

ГРОШОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, МИТНИХ ТА ІНШИХ ПЛАТЕЖІВ ЯК ПРЕДМЕТ АДМІНІСТРАТИВНИХ СПОРІВ ЩОДО РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ ПРО ВИЗНАЧЕННЯ СУМ ТАКИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Сітко А. І.

У статті з'ясовано сутність, зміст та особливості виникнення та виконання грошових зобов'язань платників податків, зборів, митних та інших платежів. Зокрема наголошено, що такі зобов'язання мають природу, що визначена цивільним та господарським законодавством. Наведено перелік підстав припинення досліджуваних зобов'язань, а також відповідальності за невиконання або неналежне виконання податкового та митного обов'язків, визначених галузевим законодавством.

Ключові слова: грошові зобов'язання; платники податків, зборів, митних та інших платежів; податкові зобов'язання; митні правопорушення; податкове та митне законодавство.

В статті проаналізовано сутність, содержание и особенности возникновения и выполнения денежных обязательств плательщиков налогов, сборов, таможенных и других платежей. В частности отмечено, что такие обязательства имеют природу, которая определена гражданским и хозяйственным законодательством. Приведен перечень оснований прекращения исследуемых обязательств, а также ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового и таможенного обязанностей, определенных нормами отраслевого законодательства.

Ключевые слова: денежные обязательства; плательщики налогов, сборов, таможенных и других платежей; налоговые обязательства; таможенные правонарушения; налоговое и таможенное законодательство.

The article revealed the nature, content and characteristics of appearance and performance of monetary obligations of tax payers, customs and other payments. In particular stressed that such obligations have nature as defined by civil and commercial law. Was given list of grounds for termination of studied obligations and liability for failure or improper fulfillment of tax and customs duties that are set by sectoral legislation.

Key words: monetary obligations; the payers of taxes, fees, customs and other payments; tax liabilities; customs offences; tax and customs legislation.

Досліджуючи питання виникнення та виконання грошових зобов'язань платників податків, зборів, митних та інших платежів варто наголосити на змісті ст. 1 Загальної декларації прав людини, в якій зазначено, що всі люди народжуються вільними і рівними у своїй гідності та правах. Вони наділені розумом і совістю і повинні діяти у відношенні один до одного в дусі братерства [1]. Тобто мова йде про соціальну модель, в межах якої має функціонувати громадянське суспільство, члени якого перебувають у форматі відповідних правовідносин.

Поняття "зобов'язання" має правову природу, оскільки зобов'язання виникає або ж припиняється в рамках

правовідносин, що власне підтверджується і змістом норм ст. 509 Цивільного кодексу України (ЦК України), згідно якої зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку [2].

Що стосується сторін у відносинах зобов'язання, то ними є боржник і кредитор. Зрозуміло, що на стороні боржника або кредитора можуть бути одна або одночасно кілька осіб. При цьому кожна із сторін у зобов'язанні має одночасно і права, і обов'язки, вона вважається боржником тому, що вона зобов'язана вчинити на користь другої сторони, і одночасно кредитором у тому, що вона має право вимагати від неї.

Варто наголосити, що цивільні права та обов'язки виникають із дій осіб, що передбачені актами цивільного законодавства, а також із дій осіб, що не передбачені цими актами, але за аналогією породжують цивільні права та обов'язки. Щодо підстав виникнення цивільних прав та обов'язків, то такими згідно ст. 11 ЦК України є:

- 1) договори та інші правочини;
- 2) створення літературних, художніх творів, винаходів та інших результатів інтелектуальної, творчої діяльності;
- 3) завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі;
- 4) інші юридичні факти.

Окрім вказаних підстав, цивільні права та обов'язки можуть виникати також безпосередньо з актів цивільного законодавства. А у випадках, встановлених актами цивільного законодавства, цивільні права та обов'язки виникають безпосередньо з актів органів державної влади, органів влади АРК або органів місцевого самоврядування. І насамкінець, у випадках, встановлених актами цивільного законодавства, цивільні права та обов'язки можуть виникати з рішення суду [2].

Як бачимо, законодавець досить повно і чітко навів перелік підстав виникнення зобов'язань в межах цивільних правовідносин, а також порядок вирішення. Разом з тим, правове врегулювання відносин зобов'язання часто виходить за межі норм ЦК України. Тобто мова йде про досить широку сферу відносин, в межах якої виникають зобов'язальні відносини.

Досить поширеним в системі сучасних правовідносин є господарські зобов'язання, що врегульовані нормами господарського права, причому ці зобов'язання виступають однією з фундаментальних господарсько-правових категорій.

Аналізуючи норми ч. 1 ст. 173 Господарського кодексу України (ГК України) бачимо, що господарське зобов'язання - це зобов'язання, що виникає між суб'єктом господарювання та іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених Кодек-

сом, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо), або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт (управнена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку [3].

Як бачимо, господарським зобов'язанням притаманні відповідні особливості, зокрема:

- особливий суб'єктний склад сторін господарського зобов'язання, яке виникає між суб'єктом господарювання й іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання. До суб'єктів господарського зобов'язання відносять зобов'язану сторону й управлену сторону. Тобто це не лише боржник і кредитор, що характеризують цивільно-правові зобов'язання, але й суб'єкти організаційно-господарських повноважень;

- особлива сфера суспільних відносин, в якій виникають господарські зобов'язання, а саме - сфера господарювання;

- особливі підстави виникнення господарських зобов'язань, перелік яких конкретизований нормами ст. 174 ГК України;

- особливий характер дій, що їх зобов'язаний вчинити (або утриматися від певних дій) один суб'єкт на користь іншого. Такі дії носять господарський чи управлінсько-господарський характер.

Що стосується видів господарських зобов'язань, то вони представлені майново-господарськими та організаційно-господарськими зобов'язаннями.

Не менший науковий інтерес викликає й інша система відносин зобов'язання, що пов'язані з встановленням умов та порядку відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури з метою повного або часткового задоволення вимог кредиторів, що врегульовані нормами Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14 травня 1992 р. [4].

Даний вид зобов'язань, а саме грошових, суттєво відрізняється від вище нами проаналізованих, а саме господарських зобов'язань. Їх особливості полягають в правовій природі їх змісту, способах і порядку виконання. Тобто мова йде про значно ширшу сферу правовідносин, аніж та, що визначена нормами ст. 509 ЦК України.

З іншого боку грошовим слід вважати будь-яке зобов'язання, що складається, у тому числі, з правовідношення, в якому праву кредитора вимагати від боржника виконання певних дій відповідає кореспондуючий обов'язок боржника сплатити гроші на користь кредитора.

Так відповідно до ст. 1 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", грошове зобов'язання - це зобов'язання боржника сплатити кредитору певну грошову суму відповідно до цивільно-правового правочину (договору) та на інших підставах, передбачених законодавством України.

До грошових зобов'язань законодавець відносять також зобов'язання щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування; зобов'язання, що виникають внаслідок неможливості виконання зобов'язань за договорами зберігання, підряду, найму (оренди), ренти тощо та які мають бути виражені у грошових одиницях.

Разом з тим, норми Закону визначають, що до складу грошових зобов'язань боржника, в тому числі зобов'язань щодо сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування, не включаються неустойка (штраф, пеня) та інші фінансові санкції, визначені на дату подання заяви до господарського суду, а також зобов'язання, які виникли внаслідок заподіяння шкоди життю і здоров'ю громадян, зобов'язання з виплати авторської винагороди, зобов'язання перед засновниками (учасниками) боржника-юридичної особи, що виникли з такої участі.

А щодо складу і розміру грошових зобов'язань, у тому числі розміру заборгованості за передані товари, виконані роботи і надані послуги, суми кредитів з урахуванням відсотків, які зобов'язаний сплатити боржник, то все це визначається на день подання до господарського суду заяви про порушення справи про банкрутство, якщо інше не встановлено цим Законом [4].

Як бачимо, грошове зобов'язання має відповідати щонайменше двом вимогам, а саме бути виражене в грошових одиницях і повинно бути підтвержене договором між сторонами. Такими сторонами в процесі банкрутства відповідного суб'єкта визначають боржника, кредитора і арбітражного керуючого. Хоча останній, виходячи зі змісту норм Закону не є стороною зобов'язання, однак його участь у правовідносинах пов'язаних з банкрутством є обов'язковою для належного виконання такого зобов'язання.

Зважаючи на предмет нашого дослідження вважаємо за необхідне дослідити поняття, зміст та особливості грошових зобов'язань платника податків, зборів, митних та інших платежів. Виходячи зі змісту норм п. 14.1.39 ст. 14 податкового кодексу України (ПК України), таким зобов'язанням є сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Як бачимо у даному визначенні проводиться певна паралель понять "податкове зобов'язання" та "грошове зобов'язання".

Однак у п.14.1.156 ст. 14 ПК України визначено, що податкове зобов'язання - це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленний законом строк) [5].

Що стосується норм Митного кодексу України (МК України), то законодавець не закріпив такого поняття, хоча досить широко оперує поняттями "податкове зобов'язання", "зобов'язання із сплати митних платежів та пені", "грошове зобов'язання" в статтях кодексу, розглядаючи їх з позиції "грошове податкове зобов'язання".

Так зокрема нормами ст. 278 МК України передбачено дату виникнення податкових зобов'язань із сплати мита у разі ввезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України, якщо є дата подання органу доходів і зборів митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого подат-

кового зобов'язання органом доходів і зборів у випадках, визначених цим Кодексом та законами України [6].

Аналізуючи податкове та митне законодавство бачимо, що податкове зобов'язання виникає, змінюється та/або припиняється за наявності настання юридичних фактів, а саме підстав, визначених податковим законодавством. Такими загальними підставами виникнення податкових зобов'язань є наявність у платника податків об'єкта податку та вплив податкового періоду, по закінченні якого сума податку має бути обчислена та сплачена.

Доречно наголосити, що податкові зобов'язання, залежно від виду податку можуть передбачати свої особливі підстави (юридичні факти), що формують складний фактичний склад.

Так що стосується дати виникнення податкових зобов'язань щодо податку на додану вартість з продажу товарів (робіт, послуг), то законодавець передбачив дату (ст. 187 ПК України), яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а в разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти - дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої - дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) - дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку. Що стосується окладних податків, обчислення яких здійснюють податкові органи такою підставою виступає податкове повідомлення надіслане платникові податків про сплату податку [5].

За загальним правилом податкове зобов'язання припиняється внаслідок його належного виконання, тобто коли податок сплачений платником податків своєчасно та в повному обсязі. До інших підстав, які тягнуть за собою припинення податкового зобов'язання діюче податкове законодавство України відносить: утримання податку податковим агентом, примусове стягнення податкового боргу, списання податкового боргу, у випадку визнання його безнадійним, сплата податку реорганізованої організації її правонаступником, сплата податку за платника податку податковим поручителем, залік надміру сплаченої суми податку чи стягненого податкового боргу в рахунок майбутніх платежів [7].

Що ж до податкового зобов'язання за митним законодавством, то як уже нами зазначалося, норми ст. 278 МК України такою підставою (юридичним фактом) визначають вивезення товарів на митну територію України чи вивезення товарів з митної території України.

Таким чином можна стверджувати, що зобов'язальні відносини перебувають у форматі правовідносин, що передбачає настання відповідальності їх сторін за невиконання чи неналежне виконання ними юридичних обов'язків.

Що стосується регулювання договірних правовідносин між платниками та одержувачами грошових коштів щодо відповідальності за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань, то вони (відносини) врегульовані нормами Закону України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань" від 22 листопада 1996 р. Разом з тим доречно наголосити, суб'єктами зазначених правовідносин є підприємства,

установи та організації незалежно від форм власності та господарювання, а також фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності.

Однак дія цього Закону не поширюється на порядок нарахування та сплати пені, штрафних та фінансових санкцій за несвоєчасну сплату податків, податкового кредиту та інших платежів до бюджетів усіх рівнів і позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством України, а також на відносини, що стосуються відповідальності суб'єктів переказу грошей через платіжні системи [8].

Щодо відповідальності сторін у межах податкових та митних відносин, то ступінь її суворості визначається змістом і ступенем суспільної небезпеки податкового (митного) правопорушення. Так нормами МК України передбачено юридична відповідальність за такі митні правопорушення:

- порушення встановленого порядку переміщення товарів транзитом (ст.193);
- втрата чи неналежна доставка товарів до органу доходів і зборів призначення;
- втрата або пошкодження товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що зберігаються на митних складах [6].

Загалом відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи.

Зробимо висновок, що грошові зобов'язання платників податків, зборів, митних та інших платежів це сума коштів, яку вони повинні сплатити до відповідного бюджету як податок, збір чи митний платіж на підставі, в порядку та строки, визначені податковим і митним законодавством.

Література:

1. Загальна декларація прав людини. - Прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 р. // Офіційний вісник України - 2008. - № 93. - ст. 3103.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. // ВВР. - 2003. - № 40. - ст. 356.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. // ВВР. - 2003. - № 18. - ст. 144.
4. Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14 травня 1992 р. // ВВР. - 1992. - № 31. - Ст. 440.
5. Податковий кодекс України : Кодекс від 02 груд. 2010 р., № 2755-VI // Відомості Верх. Ради України. - 2011. - № 13-14, №15-16, №17 - Ст. 272.
6. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. // ВВР. - 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. ст.552.
7. https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%B5_%D0%B7%D0%BE%D0%B1%D0%BE%D0%B2%27%D1%8F%D0%B7%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F
8. Закон України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань" від 22 листопада 1996 р. // ВВР. - 1997. - № 5. - Ст. 28.

Сітко А. І.

*аспірантка кафедри адміністративного права
Київського національного
університету імені Тараса Шевченка
Надійшла до редакції: 28.11.2015
ПІВДЕННОУКРАЇНСЬКИЙ
ПРАВНИЧИЙ ЧАСОПИС*