

Момент виконання податкового обов'язку: проблеми теорії та практики



Ю. В. Оніщук,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри
фінансових розслідувань
Національного університету
Державної податкової служби
України

Законом України «Про систему оподаткування» встановлено, що обов'язок платника податку з його сплати припиняється з її здійсненням, але з якого моменту податковий обов'язок вважається виконаним – цим законом не передбачено, що породжує на практиці чимало проблем. Момент, коли податок вважається сплаченим, є вкрай важливим. Аналіз законодавства, його офіційного тлумачення та практики застосування призводить до висновку: однозначної відповіді на це питання наразі не існує. Наслідком цього стала парадоксальна ситуація, що склалася у податкових органах, яка не відповідає чинному податковому законодавству і тим самим порушує права платників податків.

Момент виконання податкового обов'язку є однією з найбільш спірних та дискусійних проблем фінансово-правового регулювання. Вивченню цього питання приділяли увагу такі вчені, як Д. В. Вінницький, О. Ю. Грачова, О. В. Петрова, С. Г. Пепеляєв, Є. В. Порохов, Н. Ю. Пришва, М. П. Кучерявенко, О. В. Кухар, А. О. Храбров та деякі інші.

Метою нашої статті є дослідження та визначення моменту виконання обов'язку зі сплати податків податкозобов'язаними особами, а також розробка відповідних рекомендацій з метою вдосконалення податкового законодавства України.

Однією з найбільш гострих проблем податкового адміністрування в 2009 році була проблема своєчасного виконання банками платіжних доручень клієнтів на перерахування до бюджету податкових платежів. Слід зауважити, що відповідно до п. 8.1 ст. 8 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», банк зобов'язаний виконати доручення клієнта в день його надходження або не пізніше наступного робочого дня, якщо розрахунковий документ клієнта надійшов до банку після закінчення операційного часу. Невиконання банками платіжних доручень клієнтів в зазначені терміни спричинило порушення закону, адже платники податків не за своєю волею нібито порушили в цьому разі граничні терміни їхньої сплати. Своєю чергою, це не могло не призвести до виникнення конфліктних ситуацій з податковими органами. Отже, спори між ними та платниками податків виникали у тих випадках, коли платником податків було подано до обслуговуючого банку платіжне доручення на перерахування до бюджету суми податкового обов'язку, і відповідна сума списана з рахунку платника податків, але до бюджету вона не надійшла.

Зазначена проблема набуває особливої гостроти у зв'язку з непоодинокими випадками ліквідації банків через їх неплатоспроможність. Органи Державної податкової служби посилаються на те, що переказ грошей вважається завершеним з моменту зарахування суми переказу на рахунок отримувача, а тому передача платником податків платіжного доручення на виконання до банку за відсутності факту надходження коштів на бюджетний рахунок не звільняє особу від обов'язку сплатити узгоджену суму податкового платежу у випадку, коли відповідна сума не сплачена з вини банку. У зв'язку з цим органи Державної податкової служби надсилають платнику податків податкові вимоги погасити суму податкового боргу. Саме про це йшлося у листах ДПА України від 27 жовтня 2008 р. № 21938/7/24-0117, від 26 лютого 2009 р.

№ 3894/7/24-0117, від 30 липня 2009 р. № 16177/7/15-0517. На підставі зазначених роз'яснень органи Державної податкової служби направляли платникам податків податкові повідомлення-рішення про сплату податкового боргу та штрафних санкцій. При цьому пріоритет мав не факт подання платником податків платіжного доручення до банку, а відсутність на його особовому рахунку даних про надходження платежів до бюджету.

Неоднозначність проблеми зумовлюється тим, що вона перебуває на стику бюджетного та податкового регулювання. Якщо з позицій податкового права обов'язок зі сплати податку виконується в момент перерахування грошових коштів платника в рахунок податкового обов'язку, то бюджетно-правове регулювання в якості такого моменту визначає момент зарахування податків на відповідний рахунок бюджету або бюджетів. У першому випадку момент виконання обов'язку зі сплати податку пов'язаний з моментом надання платником податків платіжного доручення, коли він вже не може впливати на подальший рух грошових коштів. У другому випадку момент виконання обов'язку обумовлений реалізацією фіскального інтересу з формування бюджетних доходів, надходженням податку на відповідний рахунок [1, 413].

У податковому роз'ясненні положень підпункту 16.5.1 п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», затвердженому наказом ДПА України від 17 січня 2002 р. № 29, зазначається, що в разі несплати платежу до бюджету (державного цільового фонду) з вини банку у випадку ліквідації такого банку платник податків не звільняється від обов'язку сплатити суму узгодженого податкового обов'язку у випадках, коли така сума не сплачена до бюджету, у тому числі з вини банку. З цього податкового роз'яснення можна зробити висновок, що ДПА України вважає обов'язок платника податків виконаним з моменту зарахування коштів на рахунок відповідного бюджету, незалежно від того, коли платник податку подав платіжний документ до банківської установи.

Іншу позицію висловив Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва у листах від 29 березня 2002 р. № 5—532/1815 «Щодо відповідальності платників податків за несвоєчасне зарахування податкових платежів до бюджетів з вини банку» та від 13 червня 2002 р. № 2-532/3253 «Щодо вимог місцевої державної податкової інспекції повторно сплатити суми податкових зобов'язань, які не були перераховані до бюджету з вини банку «Україна». Так, в останньому з цих листів висловлюється думка про те, що суб'єкт підприємницької діяль-

ності, надавши банку платіжне доручення, виконав свої податкові обов'язки перед бюджетом у повному обсязі.

Із цією позицією слід погодитися, виходячи із системного аналізу норм Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», а також інших законодавчих актів.

У розумінні Закону України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», переказ грошей — це рух певної суми грошей з метою її зарахування на рахунок отримувача або видачі йому в готівковій формі. Ініціатором переказу вважається особа, яка на законних підставах ініціює переказ грошей шляхом формування та подання відповідного документа на переказ або використання спеціального платіжного засобу.

Відповідно до п. 22.4 ст. 22 зазначеного вище Закону, ініціювання переказу вважається завершеним з моменту прийняття банком платника розрахункового документа на виконання. При цьому банк має забезпечити фіксування дати прийняття розрахункового документа на виконання. Що ж до проведення самого переказу грошей, то це є обов'язковою функцією, яку має виконувати платіжна система. Відповідальність банків при здійсненні переказу визначається положеннями ст. 32 Закону України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні», якою, зокрема, передбачено право отримувача на відшкодування банком, що обслуговує платника, шкоди, заподіяної йому внаслідок порушення цим банком строків виконання документа на переказ.

З положеннями п. 22.4 ст. 22 Закону «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» узгоджуються положення підпункту 16.5.2 п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», відповідно до якого днем подання до установ банків платіжного доручення за всіма видами податкових платежів вважається день його реєстрації. Слід зазначити, що саме з поданням платником податків платіжного доручення до банку Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» пов'язує настання певних правових наслідків. Так, відповідно до п.п. 16.3.1 п. 16.3 ст. 16 цього Закону, нарахування пені на суму податкового боргу закінчується у день прийняття банком, що обслуговує платника податків, платіжного доручення на сплату суми податкового боргу. Оскільки момент закінчення нарахування пені визначено датою подання платіжного документа до банку, є підстави вважати, що саме з цим моментом, а не з датою фактичного зарахування суми до бюджету, наведена норма пов'язує погашення (сплату) податкового боргу платни-

ком податків.

Згідно з п.п. 16.5.1 п.п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», за порушення строків зарахування податків до бюджетів, встановлених законодавством, з вини банку такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати, у розмірах, встановлених для відповідного податку, а також несе іншу відповідальність, встановлену цим Законом, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податку до бюджету. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції.

Не спростовується цей висновок і ч. 5 ст. 50 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої податки та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими в дохід державного бюджету з моменту зарахування на єдиний казначейський рахунок державного бюджету. По-перше, цим Кодексом регулюються бюджетні відносини, тоді як платник податків не є безпосередньо суб'єктом бюджетних відносин і несе відповідні обов'язки щодо платежів до бюджету та до державних цільових фондів на підставі норм законодавства про оподаткування. По-друге, ч. 5 ст. 50 Бюджетного кодексу України визначається момент саме зарахування відповідних сум до бюджету, і зміст цієї норми не дає підстав для отождолення термінів «зарахування» і «сплата» податків.

З цього приводу М. П. Кучерявенко зазначає, що принципове значення має, насамперед, розрізнення предметів регулювання бюджетними та податковими нормами. Якщо податково-правове регулювання спрямоване на забезпечення виконання податкового обов'язку, то бюджетно-правові норми регулюють рух грошових коштів, що формують дохідну частину бюджету на всіх стадіях (формування, розподілу, використання). Тому якщо з позицій бюджетного права, мабуть, логічно таким чином оцінювати зміст виконання обов'язку зі сплати податку, то з позицій податково-правового регулювання це навряд чи буде аргументованим [1, 415-416].

На платника податку в рамках конституційного обов'язку зі сплати податків покладено обов'язок сплатити законно встановлені податки і збори, а на банківські установи – публічно-правовий обов'язок забезпечити перерахування відповідних платежів до бюджету [2, 107].

Н. Ю. Пришва підкреслює, що відносини, які виникають з приводу сплати платником податкових платежів, регулюються нормами податкового права. А відносини щодо зарахування коштів до

бюджету є бюджетними і регулюються нормами, закріпленими в Бюджетному кодексі України. Безпосередньо сам платник не вступає в бюджетні правовідносини. Крім того, в податковому законодавстві стосовно платника вживається термін «сплата податку», а бюджетне законодавство оперує терміном «зарахування податку» [2, 108].

Правовідносини щодо сплати податку між платником податків і державою впливають з норми п.п. 3 п. 1 ст. 9 Закону України «Про систему оподаткування», в якій зазначено, що платник податків зобов'язаний сплачувати належні суми податків у встановлені законами терміни.

Обов'язок банку перерахувати податок до бюджету виникає відповідно до п. 2 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування», з якого випливає, що фінансові установи виконують доручення платників податків і зборів на їх перерахування до бюджетів у встановлений законом термін. Відносини банків з державою з цього приводу та їх відповідальність регулюються публічним правом. Правовідносини зі сплати податків є не приватноправовими, а публічно-правовими, і вони взагалі не можуть регулюватися будь-якими цивільно-правовими договорами, що укладаються з банками, державою чи іншими особами, оскільки, відповідно до п. 2 ст. 1 Цивільного кодексу України, цивільне законодавство не регулює відносини, пов'язані зі сплатою податків.

Слід зауважити, що органи Державної податкової служби України ігнорували той факт, що відповідно до п.п. 16.5.1 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів та державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції. У цьому випадку Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» відповідальність покладається на банк, який зобов'язаний сплатити пеню та штрафні санкції, встановлені п. п. 16.4.1 ст. 16 та п. п. 17.1.7 ст. 17 зазначеного Закону, якщо він порушує строки перерахування податків до бюджетів або державних цільових фондів.

Показовим з цього приводу є висновок Вищого адміністративного суду України від 01 вересня 2009 р. № К-19598/07, в якому міститься дуже важливе для платників податків положення про те, що невідображення факту сплати в картці особового рахунку платника податків за платіжним дорученням не є порушенням граничних строків сплати податку на прибуток [3, 25].

Враховуючи п.п. 16.3.1 п. 16.3 та п.п. 16.5.1, 16.5.2 п. 16.5 ст. 16 Закону України «Про порядок

погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»; п.п. 3 п. 1 ст. 9 та п. 2 ст. 12 Закону України «Про систему оподаткування»; п. 22.4 ст. 22 та ст. 32 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»; ч. 5 ст. 50 Бюджетного кодексу України, можна дійти висновку, що подання платником податків до банку платіжного доручення на сплату податку являє собою його єдиний обов'язок щодо сплати податків. Чинне податкове законодавство не передбачає жодних додаткових обов'язків платника податку — наприклад, контролю за переказом банком грошей одержувачу або за тим, чи дійсно гроші надійшли на рахунок одержувача.

Таким чином, *конституційний обов'язок платника податків зі сплати податків повинен вважатися виконаним в той момент, коли сплата суми податку до бюджету фактично відбулася, тобто в момент списання банком з рахунку платника податків відповідних коштів у рахунок сплати податку*. Платник податків виконує податковий обов'язок зі сплати податків за допомогою подання до банку платіжного доручення на сплату податку. Якщо платник податків сплачує податок безготівковим способом, то моментом виконання податкового обов'язку є надання платником у банк доручення на сплату відповідного податку за умови наявності достатніх коштів на рахунку платника. У випадку, коли платник податків сплачує податок готівкою, податковий обов'язок вважається виконаним з моменту внесення відповід-

ної суми коштів на рахунок в банк або відділення зв'язку. Отже, після виконання податкового обов'язку щодо сплати податку правовідносини між платником податків і державою припиняються, але виникають нові — між банком і державою — із перерахування суми податку до бюджету.

Надавши банку платіжне доручення на сплату податку, платник податків діє сумлінно. Подальший рух податкового платежу перебуває поза зоною контролю платника податку, який не має можливості ні вплинути на дії банку, ні проконтролювати їх. Тому саме банки мають нести відповідальність перед державою за належне перерахування сум податку до бюджету.

На нашу думку, доцільно момент виконання податкового обов'язку визначити окремою статтею в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платниками податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» і визначити його як належне виконання платником свого податкового обов'язку. Під належним виконанням платником податкового обов'язку, на наш погляд, слід розуміти таку сукупність його дій, в результаті яких податок було своєчасно сплачено з урахуванням усіх процедур, які передбачено податковим законодавством, а саме: сплата податку саме платником цього податку, у встановлений законодавством термін, у національній валюті, в готівковій або безготівковій формі, за встановленою ставкою, повністю або частинами, та перерахування суми до відповідного бюджету.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас; Право, 2005. — 600 с.
2. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. — К.: Екс Об, 2003. — 280 с.
3. Бухгалтерия. — 2009. — № 51-52 (882-883). — С. 25-26.

УДК 336.225.3 (477)

Онищик Ю. В. Момент виконання податкового обов'язку: проблеми теорії і практики

Стаття присвячена актуальним питанням правового регулювання моменту виконання обов'язку по сплаті податків податкозобов'язаними особами.

Ключові слова: податковий обов'язок, момент виконання податкового обов'язку, платник податків, податкові правовідносини.

Онищик Ю. В. Момент исполнения налоговой обязанности: проблемы теории и практики

Статья посвящена актуальным вопросам правового регулирования момента исполнения обязанности по уплате налогов налогообязанными лицами.

Ключевые слова: налоговая обязанность, момент исполнения налоговой обязанности, налогоплательщик, налоговые правоотношения.

Yuriy V. Onishchyyk. Fulfillment of tax liabilities: problems of theory and practice

The article focuses on topical issues of legal regulation of tax payment by tax liable persons.

Key words: tax obligation, time of the tax obligation, tax paying, tax legal relationship..