

К.В. Кисильова

здобувач

Харківський національний університет внутрішніх справ

## МОМЕНТ ВИНИКНЕННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ЗІ СПЛАТИ ПОДАТКУ ТА ЗБОРУ: ОСОБЛИВІСТЬ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНУ ЧАСУ

У статті розглянуто питання стосовно моменту виникнення податкового обов'язку у платників податків і зборів. Розмежуються такі категорії, як "момент виникнення податкового обов'язку" і "момент виникнення обов'язку щодо сплати податку".

**Ключові слова:** податковий обов'язок; момент виникнення податкового обов'язку; строк сплати податку та збору.

### I. Вступ

Останніми роками фінансова система України зазнала значних змін, що, перш за все, пов'язані із трансформацією правового регулювання майже всіх сфер суспільного життя. Особливо важливими при цьому є перетворення, що відбулися у фінансово-правовій сфері регулювання, зокрема, у податковій сфері. Дослідники досить часто звертаються до аналізу проблем, пов'язаних з регулюванням оподаткування, що є цілком зрозумілим та доцільним. З прийняттям Податкового кодексу було врегульовано чимало недоліків податкового законодавства та сформовано єдині підходи до правозастосування. Водночас є цілий ряд питань, які потребують більш повного розгляду з теоретичної та практичної точок зору.

### II. Постановка завдання

Метою статті є дослідження сутності моменту виникнення обов'язку зі сплати податків та зборів, розмежування зазначеної категорії із суміжними категоріями. Акцентовано увагу на визначенні засобів фіксування строку сплати податку, наведено виокремлення відповідних елементів, що можна віднести до моменту виконання обов'язку зі сплати податків.

### III. Результати

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 щодо сплати податку чи збору. Підсумками обліку бази оподаткування може бути висновок щодо відсутності підстав перераховувати певну суму коштів у 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 подат-

ку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом та законами з питань митної справи [1]. Тобто сплаті податку передує його обчислення як реалізація обов'язку з обліку об'єкта оподаткування.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, яка має 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 контрольним органом встановленого строку сплати податку та збору забороняється.

Визначення строку сплати податку може фіксуватися такими засобами: а) календарною датою; б) закінченням періоду часу; в) вказівкою на подію, яка має відбутися; г) вказівкою на дію, яку мають вчинити. За загальним правилом обов'язок щодо сплати вважається виконаним з моменту надання до банківської установи доручення на перерахування грошових коштів у рахунок податкового обов'язку або безпосередньо готівкою або з рахунку платника. В останньому випадку на рахунку має бути достатньо грошових коштів для того, щоб банк міг би виконати доручення. Водночас, не можна не враховувати певної колізії, яка виникає на межі податкового та бюджетного законодавства. У 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.

Моменти виконання обов'язку щодо сплати податку можна згрупувати таким чином:

1. Момент відображення на особистому рахунку платника операції з перерахування грошових коштів як суми податку. Це стосується справляння обов'язку щодо сплати податку юридичними особами, перш за все, бюджетними установами. Складно погоди-

тись з твердженням А.А. Архіпова щодо "...перерахування грошових коштів у бюджетну систему Російської Федерації" [2, с. 68] при виконанні такого обов'язку. Важко уявити, як гроші від сплати податків та зборів можуть зараховуватись до бюджетної системи, яка являє собою сукупність бюджетів та побудова якої зумовлена адміністративно-територіальним устроєм. Якщо ж йдеться власне про сплату податків, то логічніше наголошувати на зарахуванні їх до відповідних дохідних частин бюджетів, що, безумовно, не збігається з бюджетною системою.

2. Момент внесення готівки до відділення банку або відділення пошти тощо для перерахування їх на відповідний казначейський рахунок. Це стосується справляння обов'язку щодо сплати податку чи збору фізичними особами. Подібна ситуація може бути деталізована за трьома напрямками:

а) сплата податку безпосередньо фізичною особою-платником;

б) сплата податку податковим агентом. При цьому треба мати на увазі ряд обов'язкових умов. По-перше, наявність відповідної законодавчої норми, яка закріплювала б обов'язок податкового агента сплачувати податок в рахунок податкового зобов'язання платника. По-друге, наявність певних відносин між платником податку та податковим агентом. Може йтися про родинні зв'язки (сплата податку батьками в рахунок податкового зобов'язання своїх дітей), безпосереднього посилання закону чи договору між платником та податковим агентом. По-третє, можливість утримання податковим агентом коштів платника, за рахунок яких і виконується такий обов'язок (наприклад, утримання податку з доходів фізичних осіб при сплаті заробітної плати);

в) сплата податку на підставі розрахунків органу державної податкової служби. У деяких випадках розрахунок податкової бази здійснюється суб'єктом владних повноважень та обов'язок щодо його сплати виникає не раніше отримання податкового повідомлення. Саме в ньому вказується період часу, протягом якого має бути виконаний такий обов'язок.

Подібна конструкція запроваджена і російським податковим законодавством. Так, податковий орган має направити податкове повідомлення платнику не пізніше як за 30 днів до настання строку платежу [3, п. 2 ст. 52]. При цьому важливо мати на увазі, що подібний строк виступає різновидом управлінського строку, який організовує здійснення певної процедури. Порушення цього строку не означає недійсності податкового повідомлення і, виходячи з цього, обов'язок щодо сплати податку зберігається.

Саме в такому напрямі реалізується практика застосування норм податкового законодавства. Строки направлення податкового повідомлення та вимоги про сплату податку та пені не є присікаючими. Виходячи з цього, порушення їх суб'єктом владних повноважень при відсутності прямої вказівки на наслідки їх пропуску не є підставою для відмови в стягненні з боржника недоїмки та пені [2, с. 69].

3. Момент прийняття рішення податковим органом. Подібні обставини пов'язані з реалізацією права платника податків на залік переплачених податків або незаконно стягнутих платежів в рахунок майбутніх податкових зобов'язань. Момент прийняття рішення щодо заліку пересплачених коштів чи стягнутих податків, пені, штрафів і є моментом виконання обов'язку щодо сплати податку.

4. Момент сплати деклараційного платежу. Специфічність подібної реалізації обов'язку щодо сплати податку деталізується різновидом платежу. Принципова розбіжність у цій ситуації стосується двох типів обов'язкових платежів:

а) податку з доходів фізичних осіб. Особливість справляння цього податку передбачає два етапи сплати. З одного боку, йдеться про виконання податкового обов'язку залежно від середньомісячного доходу. У цій ситуації найчастіше обов'язок щодо сплати виконується податковим агентом при наданні заробітної плати платнику. З іншого боку, відповідні підсумково-звітні наслідки має справляння податку з доходів фізичних осіб наприкінці податкового періоду, виходячи з середньорічного доходу, який оподатковується. При цьому підсумкова сплата податку зумовлюється показниками та відомостями річної податкової декларації.

У деяких випадках йдеться про поєднання виконання обов'язку при деклараційній сплаті. Справа в тому, що при виплаті заробітної плати податковим агентом утримується не лише податок з доходів фізичних осіб, але й соціальні внески. Наприклад, у Російській Федерації, відповідно до Закону Російської Федерації "Про спрощений порядок декларування доходів фізичними особами", порядок декларування поширюється як на виконання обов'язку щодо сплати податку з доходів фізичних осіб, так і єдиного соціального податку відносно доходів, самостійно розрахованих і сплачених фізичними особами;

б) мита. Цей різновид обов'язкового платежу пов'язується з обов'язковою умовою – перетинанням митного кордону. Цей юридичний факт і породжує відповідні наслідки, що пов'язані з необхідністю справ-

ляння обов'язку з перерахування податкових коштів. Формалізацією справляння обов'язку щодо сплати мита є відомості митної декларації.

Водночас не можна виключати ситуацію, коли сплата податку не визнається виконаною, навіть за умови перерахування коштів зобов'язаною особою: при неправильному оформленні платіжних доручень (хиби, припущенні у визначенні номера казначейського рахунку, найменуванні банківської установи тощо); при перерахуванні суми, меншої, ніж становить податковий обов'язок. Так, до таких обставин податкове законодавство Російської Федерації [3, п. 4 ст. 45] відносить: 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; неправильна вказівка в дорученні на перерахування суми податку відомостей щодо органу державного казначейства чи банківської установи; при наявності невиконаних вимог платником, які мають виконуватись у першочерговому порядку та були притаманні платнику на день надання доручення банку чи органу державного казначейства.

Окремі процедури характерні для погашення податкового боргу платників податків. Це виражається в специфічній послідовності дій осіб, які заборгували державі чи територіальним громадам, так і в специфічних часових критеріях. Порядок стягнення податкового боргу платників податків регулюється ст. 95–99 Податкового кодексу України. Зазначені норми визначають перелік заходів, що можуть вживатися податковим органом до платника податків з метою погашення податкового боргу, зокрема стягнення коштів, які перебувають у власності платника податків, а також продаж майна платника податків, що перебуває в податковій заставі. При цьому, згідно з п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України, стягнення коштів та продаж майна платника податків провадиться не раніше ніж через 60 календарних днів з моменту надіслання такому платнику податкової вимоги.

Водночас відповідно до п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України, орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження. Таким чином, п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України встановлено особливий по-

рядок стягнення податкового боргу платників податків-фізичних осіб порівняно з порядком погашення податкового боргу юридичних осіб. З урахуванням викладеного норми ст. 95–99 Податкового кодексу України можуть застосовуватися до процедури стягнення податкового боргу з фізичних осіб лише в тій частині, що не суперечить вимогам п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України.

Особливості процедури стягнення податкового боргу з платника податків – фізичної особи полягають у такому. По-перше, за змістом п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України, процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи може ініціюватися виключно через звернення органу стягнення з відповідним позовом. Тому вирішення справ за позовом податкового органу про стягнення податкового боргу з платника податків-фізичної особи має здійснюватися за загальними правилами позовного провадження. Звернутися з поданням у порядку ст. 183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України в розгляданому випадку податковий орган не має права. По-друге, у порядку позовного провадження розглядаються вимоги про стягнення податкового боргу в цілому. При цьому окремі процедури стягнення коштів за податковим боргом та продажу майна, що перебуває в податковій заставі, не застосовуються. По-третє, виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з фізичної особи-платника податків здійснюється не податковими органами, а державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Водночас п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України не встановлено особливостей щодо моменту, з якого в податковому органу виникає право на стягнення податкового боргу. Зокрема, не передбачено особливостей щодо направлення платникові податку-фізичній особі податкової вимоги як умови для виникнення права на примусове стягнення податкового боргу, передбаченої п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України. Отже, фізичним особам податкова вимога надсилається в тому самому порядку і з тих самих підстав, що й платникам податку – юридичним особам. Зазначене впливає зі змісту ст. 59 Податкового кодексу України, яка передбачає уніфіковані правила направлення податкових вимог усім платникам податків.

При цьому правове значення факту надіслання податкових вимог не розрізняється залежно від того, фізичній чи юридичній особі надсилається відповідна податкова вимога. Таке правове значення в будь-якому разі полягає в тому, що право на стягнення податкового боргу виникає в подат-

кового органу через 60 календарних днів з моменту надіслання такому платнику податкової вимоги, як це передбачено п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України. Таким чином, право на звернення з позовом про стягнення податкового боргу з фізичної особи – платника податків виникає через 60 календарних днів з моменту надіслання такому платнику податкової вимоги.

#### Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Архипов А.А. Сроки в налоговом праве : монография / А.А. Архипов. – М. : Статут, 2011. – 199 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1>.

Стаття надійшла до редакції 29.04.2013

---

#### **Кисилёва К.В. Момент возникновения обязанности по уплате налога и сбора: особенность определения периода времени**

*В статье рассмотрен вопрос о моменте возникновения налогового долга у плательщиков налогов и сборов. Разграничиваются такие категории, как “момент возникновения налогового долга” и “момент возникновения обязанности по уплате налога”.*

**Ключевые слова:** налоговый долг; момент возникновения налогового долга; срок уплаты налога и сбора.

#### **Kysylova K. Moment of the obligation to pay taxes and fees: feature definition time Moment of the obligation to pay taxes and fees: feature definition time**

The value in terms of tax law is defined timeliness and completeness of the corresponding payments by taxpayers and transfer of funds to the state budget. It is also worth noting that the terms in some way ordering tax legal relations are one of the related factors of financial stability. But at the same time, the category of “time” in tax – legal context, subject to applicable law and practice has not been investigated. Terms are subject of research scientists butcher areas of law such as civil and labor law, criminal and civil procedure law. Among prominent representatives of these sectors can be divided Gribanova V., Lutz V., Vasiliev L. M etc. The author analyzes the provisions of the current tax legislation of Ukraine and the Russian Federation, considers the question of the moment of the tax debt from taxpayers and fees. Differentiated categories such as “the time of the tax debt” and “the time of the obligation to pay tax.”

The content and features of the tax debt collection procedures on individuals – namely, cases of recovery of the taxpayer's tax debt through the courts. Also, those differences are determined by tax debt for individuals and legal persons – taxpayers. Currently, there are conflicts and controversial issues related to the timing of tax law. In particular, the problem of the use of the terms voluntary and compulsory taxes and duties that require a full, meaningful research and develop appropriate practical recommendations to address them.

**Key words:** tax debt, incurred the tax debt; deadline for payment of the tax and fee.