою приписів Податкового кодексу України, виключаючи інші нормативно-правові акти. Розглянуто відмінності та взаємозалежності між поняттями «сплата податку», «перерахування податку» та «зарахування податку». Здійснено ґрунтовний аналіз відмінностей правових позицій в аспекті моменту виконання податкового обов'язку через постанови Верховного Суду різних років із зазначенням переваг і недоліків. Для більш детального дослідження запропоновано як приклад законодавче регулювання та практику правозастосування з моменту виконання податкового обов'язку в зарубіжних країнах, у яких наочно демонструється схожість із деякими правовими позиціями Верховного Суду. Акцентовано увагу на важливості сталого підходу в розумінні податково-правових норм, необхідності чіткого розуміння прав та обов'язків платників податків та держави в особі вповноважених органів влади.

На підставі аналізу положень законодавства та практики Європейського суду з прав людини зроблено висновок про недостатність аргументації та підстав для відступу від попередньої правової позиції Верховним Судом. Проаналізовано праці відомих фахівців у галузі податкового права та судову практику з аналогічного питання. Виокремлено помилки в розумінні порядку реалізації податкового обов'язку платниками податків. ґрунтовно досліджено проблемні питання податкового обов'язку саме у вузькому значенні, концентруючись на моменті його виконання в частині сплати. Зроблено висновок про необхідність правильного трактування податкового законодавства та окреслення предмета його регулювання для дотримання принципів правової визначеності та рівності в подальшій правозастосовній діяльності.

Ключові слова: податковий обов'язок, податок, сплата податків, момент виконання, платіжне доручення, платник податків, Податковий кодекс, Верховний Суд, правова позиція, судова практика.

The article is dedicated to exploring the key category and truly important problem of tax law. This is a fulfillment of tax liability.

The scientific work reveals the content of the tax liability in a wide and in a narrow sense and focuses only on one of the elements. It is the tax payment. Also, it has been strongly proved that the issue of fulfillment of the taxpayer's tax obligations must be determined only through the Tax Code of Ukraine, excluding other normative legal acts. Moreover, the differences and interdependencies has been detected between similar terms like "tax payment", "tax transfer", and "crediting funds". In addition, detailed analysis of differences between many dissimilar legal positions of Supreme Court has been made. This has been done in terms of the moment of the emergence of the tax duty with particular reference to their advantages and disadvantages. The authors use legislative regulation and the law enforcement practices of the emergence of the tax duty in foreign countries for more full and thorough investigation. Based on this, we can see the similarity, which is clearly demonstrated, with some legal positions of the Supreme Court. More attention has been focused on the importance of a sustainable approach to understanding tax rule and the need for a clear understanding of the rights and responsibilities of taxpayers and the state, represented by the authorities.

Consequently, having analyzed the existing legislation and practice of the European Court of Human Rights, we have been concluded that the Supreme Court did not have enough arguments and grounds for deviating from the previous legal position. Besides, the authors have studied the works of well-known specialists in the field of the tax law and judicial practice on a similar issue. Furthermore, attention has been drawn to a big number of mistakes in understanding the procedure for implementing the fulfillment of tax liability. Problematic issues of tax liability have been thoroughly studied in the narrow sense, focusing on the moment of its fulfillment, considering only the payment. As a result, it has been concluded that it is necessary to interpret correctly the tax legislation and subject matter to respect the principles of legal certainty and equality in future law enforcement activities.

Key words: tax liability, tax, tax payment, moment of the emergence, payment document, taxable person, Tax Code of Ukraine, the Supreme Court, legal position, judicial practice.

Постановка проблеми. Податковий обов'язок є одним із небагатьох обов'язків, що закріплені на конституційному рівні для створення державою належних умов для сталого розвитку громадянського суспільства. Велика соціальна значущість, першочерговість і безумовність сплати податків вимагає єдиного підходу до розуміння такого поняття і чіткого та регламентованого порядку його реалізації. Динаміка змін законодавства, зокрема і підходів до його розуміння, не минули й питання податкового обов'язку та моменту виконання, що є доказом актуальності дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичною основою дослідження стали праці таких українських

та іноземних учених, як М.П. Кучерявенко, Є.М. Смичка, Н.Ю. Пришва, Ю.Ф. Кваша, А.О. Храброва та ін.

Виклад основного матеріалу. Питання податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права, що пронизує весь спектр податкових правовідносин. Часто податковий обов'язок пов'язують саме зі сплатою податків, оминаючи інші його складники. На нашу думку, варто виходити саме з легального визначення такого поняття відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Ст. 36 ПКУ визначає його як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, зако-

нами з питань митної справи [1]. М.П. Кучерявенко у своїх працях наголошує на тому, що податковий обов'язок може розглядатися як у вузькому значенні (лише у вигляді сплати податків), так і в широкому (як трискладовий обов'язок щодо ведення податкового обліку, сплати податків і зборів та подання звітності) [2, с. 386].

Для більш ґрунтовного дослідження проблемних питань, що виникають у практичній діяльності, розглянемо проблему податкового обов'язку саме у вузькому значенні та сконцентруємо увагу на його виконанні в частині сплати. У зверненні до судової практики вбачається відсутність сталого підходу до цього питання. Наочним прикладом є постановою Верховного Суду від 01 липня 2020 року в справі № 804/4602/16, що розглядалася Великою Палатою і була винесена з певним ігноруванням податково-правових норм та попередніх рішень і якою, зокрема, здійснено відхід від попередніх правових позицій Суду.

Із положень податкового законодавства випливає, що реалізація платником податків належних податкових зобов'язань характеризується двома вимогами: по-перше, кількісною вимогою про необхідність сплати суми податкових зобов'язань в повному обсязі, по-друге, часовою вимогою, тобто необхідністю сплати відповідних сум податкових зобов'язань у визначені податковим законодавством строки.

Варто зазначити, що регламентація питання виконання платником податків свого податкового обов'язку здійснюється виключно за допомогою приписів Податкового кодексу України. Ця теза логічно випливає з аналізу статті 1 ПКУ, що вказує на винятковість податкового законодавства в регулюванні відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема у визначенні вичерпного переліку податків та зборів, що справляються в Україні, та порядку їх адміністрування, платників податків та зборів, їх прав та обов'язків тощо. Стаття 2 ПКУ встановлює вичерпний перелік податкового законодавства України, що складається з Конституції України; Податкового кодексу; Митного кодексу України та інших законів із питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням, операцій із переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, ухвалених на підставі та на виконання цього Кодексу та законів із питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом [1]. Отож, бачимо чітку регламентацію нормативно-правової бази, що здійснює, зокрема, регулювання питань виконання податкового обов'язку. Законодавець дає розуміння того, що інші нормативні акти жодним чином не можуть брати участі в регулюванні цього типу відносин.

Однак у контексті податкового обов'язку найбільш проблематичним є момент його виконання. У пункті 38.1 статті 38 ПКУ під виконанням податкового обов'язку розуміється сплата платником у повному обсязі відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [1]. Аналізуючи ПКУ, натрапляємо на такі терміни, як «сплата податку», «перерахування податку» та «зарахування податку», які потрібно розмежовувати. Вони є взаємопов'язаними, але кожен із них є самостійним етапом у формуванні відповідної частини бюджету й відіграє вирішальну роль у визначенні моменту виконання платником його податкового обов'язку [3, с. 127]. Різняться ці терміни залежно від суб'єктного складу і типу відносин, що виникають. Так, виокремлюють трьох учасників, які задіяні у процесі реалізації податкового обов'язку. Особа, яка сплачує податок, є платником, перерахування коштів до бюджету здійснює

установа банку, а зарахування – Державна казначейська служба [3, с. 128].

Під час визначення поняття виконання податкового обов'язку в статті 38 ПКУ використовується саме термін «сплата», що свідчить про те, що перед платником існує обов'язок здійснення лише передання коштів до банку. Акцент робиться саме на обсязі й установленому законодавством порядку сплати, що підтверджується А.О. Храбровим [4, с. 48]. На це вказує і попередня практика Верховного Суду, зазначаючи, що саме з поданням платником податків платіжного доручення до банку, а не з датою фактичного зарахування суми до бюджету пов'язується своєчасність сплати узгодженого податкового зобов'язання. Ініціювання переказу є завершеним для платника з дати надходження розрахункового документа на виконання до банку платника. Банки мають забезпечувати фіксування дати прийняття розрахункового документа на виконання [5; 6]. Згідно з пунктом 8.1 статті 8 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, в день його надходження [7].

Наведені законодавчі приписи та судова практика дають підстави для висновку про те, що обов'язок платника зі сплати податку/збору слід уважати виконаним із дати подання до обслуговувального банку платіжного доручення на перерахування до бюджету грошових коштів із рахунку платника в банку.

Проте Верховний Суд у постанові від 01 липня 2020 року в справі № 804/4602/16 трактує цю норму так, що належним виконанням податкового зобов'язання шляхом ініціювання платником переказу є надходження коштів від платника на відповідний казначейський рахунок [8]. Покликаючись на Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», Суд указує на те, що податкові правовідносини, пов'язані з виконанням податкового обов'язку, регулюються нормами неподаткового нормативно-правового акта, метою якого є регулювання питань руху коштів від відповідної банківської установи до бюджету.

Однак така теза навряд чи є правильною, оскільки моментом виконання податкового обов'язку, коли платник виходить зі складу учасників правовідносин, є виникнення розрахунку та передання чи списання коштів у рахунок податкового обов'язку. Передання банку коштів чи їх списання з рахунку платника в банку, після якої вплинути на рух таких коштів платник не може, опосередковує вичерпання податкових правовідносин. Подальші ж дії, пов'язані з рухом коштів від відповідної банківської установи до бюджету, регулюються неподатковим законодавством, що є доказом неможливості платника податків будь-яким чином вплинути на них.

На підтвердження вищенаведеної аргументації Н.Ю. Пришва звертає увагу на те, що відносини, які виникають щодо сплати платником податкових зобов'язань, регулюються нормами Податкового кодексу, а відносини щодо зарахування коштів до бюджету є бюджетними і регулюються нормами, закріпленими в Бюджетному кодексу України [3, с. 45].

Якщо звертатись до правового регулювання цього питання в інших країнах, то навіть не найбільш демократичні податкові режими Російської Федерації і Казахстану вирішують питання про момент виконання податкового зобов'язання на користь платника. Саме з моменту виконання платником податку обов'язку зі сплати податку на кредитні установи покладається публічно-правовий обов'язок забезпечити перерахування відповідних платежів до бюджету [9, с. 77]. Зарубіжна судова практика підтверджує положення законодавства і виходить із того, що обов'язок є виконаним у той момент, коли здійснено списання банком коштів із розрахункового рахунку, які призначені для сплати податку.

Стягнення коштів двічі (в разі ненадходжень до бюджету) не розглядається як можливе, оскільки порушує конституційні гарантії приватної власності.

Проаналізувавши вищенаведені положення, можна констатувати, що вони повністю відображають ту правову позицію, яка була викладена у попередній постанові Верховного Суду України № 8/140 від 06 квітня 2004 року, зміст якої відповідає принципам податкового права та створює для платника більш сприятливе становище (на відміну від позиції, викладеної в новій постанові Верховного Суду) [10].

На додаток до цього з пункту 70 Постанови від 01 липня 2020 року вбачається, що платник вільний у виборі відповідного контрагента (банку) для здійснення зберігання та переказів його коштів, тому невиконання своїх обов'язків банком-контрагентом належить до комерційних ризиків платника і не може бути перекладеним на державу [8]. Із таким висновком суду важко погодитись. Якщо звернутися до положень Закону України «Про банки і банківську діяльність», то однією з підстав здійснення правомірної банківської діяльності є наявність ліцензії, яка видається Національним банком України [11]. Тобто банк у цих відносинах є суб'єктом, що отримав публічно-владну (державну) легалізацію. Ідеться про таке: видаючи цей документ банку, держава офіційно погоджується з тим, що банківська установа спроможна здійснювати таку діяльність і відповідає всім вимогам законодавства. У разі звернення клієнта до банку, який має ліцензію, з вимогою про перерахування коштів із його рахунку до бюджету платник є впевненим у спроможності банку зробити це, тому не має виникати питання про виникнення комерційних ризиків. Крім того, Є.М. Смичок та М.П. Кучерявенко зазначають, що виконання податкового обов'язку не може пов'язуватися з жодними комерційними ризиками, оскільки комерційні відносини за своєю природою не збігаються з владними податковими відносинами [12].

На нашу думку, за умови слідування положенням пункту 70 постанови Суду взагалі нівелюється сенс надання банківської ліцензії, оскільки вона перестає гарантувати дотримання тих положень законодавства, які відіграють ключову роль у відносинах «клієнт-банк». Отже, не викликає сумніву той факт, що саме держава повинна брати на себе всі ризики щодо перерахування сум сплачених податків до бюджету після акценту банком платіжного доручення платника на таку сплату.

Вибір контрагента (банку) для здійснення зберігання та переказів коштів платника податків не може бути частиною податкового обов'язку, оскільки його реалізація здійснюється через безумовне виконання державно-владних

приписів платниками податків. ПКУ встановлює вичерпний перелік обов'язків, що не може піддаватися розширювальному чи обмежувальному тлумаченню. Виходячи з цього, можна дійти висновку про відсутність будь-яких додаткових податкових обов'язків платника, крім тих, що передбачені чинним податковим законодавством.

При цьому платник не несе відповідальності за дії банківських та кредитних установ, які беруть участь у багатостадійному процесі сплати та перерахування податків/зборів до бюджету [5]. Тобто за наявності в платника податків відповідних доказів, що підтверджують виконання всіх передбачених законодавством умов для визнання його добросовісним платником, обов'язок зі сплати відповідної суми податкового (грошового) зобов'язання слід визнати виконаним (незалежно від фактичного зарахування платежу до бюджетної системи України).

На підставі цього на такого платника не може бути покладена відповідальність за дії всіх організацій та установ, які беруть участь у процесі сплати і перерахування податків до бюджету. Це можливо лише за умови, що такий обов'язок буде покладений на платника Податковим кодексом, оскільки саме він містить їх вичерпний перелік.

У рішенні Європейського Суду з прав людини в справі «Charman v. the United Kingdom» від 18 січня 2001 року вказується, що в інтересах правової визначеності, передбачуваності та рівності перед законом суд не повинен відступати від попередніх рішень за відсутності належної для цього підстави [13]. Однак постановою від 01 липня 2020 року в справі № 804/4602/16 Верховний Суд змінив думку щодо моменту належного виконання податкового обов'язку. Змістовно це рішення не відповідає принципам податкового права та створює для платника невідгідне становище. Отже, чи вбачається вищенаведена аргументація Суду обґрунтованою і чи наведено достатні підстави для відступу від попередньої правової позиції?

Висновки. Підбиваючи підсумок дослідження податкового обов'язку як однієї з центральних категорій податкового права, доходимо висновку про неоднозначність розуміння порядку його реалізації. З аналізу законодавства і сучасної судової практики вбачається певна проблема в сприйнятті моменту виконання податкового обов'язку, що виражена в зміні правової позиції Верховного Суду на діаметрально протилежну попередній. Таким рішенням не враховано специфіку правового регулювання податкових правовідносин, тієї нормативної бази, що застосовується до виконання платником свого податкового обов'язку, зокрема визначення моменту такого виконання. Сподіваємося на більш виважений підхід Суду під час розгляду питань податкового права в майбутньому.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від: 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 20.03.2020).
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права В 6 т. Т.3. Учение о налоге. Харьков : Право, 2005. 599 с.
3. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : дис. д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2004. 439 с.
4. Храбров А.О. Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права. *Актуальні проблеми фінансового права* : монографія / за ред. Кучерявенка М.П. Харків, 2010. 328 с.
5. Постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 року в справі №806/68/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79957722> (дата звернення: 20.03.2020).
6. Постанова Верховного Суду від 04 грудня 2018 року в справі №826/3671/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78325917> (дата звернення: 20.03.2020).
7. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>. (дата звернення: 20.03.2020).
8. Постанова Верховного Суду від 01 липня 2020 року в справі № 804/4602/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193> (дата звернення: 20.03.2020).
9. Налоговый кодекс Российской Федерации: комментарий к частям первой и второй / А.П. Зрелов и др.; под общей редакцией Ю.Ф. Кваши. Москва : Юрайт, 2009. 187 с.
10. Постанова Верховного Суду України від 06 квітня 2004 року №8/140. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_140700-04#Text (дата звернення: 20.03.2020).
11. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text> (дата звернення: 20.03.2020).
12. Чи може бути комерційною діяльністю щодо сплати податків? (частина 2). *LexInform Юридичні новини України* : веб-сайт. URL: <https://lexinform.com.ua/dumka-eksperta/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodo-splaty-podatkov-2/> (дата звернення: 22.03.2020).
13. CASE OF CHARMAN v. THE UNITED KINGDOM, 18 January 2001. European Court of Human Rights HUDOC. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-196508> (дата звернення: 22.03.2020).