

Беліцький І. С.,

молодший юрист юридичної компанії «Juritex»

ПРОБЛЕМИ ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Анотація. У статті розглядаються проблемні питання припинення податкового обов'язку. Автор аналізує процес припинення податкового обов'язку, розкриває неузгодженості між статтями Податкового кодексу, що регулюють припинення податкового обов'язку, та деякі проблеми, які можуть виникнути у платника податків у зв'язку з неоднаковим трактуванням норм ним і контрольним органом.

Ключові слова: податковий обов'язок, обчислення, декларування, сплата податкових зобов'язань.

Постановка проблеми. Виникнення податкового обов'язку пов'язується із виникненням об'єкта оподаткування. Щодо припинення податкового обов'язку законодавством, зокрема Податковим кодексом України (далі – ПК України), передбачено низку підстав. Проте недосконала юридична техніка законодавця призвела до низки неузгодженостей. Однією з підстав припинення обов'язку є його виконання, зокрема контроль і регулювання виконання, і його результат – складова податкових зобов'язань, що є метою і завданням контрольних органів у процесі адміністрування податкових платежів. Злагоджена співпраця між платником податків і контрольним органом, між якими не стоять жодні неузгодженості, – актуальна проблема тисячоліття.

Проблеми виконання податкового обов'язку та поняття податкового обов'язку загалом були об'єктом дослідження таких науковців, як С.Д. Ципкін, М.П. Кучерявенко, А.О. Храбров, П. М. Дуравкін, М. В. Кармаліта, Н.Ю. Онищук, О.М. Мінаєва та інші.

Як уже зазначалося, податкове законодавство не є досконалим. Припинення податкового обов'язку не стало винятком. У статті будуть розглянуті проблеми, які можуть виникнути у платника податків у зв'язку з певним відхиленням від процедури припинення податкового обов'язку, а також колізії в його правовому регулюванні.

Мета статті: проаналізувати норми Податкового кодексу України, які регулюють припинення податкового обов'язку на предмет недоліків; окреслити проблеми, які можуть виникнути у зв'язку з розбіжностями регулювання одних і тих самих відносин різними статтями Податкового кодексу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податковий обов'язок є важливим елементом податкових правовідносин. А.О. Храбров визначає його, як системоутворювальну категорію податкового права, з чим не можна не погодитись. Справді, усе регулювання відносин у податковій сфері зводиться саме до виконання платником податків свого обов'язку. Зусилля контрольного органу в адмініструванні покликані регулювати та сприяти виконанню податкового обов'язку повною мірою.

Існує певна лінгвістична схожість термінів податкового зобов'язання й обов'язку, що зумовлює помилки в їх диференціації. З огляду на це, вважаємо за потрібне наголосити на їхній різниці. Податковим зобов'язанням визначається сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (п. 14.1.156 ст. 14 ПК України). Суб'єктивний обов'язок обчислення, декларування та сплата цієї суми є податковим обов'язком. Різниця між податковим обов'язком і зобов'язан-

ням є очевидною: у першому випадку – це міра належної поведінки, з другому – сума коштів.

На думку А.О. Храброва, податковий обов'язок – це обов'язок кожного платника сплачувати у відповідний бюджет або державний цільовий фонд у повному обсязі й у встановленому законодавством порядку (засобом), у відповідні терміни суму податку або збору (податкового зобов'язання), який забезпечується державним примусом і кореспондується з компетенційним правообов'язком органів фінансової діяльності держави [2]. Вищенаведене визначення є лише частиною наявного податкового обов'язку, який включає не лише сплату, а також обов'язок обчислити й задекларувати суму податку, про що зазначено в п. 36.1 ст. 36 ПК України.

Відповідно до п. 36.1 ст. 36 ПК України податковий обов'язок визначається, як «обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи». Зазначене може викликати питання щодо наявності в цьому визначенні одного або трьох обов'язків, адже обчислення, декларування та/або сплаті кореспондує обов'язок (одина), а не обов'язки [3].

Ускладнює вирішення цього питання норма п. 38.1 ст. 38 ПК України, відповідно до якої виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. У цьому разі податковий обов'язок пов'язується тільки зі сплатою, при чому не податків та зборів, а податкових зобов'язань. Отже, існує певна диспропорція між законодавчо закріпленим визначенням податкового обов'язку і змістом його виконання.

Видається, що формулювання «та/або» в наведеному визначенні може тлумачитись на користь трьох обов'язків: по-перше, з обчислення, декларування та сплати; по-друге, з обчислення й декларування; по-третє, зі сплати. Напевно, саме останнього і стосується п. 38.1 ст. 38 ПК України. Скоріше за все, ця норма потребує змін і має передбачати виконання податкового обов'язку не лише як сплати при цьому не податкових зобов'язань, а податків і зборів, а як сукупності обов'язків платника податків.

Подібну позицію підтримує і М.П. Кучерявенко, який зазначає, що податковий обов'язок має складну структуру: «Сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому сенсі. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що податковий обов'язок в широкому розумінні включає таке:

- 1) обов'язок з ведення податкового обліку;
- 2) обов'язок щодо сплати податків та зборів;
- 3) обов'язок з податкової звітності [12].

Підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку встановлюються ПК України або законами з питань митної справи. П. 37.3 ст. 37 ПК України передбачено, що, крім виконання, обов'язок може бути припинений за таких виключних підстав:

- 1) ліквідація юридичної особи;
- 2) смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;

3) втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України;

4) скасування податкового обов'язку в передбачений законодавством спосіб.

Виконання є однією з підстав припинення податкового обов'язку. М.В. Кармаліта, визнаючи майновий характер податкових відносин, називає виконанням податкового обов'язку передачу у власність чи розпорядження держави певних коштів [4]. На підтвердження цієї тези вона згадує роботу думкою С.Д. Ципкіна, який, визнаючи майновий характер податкових відносин, стверджував, що невиконання податкового зобов'язання спричиняє заподіяння матеріального збитку державі, порушення загальнодержавних інтересів [5]. Виконанням податкового обов'язку, відповідно до ст. 38 ПК України, також визнається сплата в повному обсязі відповідних сум податкових зобов'язань.

На нашу думку, виконанням податкового обов'язку є сукупність дій із обчислення, декларування та сплати податкових зобов'язань. Використана законодавцем юридична конструкція, яка обмежує виконання податкового обов'язку лише сплатою, є нічим іншим, ніж зосередження уваги платника податків на фіскальній функції податків. Перерахування сум податків до бюджету є лише заключною стадією виконання податкового обов'язку. Виконаним податковий обов'язок буде лише після сплати грошових зобов'язань до бюджету, проте саме виконання слід розглядати як процес, тобто сукупність дій, результатом яких має сплата сум податку до бюджету.

У розрізі теми статті, на нашу думку, доцільно розглядати припинення податкового обов'язку окремо його виконанням, диференціюючи для кожного елемента тріади: обчислення, декларування та сплати податкових зобов'язань – та за іншими підставами.

Виконання податкового обов'язку з обчислення.

Обчислення податкових зобов'язань здійснюється за податкові періоди, визначені для кожного податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів.

Платник податків зобов'язаний самостійно обчислити суму податкового зобов'язання. Обчислення податкових зобов'язань здійснюється на основі документації, що підтверджує господарську або іншу діяльність, яка підлягає оподаткуванню.

Так, згідно зі ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІV(далі – ЗУ про Бухгалтерський облік), податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 9 ЗУ про Бухгалтерський облік, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю й упорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити, перелік яких визначено в цій нормі.

Результатом обчислення податкових зобов'язань є податкова звітність, зокрема податкова декларація, тобто обов'язок із обчислення суми податків буде виконаним з моменту заповнення податкової декларації.

Проте якщо особа не виконує свого податкового обов'язку з обчислення податкового зобов'язання, контрольний орган має право самостійно обчислити грошове зобов'язання такому платникові податків (п. 54.3.1 ст. 54 ПК України).

Важливим моментом при нарахуванні податкового зобов'язання контрольним органом є те, що, згідно з п. 123.1 ст. 123 ПК України, у разі якщо контрольний орган самостійно визначає суми податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених п. п. 54.3.1, 54.3.2, 54.3.5, 54.3.6, 54.3 ст. 54 ПК України, тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25% від суми нарахованого податкового зобов'язання, неправомірно заявленої до повернення суми бюджетного відшкодування та/або неправомірно заявленої суми від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість.

При повторному протягом 1 095 днів визначенні контрольним органом суми податкового зобов'язання з цього податку зменшення суми бюджетного відшкодування тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 50% від суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Виконаним обов'язок із обчислення податкового зобов'язання буде після внесення даних до податкової декларації, чим можливе часткове поєднання цього обов'язку із декларуванням.

Виконання податкового обов'язку з декларування.

А.О. Храбров визначає обов'язок із декларування як обов'язок, що виражається в обов'язковому і правильному складанні документів податкової звітності за формою, установленою законодавством, у поданні даних і документів відповідним органам у визначений строк і збереженні документів податкової звітності протягом строку, установленого законодавством [2].

Розглядуваний податковий обов'язок має на меті таке:

- фіксацію всіх господарських (прибутково-видаткових) операцій платника й об'єктів оподаткування;
- контроль за строками сплати податків і зборів;
- контроль за правильністю обчислення сум податків і зборів, а також надає можливості податковим органам провести перевірку правильності, своєчасності й повноти сплати протягом строку збереження необхідних документів.

Під податковою звітністю мається на увазі сукупність дій платника податків зі складання, ведення і здавання документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податків, його майнове становище, фіксує процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті в бюджет. Таким документом є податкова декларація. Подача декларації до контрольного органу здійснюється у строки, передбачені законодавством. Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову й митну політику. Проте у випадку, якщо платник податків вважає, що така форма збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації та подати разом із такою декларацією доповнення, складені в довільній формі.

Звертаємо увагу, що у випадку неприйняття контрольним органом такої декларації й оскарженням такої дії в судовому порядку, потрібно чітко визначитись із відповідачем. Якщо оскаржується дія посадової особи, то позов подається до місцевого суду як адміністративного. Якщо платник податків визначає відповідачем контрольний орган загалом, то позов повинен бути поданий до окружного адміністративного суду. Таке розмежування впливає із ст. 18 Кодексу адміністративного судочинства України. При аналізі судової практики ми дійшли висновку, що підсудність – найпоширеніша підстава відмови

судами в розгляді справи. При чому досить велика кількість справ із неправильно визначеною підсудністю дійшли до Вищого адміністративного суду України.

Базові строки подачі декларації визначаються п. 49.18 ст. 49 ПК України і становлять:

- 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця, якщо звітний період – календарний місяць;
- 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), якщо звітний період – календарний квартал або календарне півріччя;
- 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, якщо звітний період – календарний рік;
- до 1 травня року, що настає за звітним календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб;
- 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року, коли звітний період – календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців.

Перед поданням декларації до контрольного органу необхідно уважно перевіряти дані на наявність помилок. Платник податків при самостійному виявленні помилок у податковій звітності зобов'язаний або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку, або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу в розмірі 5% від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Якщо такі помилки виявляє податковий орган, за помилки в декларації передбачено фінансову відповідальність. Проблема полягає в тому, що ПК України не розрізняє понять арифметичної чи механічної помилки. М.Я. Азаров у своєму коментарі до ПК України визначив помилки податкової звітності як арифметичні й інші технічні помилки як у первинних документах, що вказані в абзаці 1 п. 44.1 ст. 44, на підставі яких складена податкова звітність, або/та такі ж помилки безпосередньо в податковій звітності [6]. По суті, при виявленні будь-якої помилки контрольний орган застосовує відповідальність за ст. 119 ПК України.

До прикладу можемо навести помилку, допущену податковим агентом у реєстраційному номері картки платника податків. Контрольний орган вважає, що помилка, виявлена платником податку, не впливає на показники, зазначені у графах 3, 3а, 4 та 4а податковому розрахунку за формою № 1ДФ, зокрема вносяться зміни до номера облікової картки найманого працівника, або змінюється ознака доходу, або до реквізитів підприємства, то до податкового агента застосовується відповідальність у вигляді штрафу в розмірах, передбачених п. 119.2 ст. 119 ПК України [7].

Ця позиція податкового органу суперечить диспозиції п. 119.2 ст. 119 ПК України, яка містить застереження, що відповідальність застосовується у випадках, коли помилка впливає на розмір податкових зобов'язань. Не зрозуміло також залишається позиція Вищого адміністративного суду України, який підтримує податковий орган, указуючи, що у випадках подання податкової звітності, яка містить недостовірні відомості як про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податку, і суми утриманого з них податку, так і про недостовірний реєстраційний номер облікової картки платника податків, застосовується лише п. 119.2 ст. 119 ПК України [8].

Декларування доходів за агентськими договорами також викликає низку проблем. Зокрема проблема викликана необхідністю подвійного декларування такого доходу, якщо контрагентами є фізична особа-підприємець і юридична особа.

Фізична особа-підприємець подає податкову декларацію, де вказує суму доходу, а саме суму комісійної винагороди за договором (п. 292.4 ст. 292 ПК України). Проте, відповідно до п. 177.8 ст. 177 ПК України, під час нарахування (виплати) фізичній особі-підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності, суб'єкт господарювання та/або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) такий дохід, не отримують податок на доходи у джерела виплати, якщо фізичною особою-підприємцем, яка отримує такий дохід, надано копію документу, що підтверджує її державну реєстрацію відповідно до закону як суб'єкта підприємницької діяльності.

Сума, яку декларує юридична особа за формою № 1ДФ, буде відрізнятися від комісійної винагороди, задекларованої фізичною особою-підприємцем. Контрольний орган може звернутися до останнього з вимогою пояснити декларування меншої кількості доходу, ніж задекларував його контрагент.

Так як кошти, що сплачує клієнт, не переходять у власність агента, а за своєю правовою природою є власністю особи, яку такий агент представляє, то й оподатковуватись агентом не можуть.

Таку саму думку підтримав Вищий адміністративний суд України, який визнав, що до агента право власності на товарно-матеріальні цінності та грошові кошти не переходить, отримані кошти не використовуються для здійснення підприємницької діяльності тощо, а відтак, не є її доходом і до книги обліку доходів і витрат не вносяться, тобто такі транзитні кошти декларуванню не підлягають [9].

Виконанням цей обов'язок вважається після подачі документації до контрольного органу в установленому порядку.

Виконання податкового обов'язку зі сплати.

Одним із конституційних обов'язків громадян України є обов'язок кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, установлених законом, а також щороку подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, установленому законом (ст. 67 Конституції України).

Сплатою податкових зобов'язань є перерахування відповідних сум податків на казначейські рахунки.

Податковим кодексом України передбачена певна диференціація строків сплати платником податків узгодженого податкового зобов'язання за юридичними фактами, що передують початку перебігу строків. Отже, узгоджене податкове зобов'язання підлягає сплаті:

– протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації (п. 57.1 ст. 57 ПК України);

– протягом 10 календарних днів, наступних за днем узгодження грошового зобов'язання, рішення про нарахування якого було оскаржене (пункт 57.3 ст. 57 ПК України);

– у строки, визначені для сплати податкового зобов'язання податковим агентом для кожного податку (п. 57. ст. 57 ПК України);

– до або в день подання митної декларації щодо податкового зобов'язання визначеного платником у митній декларації;

– у строки, визначені пунктом 57.1 ст. 57 ПК України щодо авансових внесків із податку на прибуток.

Необхідно зауважити, що обов'язок зі сплати податку, згідно з пунктом 49.16 ст. 49 ПК України виникає у платника незалежно від наявності факту відмови у прийнятті податкової декларації органом державної податкової служби, тобто, не-

залежно від того, чи був виконаний обов'язок із декларування податкових зобов'язань, сплата повинна бути виконана.

Тут виникає неузгодженість ст. ст. 36 та 38 ПК України, які визначають податковий обов'язок як тріаду обов'язків, але виконання податкового обов'язку пов'язується лише зі сплатою податкових зобов'язань. У випадку сплати грошових зобов'язань без подачі декларації, за ст. 38 ПК України, податковий обов'язок буде вважатися виконаним, проте таке твердження не може бути правильним з огляду на те, що одна з обов'язкових складових – обов'язок із декларування, не був виконаний, тобто й податковий обов'язок не може вважатися виконаним у повному обсязі.

Неузгоджене податкове або грошове зобов'язання також може бути сплачене платником у визначених законом випадках.

Так, у разі коли, відповідно до ПК України або інших законів України, контрольний орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних із порушенням податкового законодавства, такий платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму податкового зобов'язання у строки, визначені в Податковому кодексі та ст. 297 Митного кодексу України, а якщо такі строки не визначено, протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення про таке нарахування (п. 57.2 ст. 57 ПК України).

Також у разі визначення грошового зобов'язання контрольним органом за підставами, зазначеними в підпунктах 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4-54.3.6 п. 54.3 ст. 54 ПК України, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контрольного органу.

Податкові повідомлення-рішення надсилаються платнику податків поштою, а в разі невручення через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти податкове повідомлення, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, згідно з абзацом 3 п. 58.3 ст. 58 ПК України, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога, або рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення. Такі податкові повідомлення-рішення вважаються узгодженими й підлягають сплаті [10].

Сплата податків і зборів здійснюється фізичними особами через установи банків та поштові відділення. Крім того, особам, які проживають у сільській (селищній) місцевості, абзацом 2 п. 57.5 ст. 57 ПК України дозволено сплачувати податки і збори через каси сільських (селищних) рад за квитанцією про прийняття податків і зборів, форма якої встановлюється центральним органом державної податкової служби.

Виконанням податкового обов'язку є сплата в повному обсязі платником податку відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений строк. Проте не уточнено, коли податковий обов'язок вважається виконаним. Відповідно до п. 129.6 ст. 129 ПК України, якщо банк порушив строк зарахування податків до бюджетів, то відповідальність покладається на такий банк, а платник податків від відповідальності звільняється. Вимоги п. 22.4 ст. 22 Закону України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» узгоджуються з положенням п. 129.6 ст. 129 ПК України: за порушення строку зарахування податків до бюджетів або державних цільових фондів, установлених Законом України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», з вини бан-

ку, такий банк сплачує пеню за кожний день прострочення, включаючи день сплати та штрафні санкції в розмірах, установлених ПК України, а також несе іншу відповідальність, установлену ПК України, за порушення порядку своєчасного та повного внесення податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету або державного цільового фонду. При цьому платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі таких податків, зборів та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції. Отже, оскільки неперерахування податку або збору не є наслідком винних дій позивача, то до нього не можуть бути застосовані штрафні санкції, пеня або висунута вимога про повне перерахування податкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [11].

Проте, так як кошти не надійшли на казначейські рахунки, є підстави вважати, що в такій ситуації податковий обов'язок не буде виконаним, не зважаючи на те, що платник податків фактично зробив усі залежні від нього дії для сплати податкових зобов'язань.

Виконаним обов'язком зі сплати буде вважатися після перерахування суми податкового зобов'язання на відповідний казначейський рахунок.

Припинення податкового обов'язку за підставами, крім виконання.

Як уже зазначалося, підставами для припинення податкового обов'язку є ліквідація юридичної особи, смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою, втрата особою ознак платника податку, скасування податкового обов'язку в передбачений законодавством спосіб.

Перші три підстави передбачають відсутність самого платника податків. За останньою, припинення податкового обов'язку пов'язано зі скасуванням самого податку. М.П. Кучерявенко зазначає, що податковий обов'язок у випадку скасування податку припиняється лише тільки стосовно періоду, який настає за скасуванням податку, а не стосовно минулого періоду [12]. Водночас, на нашу думку, податковий обов'язок у разі ліквідації юридичної особи, смерті фізичної особи або визнання її недієздатною або безвісно відсутньою також припиняється тільки щодо періодів, які настають після вищезазначених юридичних фактів. Підставою для виникнення податкового обов'язку платника є об'єкт оподаткування як юридичний факт або юридичний склад, передбачений законом. Об'єкт оподаткування з'являється до виникнення юридичного факту – підстави для припинення податкового обов'язку, і після виникнення останнього нікуди не зникає, а має бути виконаний правонаступниками платника податків.

Так, ст. 99 ПК України передбачено правонаступництво обов'язку сплати податкових зобов'язань. У випадку смерті фізичної особи, відповідно до п. 99.1 ст. 99 ПК України, грошові зобов'язання фізичної особи виконуються її спадкоємцями, які прийняли спадщину (крім держави), у межах вартості майна, що успадковується, та пропорційно частці у спадщині на дату її відкриття. Після закінчення строку прийняття спадщини грошові зобов'язання та/або податковий борг спадкодавця стають грошовими зобов'язаннями та/або податковим боргом спадкоємців. Контрольний орган звертається до нотаріуса із заявою щодо надання інформації про відкриття спадщини, кому видано свідоцтво на спадщину, з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу (прізвище, ім'я, по-батькові, номер і серія паспорта, рік народження, місце проживання) та відомостей про майно (нерухоме й рухоме, кошти тощо), отримане спадкоємцем.

Раніше нотаріуси могли не надавати такої інформації, посилаючись на нотаріальну таємницю, що викликало багато судо-

вих справ про витребування контрольним органом інформації про спадщину. Проте з 11.08.2013 р. діє нова редакція ст. 8 Закону України від 02.09.1993 р № 3425-ХІІ «Про нотаріат», яка зобов'язує нотаріусів надавати інформацію про вступ фізичної особи у права спадкоємця з обов'язковим зазначенням повних даних про таку особу та даних про майно, отримане за правом успадкування на письмовий запит органів доходів і зборів.

Якщо фізичну особу визнано недієздатною, то податкові зобов'язання сплачує опікун за рахунок майна такої фізичної особи (п. 99.3 ст. 99 ПК України).

Податкові зобов'язання безвісно відсутньої особи буде сплачувати особа, яка здійснює опіку над майном (п. 99.4 ст. 99 ПК України).

Податкове законодавство розрізняє погашення податкових зобов'язань або податкового боргу фізичної особи та фізичної особи-підприємця, так як, відповідно до п. 97.4 ст. 97 Податкового кодексу, особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків, є:

- стосовно фізичної особи-підприємця – така фізична особа (підпункт 97.4.3);
- стосовно фізичної особи, яка померла, або визнана судом безвісно відсутньою, або оголошена померлою чи визнана недієздатною, – особи, які вступають у права спадщини або уповноважені здійснювати розпорядження майном такої особи (підпункт 97.4.4).

Таку позицію підтримує Вищий адміністративний суд України, який у своїй ухвалі зазначив, що у спадщину переходить податковий борг спадкодавця, який утворився в нього як у фізичної особи (тобто поза межами господарської діяльності). Сума податкового боргу, що виникла саме у зв'язку зі здійсненням нею господарської діяльності, не переходить у спадщину спадкоємцем, а підлягає списанню в установленому порядку [13].

Процедура ліквідації юридичної особи передбачає сплату грошових зобов'язань за рахунок майна такої особи. Якщо юридична особа проводить реорганізацію, то сума податкових зобов'язань сплачується правонаступником, відповідно до особливостей, передбачених ст. 97 ПК України. З огляду на це, потрібно зазначити, що ліквідація юридичної особи не означає припинення податкового обов'язку за минулими періодами.

Міністерство доходів і зборів у своєму листі пояснило, що у випадку, коли юридична особа розпочала процедуру ліквідації, припиняє сплачувати авансові внески у звітному місяці, у якому подається ліквідаційний баланс [14]. З цього твердження також видно, що припинення податкового обов'язку можливе лише для майбутніх періодів.

Ще однією підставою припинення податкового обов'язку є скасування податкового обов'язку в передбачений законодавством спосіб. Ця підстава є нічим іншим, як скасуванням окремого податку законодавчим органом. Не викликає сумнівів, що податковий обов'язок в такому випадку припиняється, адже при скасуванні податку зникає об'єкт оподаткування як юридичний факт, який спричиняє виникнення податкового обов'язку. Проте сплата податкових зобов'язань, що вже виникли, повинна бути здійснена навіть у випадку скасування податку загалом.

Виконанням податкового обов'язку, відповідно до ст. 38 ПК України визнається сплата в повному обсязі відповідних сум податкових зобов'язань. Так як сплата податкових зобов'язань включається до податкового обов'язку, то має бути здійснена навіть у випадку настання юридичного факту, передбаченого п. 37.3 ст. 37 ПК України. Отже, припинення податкового обов'язку може бути лише для майбутніх періодів, а для минулих – повинен використовуватися термін виконання.

Висновок: при настанні юридичних фактів – підстав припинення податкового обов'язку, таке припинення можливе лише для майбутніх періодів.

Припинення податкового обов'язку у зв'язку зі спливом строків давності.

Можна виділити додаткову підставу припинення податкового обов'язку – сплив строку позовної давності. Хоча ця підстава не передбачена п. 37.3 ст. 37 ПК України, проте формулювання в п. 102.1 ст. 102 ПК України, «якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку», дає чіткі підстави вважати сплив строку позовної давності підставою припинення податкового обов'язку. Визначенням строком для застосування п. 102.1 ст. 102 ПК України є 1 095 днів.

Конструкція «вважається вільним від грошового зобов'язання» передбачає те, що певне грошове зобов'язання було або могло бути нараховане. Строк давності спливає вже після виникнення грошового зобов'язання. Отже, платник податків звільняється від податкового обов'язку, який був у нього в минулих періодах.

Питання застосування строків позовної давності є актуальним з огляду на те, що пеня застосовується за весь період після податкового правопорушення. Тому у випадку виявлення контрольним органом прострочення зі сплати податкових зобов'язань за досить тривалий час розмір пені може бути значним.

Вищий адміністративний суд України визнав, що у випадку нарахування контрольним органом грошових зобов'язань за періоди, за якими вже вийшов строк у 1 095 днів, є протиправними [15].

Висновки. Податковий обов'язок виникає та припиняється за визначених ПК України підстав, а саме:

1. Ліквідація юридичної особи.
2. Смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою.
3. Втрата особою ознак платника податку, які визначені ПК України.
4. Скасування податкового обов'язку в передбачений законодавством спосіб.
5. Виконання податкового обов'язку
6. Сплив строків давності.

Суттєвою різницею між цими підставами є період, за який податковий обов'язок припиняється. Так, для перших чотирьох підстав податковий обов'язок припиняється для майбутніх періодів.

Для припинення податкового обов'язку за минулі періоди обов'язкове виконання податкового обов'язку або сплив строків давності.

Виконання податкового обов'язку потрібно розглядати в розрізі тріади обов'язків: обчислення, декларування та сплата. Тільки при виконанні кожного з обов'язків можливо визначити податковий обов'язок виконаним загалом.

ПК України має низку неузгодженостей, які впливають на неправильне правозастосування закону як платниками податку, так і контрольними органами.

Література:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.О. Храбров. – Харків, 2004. – 20 с.
3. Дуравкін П.М. Податковий обов'язок як сукупність обов'язків платника податків / П.М. Дуравкін // Проблеми законності : акад.

- зб. наук. пр. / Національний університет «Юридична академія України ім. Ярослава Мудрого». – Х. : Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого», 2011. – Вип. 117. – С. 83–89.
4. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
 5. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С.Д. Цыпкин. – М., 1995. – С. 29.
 6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів ; заг. редакція М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України ; Національний університет ДПС України, 2010. – С. 561.
 7. Офіційний портал Інформаційно-довідкового департаменту Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/ebpz/103--podatok-na-dohodi-fizichnih-osib/103-26-okremi-normi-schodo-vidpovidalnost/4079.html>.
 8. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2013 р. по справі № 2а-16579/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31615507>.
 9. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 11.06.2014 р. по справі № 825/4506/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39258380>.
 10. Ухвала Донецького апеляційного адміністративного суду від 20.05.2014 р. по справі № 812/8461/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38906385>.
 11. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 31.10.2013 р. по справі № 2а-14677/12/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35298466>.
 12. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби / М. Кучерявенко // Вісник правових наук України. – 2001 – № 3(26). – С. 122–134.
 13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.06.2014 р. по справі № 2а-1670/3476/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39631299>.
 14. Лист Міністерства доходів і зборів України «Щодо сплати авансових внесків у разі ліквідації підприємства» від 22.04.2013 р. № 1291/6/99-99-19-03-02-15.
 15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22.10.2012 р. по справі № 2а/1270/4138/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27221792>.

Белицкий И. С. Проблемы исполнения налоговой обязанности

Аннотация. В статье рассматриваются проблемные вопросы прекращения налоговой обязанности. Автор анализирует процесс прекращения налоговой обязанности, раскрывает несогласованности между статьями Налогового кодекса, регулируемыми прекращение налоговой обязанности, и некоторые проблемы, которые могут возникнуть у налогоплательщика в связи с неодинаковой трактовкой норм ним и контролирующим органом.

Ключевые слова: налоговая обязанность, вычисление, декларирование, уплата налоговых обязательств.

Belitskiy I. Problems with termination of tax obligation

Summary. The article deals with the problematic issue of termination of the tax obligation. The author analyzes the process of termination of tax obligation, reveals a mismatch between the articles of the Tax Code governing the termination of the tax obligation, and some problems which may arise from the taxpayer due to uneven interpretation of this articles.

Key words: tax obligation, calculation, declaration, payment of tax liabilities.