

КИСИЛЬОВА К. В.,

здобувач

(Харківський національний

університет внутрішніх справ)

УДК 347.73

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЧАСОВИХ КРИТЕРІЇВ
ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ІЗ СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ**

В статті автор зосереджує увагу на особливостях регулювання часу виконання податкового обов'язку. При цьому досліджуються особливості такого регулювання з огляду на строки виконання податкового обов'язку та момент виникнення такого обов'язку.

Ключові слова: податковий обов'язок, строки сплати, облік, момент виконання обов'язку.

В статье автор сосредоточивает внимание на особенностях регулирования времени исполнения налоговой обязанности. При этом исследуются особенности такого регулирования, учитывая сроки исполнения налоговой обязанности и момент возникновения такой обязанности.

Ключевые слова: налоговая обязанность, сроки уплаты, учет, момент выполнения обязанности.

In this article the author focuses on the specifics of regulation time complying with tax obligations. It examines the features of this regulation given deadlines tax obligation and the time of such duty.

Key words: tax liability, terms of payment, accounting, point performance obligation.

Вступ. Динаміка реформування національного законодавства тягне за собою подальше дослідження та осмислення не тільки нових термінів, а й тих фундаментальних та основних понять, на яких ґрунтується певна галузь права. Не стало виключенням і поняття податкового обов'язку в податковому праві України. Не дивлячись на очевидну важливість та ґрунтовність даного поняття не тільки для податкового права, але й для всієї правової системи України, легальне визначення податкового обов'язку в Україні вперше було закріплено лише в Податковому кодексі України 2011 року. Вивченню податкового обов'язку вчені в різні часи приділяли багато уваги, серед них: Д.В. Вінницький, А.О. Храбров, С.Г. Пепеляев, А.А. Архіпов та інші.

Постановка завдання. Тому, не дивлячись на визнання законодавцем податкового обов'язку, правове регулювання цього поняття має певні неточності та недоліки. У зв'язку з цим метою даної статті є дослідження та розкриття суперечливих моментів, пов'язаних з правовим регулюванням податкового обов'язку; особлива увага приділяється часовим критеріям.

Результати дослідження. Фактично на змістовність виконання обов'язку із сплати податків та зборів звертається увага як в вихідних конституційних нормах-принципах [1, ст. 67], так і в нормах податкових кодексів, які встановлюють вичерпний перелік елементів податкового механізму. Конституційний припис, який закріплює податковий обов'язок, звертає увагу на обов'язок сплати та обов'язок звітності. Зрозуміло, що в такому поєднанні провідним є саме обов'язок щодо сплати. Через реалізацію обов'язку щодо звітності не можна збільшити розмір бюджетів, можна лише визначитись – належним чином чи ні підведені підсумки виконання податкового обов'язку.

Спираючись на цей конституційний припис, який орієнтовано на законодавче врегулювання сплати та звітності у відносинах оподаткування, встановлюється і відповідна норма Податкового кодексу України. Відповідно до ст. 7 «Загальні засади встановлення податків і зборів» Податкового кодексу України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2]. Такий саме підхід притаманний і російському податковому законодавству [3, ст. 17]. В той же час повторення спрямованості конституційної норми в ст. 7 Податкового кодексу України на дволанковість податкового обов'язку має бути змінено та запроваджено також деталізацію обов'язку щодо порядку здійснення податкового обліку, без якого сформулювати закінчену конструкцію податкового обов'язку неможливо.

Особливо важливо звернути увагу на те, що законодавець в регулюванні цієї проблеми звертає увагу на якості обов'язкової умови не лише на порядок сплати податку, але і строк. Це обумовлює не лише надходження коштів в повному обсязі, а і обов'язково своєчасне надходження, що обумовлює деталізацію таких строків сплати податку по кожному окремому платежу у відповідних розділах Податкового кодексу України.



При цьому хотілося б звернути увагу на те, що при визначенні податкового обов'язку в широкому сенсі момент його виникнення пов'язується не лише зі сплатою податку. Податковий обов'язок щодо обліку може і не передбачати реалізації обов'язку по сплаті податку чи збору. Підсумками обліку бази оподаткування може бути висновок щодо відсутності підстав перераховувати певну суму коштів в рахунок податкового обов'язку – сплачувати податок. Таким чином, момент виникнення податкового обов'язку і момент виникнення обов'язку щодо сплати податку – це різні речі. Саме в цьому сенсі визначається податковий обов'язок п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом та законами з питань митної справи [2]. Тобто сплаті податку передують його обчислення як реалізація обов'язку з обліку об'єкту оподаткування.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо. Зміна платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється.

В контексті дослідження цієї проблеми виникає питання про своєчасне чи дострокове виконання обов'язку по сплаті податку. Принциповим є неоднаковість оцінки та наслідків своєчасної та дострокової сплати податку. Своєчасна сплата податку є беззаперечним імперативним обов'язком зобов'язаної особи. Порушення його, пропуск строку своєчасної сплати передбачає застосування відповідних санкцій або заходів забезпечення виконання обов'язку. Тобто йдеться про миттєве застосування беззаперечних негативних наслідків для особи, яка порушила строк сплати. Неможна таким же чином оцінювати як зміст, так і наслідки дострокової сплати податку. В цій ситуації йдеться не про реалізацію обов'язку, а про можливість використання платником права дострокової сплати податку. При цьому він користується цим правом на власний розсуд. Закінчення податкового періоду є підставою для виникнення імперативного податкового обов'язку по сплаті податку. Можливість сплатити податок є у платника і до закінчення податкового періоду, але це вже буде не безумовний обов'язок, а право, яке він може (але не зобов'язаний використати).

Визначення строку сплати податку може фіксуватися наступними засобами:

- а) календарною датою;
- б) закінченням періоду часу;
- в) вказівкою на подію, яка повинна відбутися;
- г) вказівкою на дію, яку мають вчинити.

А.А. Архипов звертає увагу на те, що Податковий кодекс Російської Федерації передбачає вичерпний перелік випадків визначення моменту виконання платником обов'язку по сплаті податку, збору, пені, штрафу [4, с. 66]. В той же час, ми вважаємо, що такий підхід не відображає дійсного стану речей. Момент виконання платником обов'язку, дійсно, пов'язаний із сплатою податку, тоді як сплата пені, штрафу передбачає регулювання відносин за межами безпосереднього виконання обов'язку щодо сплати, а йдеться про обов'язки щодо погашення податкового боргу. Більш того, застосування санкцій передбачає вже реалізацію негативних наслідків за скоєння податкового правопорушення і виходить за межі виконання обов'язку по сплаті податку. На наш погляд, таке розмежування є вельми важливим, тому що йдеться про принципове розмежування як моменту своєчасного та повного виконання обов'язку чи реалізації санкцій, так і різних режимів здійснення приписів податково-правових норм.

За загальним правилом обов'язок щодо сплати вважається виконаним з моменту надання до банківської установи доручення на перерахування грошових коштів в рахунок податкового обов'язку, або безпосередньо готівкою, або з рахунку платника. В останньому випадку на рахунок має бути достатньо грошових коштів для того, щоб банк міг би виконати доручення. В той же час не можна не враховувати певної колізії, яка виникає на межі податкового та бюджетного законодавства. В податково-правовому сенсі податковий обов'язок вважається виконаним з моменту передачі платником коштів збирачу податків або податковому агенту. Виходячи ж з норм бюджетного кодексу, цей обов'язок є виконаним з моменту зарахування коштів на відповідний казначейський рахунок.

Податковими законодавствами Грузії та Киргизстану обов'язок щодо сплати податку вважається виконаним в момент зарахування суми податку до бюджету [5, с. 17]. Найбільш виважено, нам здається, підходить до цієї проблеми російське податкове законодавство. Чітке визначення моменту виконання податкового обов'язку розглядається ним як принципова правова гарантія захисту майнових прав платників. До цього моменту не можуть застосовуватись ніякі примусові заходи та заходи забезпечення виконання обов'язку. Показово, що Конституційний суд Російської Федерації підкреслював принциповість розмежування таких понять, як сплата податку та зарахування податку [6]. Саме такий підхід принципово розмежує момент виконання обов'язку по сплаті податку та момент зарахування коштів від податку та збору до бюджету. Виходячи з цього, доцільно розмежовувати сферу правового регулювання бюджетного та податкового законодавства.



В той же час не можна виключати ситуацію, коли сплата податку не визнається виконаною, навіть за умови перерахування коштів зобов'язаною особою: при невірному оформленні платіжних доручень (хиби, припущені в визначенні номеру казначейського рахунку, найменуванні банківської установи тощо); при перерахуванні суми, меншої, ніж складає податковий обов'язок. Так, до таких обставин податкове законодавство Російської Федерації відносить: [3, п. 4 ст. 45] відзив платником чи повернення банком платнику невиконаного доручення на перерахування коштів; відзив платником-організацією чи повернення органом казначейства платнику невиконаного доручення; повернення органом поштового зв'язку платнику готівкових грошових коштів, прийнятих до нарахування; невірна вказівка в дорученні на перерахування суми податку відомостей щодо органу державного казначейства чи банківської установи; при наявності невиконаних вимог платником, які мають виконуватись в першочерговому порядку та були притаманні платнику на день надання доручення банку чи органу державного казначейства.

Окремою проблемною ситуацією є виправлення помилок при оформленні декларацій, доручень та інших документів, на підставі яких йдеться про перерахування коштів в режимі сплати податків та зборів. В цьому випадку використовується процедура виправлення помилок шляхом надання заяви платника щодо уточнення платежу. До подібної заяви мають обов'язково додаватися документи, що підтверджують перерахування податку до бюджету. Це не виключає можливості проведення звірки за ініціативою податкового органу.

Принциповим в цій ситуації є застосування пені. В переважній більшості випадків помилка в дорученні не обумовлює притягнення платника до відповідальності, але відкривається процедура нарахування пені. При цьому важливо мати на увазі, що нарахування пені здійснюється з моменту фактичної сплати податку до моменту прийняття рішення про уточнення платежу. Доки останнє рішення не прийняте, податковий орган може вимагати сплату пені.

Специфічним різновидом помилки є невірне посилання на код Бюджетної класифікації. Відповідно до цього податковий обов'язок фактично є виконаним (в податково-правовому сенсі) та невиконаним (в бюджетно-правовому сенсі) одночасно. Виходячи з цього, кошти від податку в бюджет зараховуються, але на інший казначейський рахунок, що обумовлює надходження коштів до бюджету іншого рівня. Практика виходить з того, що в таких умовах обов'язок платника по сплаті податку вважається виконаним і немає підстав для притягнення його до відповідальності.

Висновки. Таким чином, закріплення на законодавчому рівні такого ключового поняття як податковий обов'язок є безперечно вірним кроком. Проте аналіз норм податкового законодавства свідчить про наявність певних колізій в правовому регулюванні податкового обов'язку. Такою колізією є визначення моменту виконання податкового обов'язку, який неоднаково регулюється Бюджетним та Податковим кодексом України. На нашу думку, для вирішення цієї проблеми необхідно звернутися до зарубіжного досвіду, в першу чергу – до досвіду Російської Федерації.

Список використаних джерел:

1. Конституція України: від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141.
2. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. – 2010. – №229-230.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
4. Архипов А. А. Сроки в налоговом праве: монография / А.А. Архипов. – М.: Статут, 2011. – 199 с.
5. Якушкина Е.Е. О моменте исполнения обязанности по уплате налога / Е.Е. Якушкина // Финансовое право. – 2005. – № 11. – С. 5-7.
6. Постановление Конституционного суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: от 12 октября 1998 г., № 24-П Федерации.

