



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, професор,
кандидат економічних наук,
академік НАПрН України,
заслужений діяч науки і техніки України,
завідувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8020-5748>
npkucheryavenko@ukr.net

УДК 336.22

**ПРИРОДА ПОДАТКУ ЯК КОНСТРУКЦІЇ ЗУСТРІЧНОГО
УЗГОДЖЕННЯ ОBOB'ЯЗКІВ
(НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ
КРИТИЧНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ)**

АНОТАЦІЯ. Сьогодні особливої актуальності набувають питання, пов'язані з узгодженням зустрічних обов'язків на рівні “державна – платник податків”.

Мета статті полягає у визначенні конструкції зустрічного узгодження обов'язків держави та платника податків на прикладі функціонування правового механізму податку на додану вартість у контексті діяльності підприємств критичної інфраструктури.

Констатовано, що традиційний погляд на характеристику природи податкових відносин через акцент виключно на регулювання та гарантування своєчасного виконання обов'язків платника податку виглядає дещо спрощеним. Загальну конструкцію упорядкування поведінки учасників податкових відносин треба коригувати залежно як від типу платника, так і від характеру складової податкового обов'язку в широкому сенсі.

Зазначено, що не можна характеризувати податок лише в контексті системності імперативних обов'язків щодо регулювання поведінки зобов'язаної особи. Цілісна конструкція податку передбачає і мету акумуляції коштів публічного суб'єкта через надходження коштів від сплати податків. Умовність податкового платежу передбачає і виконання обов'язку з боку держави та територіальних громад. Тобто податок – це кошти, які в імперативному режимі передає платник державі чи територіальній громаді з обов'язковою умовою витрачання їх на загально-суспільні цілі та потреби.

Ключові слова: платник податків; податок на додану вартість; зустрічні зобов'язання; реєстрація податкових накладних.

Традиційний погляд на характеристику природи податкових відносин через акцент виключно на регулювання та гарантування своєчасного виконання обов'язків платника податку виглядає дещо спрощеним. Загальну конструкцію упорядкування поведінки учасників податкових відносин треба коригувати залежно від типу платника і характеру складової податкового обов'язку в широкому сенсі. Припустимо, підприємство (наприклад, критичної інфраструктури) має імперативний обов'язок своєчасно реалізувати облікові обов'язки, зареєструвати податкові накладні. В умовах недостатності лімітів зробити це своєчасно та в повному обсязі не завжди можливо. У такій ситуації програма електронного обліку та декларування (Система електронного адміністрування податків на додану вартість (далі – СЕА ПДВ), Єдиний реєстр податкових накладних (далі – ЄРПН)) автоматично блокує цю можливість. Унаслідок цього податкові органи нараховують штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. На перший погляд факти збігаються: є факт nereєстрації або несвоєчасної реєстрації – є штраф. Але оцінка поведінки лише одного суб'єкта податкових відносин (платника) є обмеженою та непослідовною. Об'єктивний правовий висновок подібної ситуації мусить мати більш фундаментальні, теоретичні засади в оцінюванні не лише обставин, а й наслідків такої ситуації, в основі чого має бути об'єктивна оцінка поведінки всіх учасників податкових відносин.

Чимало уваги проблематиці, пов'язаній із правами та обов'язками платників податків загалом та особливостям функціонування правового механізму ПДВ зокрема, присвятили О. Дмитрик і Є. Смичок. Водночас порушена у межах цього дослідження вузька тематика, що стосується особливостей зустрічного узгодження обов'язків учасників податкових відносин у контексті функціонування правового механізму ПДВ, ще ніколи не аналізувалася у доктрині податкового права.

Мета дослідження полягає у визначенні конструкції зустрічного узгодження обов'язків держави та платника податків на прикладі функціонування правового механізму ПДВ у контексті діяльності підприємств критичної інфраструктури.

У переважній більшості випадків підприємства критичної інфраструктури забезпечують критично важливі для існування людей потреби одноосібно. Так, комунальні підприємства з централізованого водопостачання та водовідведення в областях одноосібно забезпечують надходження води до населення. Забезпечення централізованого водовідведення та водопостачання передбачає прийом, відведення, перекачку і повну біологічну очистку стічної рідини, яка надходить від населення та підприємств; експлуатацію магістральних колекторів ливної мережі й об'єктів водозниження; видобуток, виробництво, обробку питної води; подачу, транспортування, розподіл та її реалізацію; експлуатацію, пла-

ново-попереджувальні, капітальні та поточні ремонти системи водопостачання. Державна політика у сфері житлово-комунальних послуг ґрунтується на регулюванні цін/тарифів на житлово-комунальні послуги¹. З метою забезпечення доступності мінімальних норм для споживачів Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, встановлює тарифи на деякі види комунальних послуг, зокрема на послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

Ця обставина цілком логічно пояснює обов'язок держави щодо підтримання функціонування інститутів, які забезпечують життєдіяльність суспільства. До таких інститутів насамперед відносяться й об'єкти критичної інфраструктури. Захист і підтримка державою об'єктів критичної інфраструктури має гарантувати існування певного запобіжника від будь-яких загроз (техногенних, природних, умисних дій людей) щодо таких об'єктів та підприємств. Критична інфраструктура охоплює систему та засоби, які забезпечують надання послуг для нормальної життєдіяльності людини, що є необхідними та без яких неможливе її існування і життєдіяльність. Критична інфраструктура забезпечує задоволення критично важливих для життєдіяльності людини потреб: їжі та питної води; безпеки (правоохоронні й оборонні об'єкти та інституції); безпека навколишнього середовища (екологічні об'єкти); доступ до невідкладної, екстреної допомоги населенню; доступ до електроенергії, теплопостачання, зв'язку та засобів комунікації; можливість вільного та безпечного пересування.

Фундаментальні засади оподаткування пов'язуються з реалізацією імперативного конституційного припису² щодо безумовного обов'язку кожного сплачувати податки. Цей припис і сформував сталу концепцію, спрямовану на регулювання та забезпечення належної поведінки виключно платників податків і зборів. Зважаючи на конституційні норми, Податковий кодекс України (далі – ПК України)³ формує конструкцію податкового обов'язку, порядок його виконання, визначає правовий статус платника податку. Тобто правове оформлення податкового регулювання фактично зводиться до правового упорядкування прав та обов'язків платників податків, порядку й своєчасності виконання ними дій щодо обліку, сплати податків і зборів, звітності щодо цього. Не випадково О. Дмитрик підкреслювала, що ми стикаємося з проблемою не досить чіткого, можна сказати, однобічного окреслення юридичного змісту

¹ Про житлово-комунальні послуги: Закон України від 9 листопада 2017 р. № 2189-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2189-19#Text>> (дата звернення: 25.03.2021).

² Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>> (дата звернення: 24.03.2021).

³ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 25.03.2021).

фінансових відносин, до прикладу, прав та обов'язків суб'єктів податкових відносин. Щодо платників податків, то більша увага приділяється їхньому обов'язку зі сплати податків і зборів, який, безумовно, є одним з основних у комплексі їхніх прав та обов'язків, що закріплено у ст. 67 Конституції України. Але ігнорування виділення і закріплення прав цих суб'єктів зовсім не зрозуміло та неприпустимо для правової та соціально орієнтованої держави, якою проголосила себе Україна⁴.

Сформувалася дещо суперечлива конструкція. Водночас будь-які правовідносини, зокрема й податкові, передбачають регулювання поведінки суб'єктів, що представляють дві сторони правовідношення. У сфері оподаткування – це зобов'язана сторона (представлена переважно платниками податків і зборів, податковими агентами тощо) та владна сторона (держава і територіальні громади як отримувачі коштів від сплати податків і зборів, органи, що уповноважені ними на контроль за виконанням своїх обов'язків платника). Участь владної сторони цих відносин зводиться до функцій нагляду та контролю за поведінкою зобов'язаних осіб. Тобто виходить, що в податкових відносинах зобов'язаними щодо держави та територіальних громад є виключно платники, тоді як ні держава, ні територіальні громади платникам нічого не винні, не мають ніяких зустрічних обов'язків.

Руйнування концепції природи податку через акцент виключно на системне упорядкування імперативного обов'язку платників податків руйнує і низку принципів оподаткування. Не можуть відносини оподаткування регулюватися ефективно та справедливо в умовах, коли невиконання державою своїх обов'язків знижує можливість виконання обов'язку платником. Це призводить і до непослідовних, нелогічних (саме в сенсі аналізу природи податку) висновків, які породжують правові наслідки. І ці наслідки, на жаль, є несприятливими, перш за все, для платників.

Чи в цій ситуації пов'язане невиконання обов'язку платника з його діями? Чи мав він можливість виконати свій обов'язок і не виконав? Чи мала обов'язки держава, невиконання яких об'єктивно зумовило неможливість виконання обов'язку платником? Відповіді на цей комплекс запитань пов'язані, зокрема, з таким. Реалізація податкового обов'язку цілою низкою платників (насамперед підприємствами критичної інфраструктури) обумовлюється виконанням обов'язку з боку держави. Навіть якщо не враховувати затримки з надходженням коштів від оплати послуг таким підприємствам від населення, держава гарантує можливість їх функціонування міжбюджетними трансфертами. Тобто в державному бюджеті України закріплюється сума трансфертів, які мають

⁴ Дмитрик О, *Содержание и классификация финансовых правоотношений* (Легас 2003) 73.

надійти підприємству для фінансування його безперервної та збалансованої діяльності.

Зрозуміло, що на ці кошти (для закупівлі реагентів, функціонування водоочисних споруд тощо) такі підприємства розраховують. Минає податковий період, що породжує обов'язок формування необхідних коштів для реєстрації податкових накладних. Кошти від держави у вигляді трансфертів не надійшли. Держава свій обов'язок не виконала. Підприємство опиняється перед вибором: а) акумулювати кошти та зареєструвати податкову накладну, виконавши свій податковий обов'язок; б) акумулювати кошти для закупівлі необхідних реагентів та матеріалів, що забезпечить безперебійне водопостачання регіону. У першому випадку виконується обов'язок перед державою через передачу коштів до державного бюджету. У другому – виконується обов'язок перед мешканцями регіону через своєчасне та безперебійне водопостачання. Виникають у наслідок цього дві конструкції: а) держава не виконала свій обов'язок, але вимагає виконання обов'язку від того учасника відносин, для якого така подія створила неможливість реалізації податкового обов'язку; б) громадяни, що мешкають на території регіону, виконали свій обов'язок (сплатили податки, оплатили послугу з водопостачання) й отримали послугу від підприємства, хоча дії держави і перешкоджали цьому.

Послідовним у цій ситуації вбачається, з'ясувавши характер обов'язків зобов'язаного та владного суб'єкта, необхідність виокремити саме їх обумовленість одне одним, поставивши за мету досягнення балансу інтересів усіх учасників податкових відносин. Дійсно, правовий статус платника податку включає облікові, реєстраційні обов'язки. Невиконання обов'язку щодо своєчасної реєстрації податкових накладних, додержання граничних строків реєстрації має пов'язуватися із поведінкою та діями платника⁵. Саме тому послідовним є висновок, що несвоєчасна реєстрація податкових накладних за своїми правовими наслідками має враховувати дві обставини: а) несвоєчасна реєстрація внаслідок протиправної бездіяльності підприємства; б) несвоєчасна реєстрація як наслідок протиправної бездіяльності органів державної влади (Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України). Остання обставина породжує те, що реєстраційний ліміт підприємства функціонує протягом періоду, який перевіряється без урахування субвенції на погашення різниці в тарифах на послуги. У цих умовах контролюючі органи не враховують того моменту, що несвоєчасність реєстрації накладних обумовлюється неможливістю поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування та збільшення ліміту

⁵ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 10 червня 2020 р. у справі № 440/1994/20 <<https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/90146441/>> (дата звернення: 25.03.2021).

для реєстрації для податкових накладних⁶. Слушним є висновок щодо відсутності на рахунку підприємства коштів у системі електронного адміністрування, яке зумовлене обставиною протиправної бездіяльності Міністерства фінансів України⁷.

За таких умов платник не може вільно розпоряджатися коштами, які надходять за надані ним послуги, несвоєчасність реєстрації податкових накладних не впливає із його винної поведінки і, зважаючи на це, відсутні підстави притягнення його до відповідальності. Принциповим моментом у цій ситуації є також характер діяльності підприємств. Віднесення підприємств до категорії критичної інфраструктури означає таку діяльність комунальних підприємств, які підлягають державному регулюванню, коли вони не можуть самостійно визначати розмір грошових коштів, що залишаються у їхньому розпорядженні, а залежать від своєчасності та повноти надходження коштів у режимі субвенцій. Саме тому проблемним (не з вини платника) стає поповнення рахунку в системі електронного адміністрування та розрахунок реєстраційного ліміту реєстрування податкових накладних.

Особливості регулювання облікових відносин деталізовано в ПК України. Так, відповідно до п. 200¹.2 ст. 200¹ платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ. При цьому відповідно до п. 200¹.5 ст. 200¹ з рахунку платника в системі електронного адміністрування ПДВ перераховуються кошти до державного бюджету в сумі податкових зобов'язань із ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду, та на поточний рахунок платника податку, за його заявою, яка подається до контролюючого органу у складі податкової звітності з ПДВ, у розмірі суми коштів, що перевищує суму задекларованих до сплати до бюджету податкових зобов'язань і суми податкового боргу з податку.

При здійсненні операцій із постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний⁸: а) скласти податкову накладну; б) зареєструвати її в ЄРПН; в) надати податкову накладну продавцю за його вимогою. Своєчасно складена та зареєстрована податкова накладна є підставою віднесення покупцем сум податку до податкового кредиту. Порушення строків реєстрації податкової накладної є підставою для притягнення до відповідальності. Проте до того як дійти такого висновку треба з'ясувати – чи мав можливість платник перерахувати грошові кошти зі свого поточного рахунку на електронний рахунок у СЕА⁹.

⁶ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 1 липня 2020 р. у справі № 520/3640/19 <<https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/90264396?1604083310>>.

⁷ Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. у справі № 520/7892/19 <<https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88061265>> (дата звернення: 25.03.2021).

⁸ Податковий кодекс України (н 3).

⁹ Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. у справі № 520/7892/19 (н 7).

У цій ситуації обов'язку платника протистоїть право контролюючого органу. Але навряд чи їх реалізація має безумовний характер. Дійсно, платник має обов'язок перерахувати необхідну суму коштів зі свого поточного рахунку на свій рахунок у системі електронного адміністрування. Однак підставою цього має бути недостатність коштів для здійснення реєстрації податкових накладних. Зі свого боку податковий орган має право відмовити в реєстрації таких накладних у випадку недостатності коштів на відповідному рахунку в СЕА. Тобто суб'єкт владних повноважень набуває делегованого державою права на здійснення такого контролю. Треба враховувати, що держава, делегуючи таке право, не виконує відповідний обов'язок, унаслідок чого у платника й утворюється недостатність коштів.

Навряд чи в цьому випадку підставою для притягнення до відповідальності може бути збиткова діяльність підприємства-платника, що відображається в особливостях тарифного регулювання. У таких умовах кошти здебільшого витрачаються відповідно до статей витрат, які визначаються структурою тарифів. Саме тому виникає ситуація, коли у платника відсутні вільні обігові кошти, за допомогою яких можна було б поповнити рахунок у СЕА. Фінансове забезпечення здійснення поточної діяльності (закупівля сировини, матеріалів, сплата податків тощо) виключає поповнення такого рахунку без надходження субвенцій. Ба більше, у системі електронного адміністрування взагалі не передбачається така стаття витрат, як поповнення електронного рахунку¹⁰. Принциповим моментом в оцінці такої ситуації є з'ясування безпосередньої обумовленості несвоечасності реєстрації податкової накладної діями платника, невиконанням ним імперативних обов'язків.

При цьому досить логічно вбачається позиція Є. Смичка, який, розглядаючи судову доктрину податкових вигод, доходить висновку, що у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2020 р. (справа № 0840/3751/18) виділено низку підстав для формування податкових вигод платника податків в аспекті сплати ПДВ і формування податкового кредиту. До таких підстав було віднесено: а) фактичну реальність і документальну підтвердженість операцій (потрібно розглядати в єдності); б) наявність спеціальної податкової правосуб'єктності та податкових накладних; в) наявність ділової мети в операціях, які виконуються. Якщо рух товарів існує виключно в площині первинних документів, то він не створює наслідків у вигляді податкових вигод¹¹.

¹⁰ Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. у справі № 520/7892/19 (н 7).

¹¹ Смичок Є, 'Судова доктрина податкових вигод' (2020) 3 Право та державне управління 50–1.

Навряд чи складну природу податку, філософію оподаткування доцільно будувати виключно через конструкцію обов'язків платників. Оподаткування породжує і певну конструкцію поведінки владної особи, обов'язки суб'єкта владних повноважень. На перший погляд подібна конструкція досить логічна, якщо зважати, що обов'язки в держави та територіальних громадах щодо платників виникають уже в режимі іншого фінансово-правового інституту – “публічних видатків”, яким і впорядковується цільовий характер, доцільність використання владними суб'єктами коштів, які надійшли з бюджетів, а останні – зі сформованих насамперед із податків та зборів. Отож, узгодження інститутів (чи підгалузей) “публічних доходів” і “публічних видатків” якраз і гарантує баланс між узгодженням прав та обов'язків зобов'язаних і владних суб'єктів податкових правовідносин. З цього випливає, що в режимі податкового регулювання ніяких обов'язків у держави та територіальних громадах щодо платників виникати не може, вони з'являються у режимі іншого інституту – “публічних видатків”. На нашу думку, такий висновок дещо сумнівний, бо невиконання державою своїх обов'язків щодо платника в режимі регулювання саме податкових відносин призводить до неможливості реалізації платником свого податкового обов'язку.

Давайте замислимося над природою, філософією такого явища, як податок. Історичний розвиток акумуляції коштів певними групами осіб, які об'єднувалися у державу, об'єктивно зумовило й необхідність формування відповідних фінансових фондів, за допомогою яких особи та інститути, які уособлювали державу, набували фінансову можливість гарантувати фундаментальні засади існування такої держави. Основним джерелом коштів, які громадяни передавали в такі фонди, якраз і були податки. Тобто природа податків пов'язується не з фактом передачі коштів платниками державі взагалі, а з передачею коштів при сплаті податків і зборів із *обов'язковою умовою*. Цією умовою є ефективне використання зібраних таким чином грошей для задоволення фундаментальних потреб громадян, які об'єдналися у державу. Саме для цього вони й сплачують податки, тому природа податкового обов'язку об'єктивно об'єднує обов'язки обох сторін податкового правовідношення: і зобов'язаної, і владної.

Діяльність підприємств критичної інфраструктури здійснюється в умовах дії тарифів (які встановлюються Національною комісією – державним органом, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг), що не покривають фактичних витрат надавачів житлово-комунальних послуг. Саме тому для безперервного надання таких послуг і функціонування подібних підприємств держава запровадила механізм субвенцій, які перераховуються із державного бюджету

місцевим бюджетам із подальшим перерозподілом між постачальниками житлово-комунальних послуг¹². Тобто запровадження державою такого механізму субвенцій означає, що держава закріплює за собою обов'язок перерахування коштів у режимі надходження субвенцій до місцевих бюджетів.

Діяльність платника характеризується спеціальною спрямованістю, що позбавляє його можливості витрачання коштів за напрямками, які не входять до складу тарифу. Це обумовлює відсутність поповнення ним електронного рахунку. Відповідно до законів України “Про житлово-комунальні послуги”¹³ та “Про питну воду, питне водопостачання та водовідведення”¹⁴ регулювання житлово-комунальних послуг здійснюється державою та полягає в забезпеченні функціонування підприємств, що виробляють, виконують і надають житлово-комунальні послуги на умовах самофінансування. В основі цього лежить досягнення рівня економічно-обґрунтованих витрат на виробництво таких послуг через регулювання тарифів на житлово-комунальні послуги¹⁵.

До складу тарифу, що оплачується споживачами, входять також відповідні суми ПДВ. Обумовленість діяльності підприємства надходженнями субвенцій із бюджету об'єктивно породжує (у разі відсутності такого надходження) і від'ємний результат господарської діяльності, коли у підприємства відсутня фактична можливість перерахування коштів на електронний рахунок у СЕА з ПДВ. У деяких судових рішеннях звертається увага на те, що підприємство не може посилатися на відсутність коштів на погашення відповідних зобов'язань з огляду на неперерахування субвенцій. Економічна необґрунтованість тарифів, несвоєчасна та неповна компенсація із Державного бюджету різниці в тарифах не дає право підприємству не поповнювати електронний рахунок із ПДВ та не реєструвати податкові накладні в ЄРПН¹⁶. Складно уявити, як у такому випадку може поповнюватися такий рахунок і виконуватися реалізація реєстраційного обов'язку платника. Ненадходження коштів від держави, в основі чого лежить обов'язок перерахування субвенції, унеможливує поповнення таких рахунків, унаслідок чого не може бути реалізований і обов'язок щодо реєстрації податкової накладної.

Субвенція у цих умовах застосовується як інструмент відшкодування різниці між встановленими тарифами та фактичними витратами

¹² Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. у справі № 520/7892/19 (н 7); Постанова Верховного суду від 12 лютого 2019 р. у справі № 820/1410/18 <<https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/79818376>> (дата звернення: 25.03.2021).

¹³ Про житлово-комунальні послуги (н 1).

¹⁴ Про питну воду, питне водопостачання та водовідведення: Закон України від 10 січня 2002 р. № 2918-III <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2918-14#Text>> (дата звернення: 25.03.2021).

¹⁵ Про житлово-комунальні послуги (н 1).

¹⁶ Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 11 листопада 2019 р. № 520/7892/19 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/85708192>> (дата звернення: 25.03.2021).

підприємств, які надають житлово-комунальні послуги в безперервному режимі. Саме таким чином субвенції перераховуються із державного бюджету місцевим бюджетам із подальшим перерозподілом між поставальниками житлово-комунальних послуг. Сума коштів субвенції з різниці в тарифах на житлово-комунальні послуги є однією зі складових формули.

Принциповим моментом у цій ситуації є оцінка поведінки тієї особи, яка містить ознаки податкового правопорушення. Аналізуючи ознаки правопорушення у цій ситуації, необхідно зважати на те, що воно має відбуватися як: 1) діяння; 2) протиправне діяння; 3) призводити до несприятливих наслідків; 4) як діяння, що передбачене податковим законом (гарантується принципом правової визначеності). Стосовно оцінки та врахування суспільної небезпечності в системі ознак податкового правопорушення питання залишається відкритим. Водночас, з огляду на те, що через надходження коштів від податків та зборів формується фінансова можливість існування територіальних громад, держави, суспільства загалом. На наше переконання, враховувати цю ознаку вкрай необхідно.

Відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних настає за порушення платниками ПДВ граничного строку, який передбачений ст. 201 ПК України. Реєстрація податкової накладної в ЄРПН відповідно до встановлених строків є традиційною складовою системи податкового обов'язку, який охоплює дії з податкового обліку, сплати та звітності. Податковими правопорушеннями визнаються протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи¹⁷. Тобто податкове правопорушення має пов'язуватися саме з наслідками дій чи бездіяльності. З огляду на зазначене можна зробити висновок про поєднаність та обумовленість наявності обов'язку платника – його дій чи бездіяльності – несприятливих наслідків. Тобто йдеться про оцінку поведінки та наслідків одного і того ж суб'єкта. Але навряд чи подібна конструкція враховує і ситуацію, коли реалізація обов'язків платника обумовлюється та залежить від дій контролюючих органів, реалізації обов'язку держави, коли ухилення держави від виконання таких обов'язків унеможливує і реалізацію обов'язку платником.

Перспективним в оцінці такої ситуації може бути визначення обставин, які виключають протиправність діяння. Відповідальність у цій ситуації передбачає поєднання об'єктивних і суб'єктивних умов. Об'єктивні умови мають неперсоніфікований характер, в основі якого лежить

¹⁷ Податковий кодекс України (н 3).

відповідний припис норми, що розрахована на невизначене коло осіб. Суб'єктивні умови передбачають персоніфікацію, визначення конкретної особи, унаслідок протиправної діяльності якої і настають несприятливі наслідки. Тобто *об'єктивні* умови визначають, що саме *повинна* була зробити особа, а *суб'єктивні* – що вона *могла* зробити. При цьому суб'єктивні умови безпосередньо пов'язуються з умовами, за яких в особі були всі можливості реалізувати свою поведінку таким чином, яким це закріплено при визначенні об'єктивних умов. Відповідно до ситуації, яка аналізується, щодо поведінки платника податку об'єктивні умови (стосовно своєчасної реєстрації тощо) визначені, але суб'єктивні умови, як сукупність можливостей реалізовувати свою поведінку згідно з нормативним приписом унаслідок бездіяльності суб'єктів владних повноважень, відсутні. Саме тому можна дійти висновку, що в такій ситуації поведінку платника необхідно розглядати в контексті врахування обставин, які виключають протиправність діяння.

При визначенні складу податкового правопорушення та його наслідків принципово важливим є з'ясування протиправної бездіяльності платника податку щодо реєстрації ним податкових накладних в ЄРПН у визначені законодавством строки¹⁸. Водночас необхідно враховувати, що неможливість реєстрації податкових накладних у цьому випадку виникає не внаслідок дій платника, а внаслідок невиконання державою свого обов'язку. Слушним при цьому є посилання на рішення Європейського суду з прав людини у справі “Рисовський проти України”. Характеризуючи принцип “належного урядування”, він звертав увагу, що коли йдеться про питання загального інтересу (справа впливає на основоположні права людини: майнові права тощо) державні органи повинні діяти вчасно, в належний і послідовний спосіб. Державні органи, які не впроваджують або не дотримуються своїх власних процедур, не повинні мати можливість отримувати вигоду від своїх протиправних дій або уникати виконання своїх обов'язків, а ризик будь-якої помилки державного органу повинен покладатися на саму державу, помилки не можуть виправлятися за рахунок осіб, яких вони стосуються (п. 71)¹⁹.

Встановлення податкового правопорушення (з огляду на зміст ст. 109 ПК України) пов'язується із такою оцінкою поведінки платника, коли в основі податкового правопорушення має бути протиправна бездіяльність платника податку щодо реєстрації ним податкової накладної в ЄРПН у визначені законодавством строки. Принциповим моментом у цій ситуації є саме наявність вини (умислу чи необережності) з боку

¹⁸ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 10 червня 2020 р. у справі № 440/1994/20 (н 5); Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. у справі №520/7892/19 (н 7).

¹⁹ Рисовський проти України: рішення Європейського суду з прав людини від 20 жовтня 2011 р., заява № 29979/04 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text> (дата звернення: 25.03.2021).

платника податків, протиправний характер діяння. Тобто має йтися саме про умисне порушення чи невиконання норм закону платником податків, коли він мав безумовний обов'язок його виконання.

Особливе значення в цій ситуації набуває розмежування “протиправності” та “неналежності”. Неналежне виконання вимог податкового законодавства платником стосовно своєчасності реєстрації податкових накладних дуже часто відбувається з вини контролюючого органу, що виключає протиправність діянь платника податку, що об'єктивно свідчить про відсутність у його діях вини. До того ж подібні ситуації породжують підстави оцінювати такі відносини, констатуючи невиконання державою своїх обов'язків при наявності вини контролюючого органу. Протиправність у цих умовах характеризує саме поведінку владного суб'єкта. Так, Міністерство фінансів України дуже часто знаходить простий шлях вирішення проблеми. Порушуючи п. 8 Порядку та умов надання у 2017 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води, централізованого водопостачання та водовідведення, постачання холодної води та водовідведення (з використанням внутрішньобудинкових систем), що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню та/або іншим підприємствам тепlopостачання, централізованого питного водопостачання та водовідведення, які надають населенню такі послуги, та тарифами, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування²⁰, воно взагалі не приймає рішення про перерахування субвенції. У документі йдеться про деталізацію проведення взаєморозрахунків та договорів щодо цього. Як наслідок – відсутні й приписи щодо перерахування коштів до органів казначейства, що обумовлює неможливість підприємства критичної інфраструктури своєчасно розрахуватися з бюджетом.

Протиправність характеризує діяльність саме суб'єкта владних повноважень, а не платника. Саме це (бездіяльність Державної податкової служби України та Міністерства фінансів України) призвело до негативного впливу на господарську діяльність підприємства, неможливість своєчасної реєстрації податкових накладних. Це виключає можливість виконання обов'язку самим платником податку. Тобто порушення плат-

²⁰ Про затвердження Порядку та умов надання у 2017 році субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води, централізованого водопостачання та водовідведення, постачання холодної води та водовідведення (з використанням внутрішньобудинкових систем), що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню та/або іншим підприємствам тепlopостачання, централізованого питного водопостачання та водовідведення, які надають населенню такі послуги, та тарифами, що затверджувалися та/або погоджувалися органами державної влади чи місцевого самоврядування: постанова Кабінету Міністрів України від 18 травня 2017 р. № 332 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/332-2017-%D0%BF#Text>> (дата звернення: 23.03.2021).

ником встановлених строків реєстрації податкових накладних відбувалося з причин, що не залежали від нього.

Принциповою обставиною, що характеризує поведінку платника та породжує несприятливі для нього наслідки, є порушення податкового законодавства в результаті протиправних дій платника. У такій ситуації дуже спірним виглядає висновок щодо відсутності підстав вважати,

що неналежне виконання податкового обов'язку з боку позивача зумовлене обставинами за які відповідає держава. Ізюмське КПТМ, здійснюючи свою діяльність у сфері теплоенергетики <...>, не могло не усвідомлювати специфічних умов її державного регулювання та мало планувати свою господарську діяльність з їх врахуванням із метою забезпечення важливості належного виконання свого податкового обов'язку. За невиконання встановленого державою обов'язку запроваджена нею ж відповідальність не настає лише в тому випадку, коли держава не створила умов для виконання такого обов'язку. Саме по собі здійснення державою регулювання господарської діяльності у певних сферах не може розглядатися як об'єктивна обставина, яка перешкоджає належному виконанню платником податків своїх обов'язків у податкових відносинах²¹.

По-перше, дуже умовним можна вважати застосування до подібних відносин конструкції “державного регулювання господарської діяльності”. Податкові відносини не можна ототожнювати безпосередньо з господарською діяльністю. Так, наслідком господарської діяльності є породження, виникнення підстав та об'єкта оподаткування. Крім того, податкові відносини, які регулюються імперативними засобами, не збігаються із господарськими відносинами, які передбачають поєднання засобів імперативного впливу та диспозитивних методів. Фактично можна провести умовну межу між господарськими та податковими відносинами – коли закінчення перших породжує початок других.

По-друге, складно погодитися з тим, що “за невиконання встановленого державою обов'язку запроваджена нею ж відповідальність не настає лише у тому випадку, коли держава не створила умов для виконання такого обов'язку”. Але в подібній ситуації йдеться саме про те, що держава якраз не створила умов, необхідних для виконання податкового обов'язку. У такій ситуації не можна особливості реалізації податкового обов'язку пов'язувати виключно з діями зобов'язаної особи. Подібні відносини породжують і обов'язок щодо поведінки владного суб'єкта. Лише за умови виконання такого обов'язку (своєчасного перерахування коштів у режимі субвенцій) складається можливість збалансованої реалізації

²¹ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 1 липня 2020 р. у справі № 520/3640/19 (н 6).

податкового обов'язку платника. Тобто держава ненаданням таких коштів унеможлиблює реалізацію реєстраційного обов'язку підприємства.

По-третє, штучним виглядає акцент на тому, що підприємство “не могло не усвідомлювати специфічних умов її державного регулювання та мало планувати свою господарську діяльність з їх врахуванням з метою забезпечення можливості належного виконання свого податкового обов'язку”. Тобто із такої конструкції випливає, що підприємство має планувати й очікувати невиконання державою свого обов'язку, неналежної поведінки суб'єкта владних повноважень, в основі якого буде лежати несвоєчасне надходження або ненадходження взагалі коштів від держави, які вона має перерахувати для безперебійного функціонування підприємства. Навряд чи таке очікування, очікування поведінки держави як правопорушника, є слухним. До того ж не зовсім зрозуміло є конструкція “усвідомлення специфічних умов” підприємством. На нашу думку, поняття свідомості не зовсім підходить для оцінки діяльності юридичної особи.

Висновки. Отже, навряд чи є достатні аргументи характеризувати податок лише в контексті системності імперативних обов'язків щодо регулювання поведінки зобов'язаної особи. Цілісна конструкція податку передбачає і мету акумуляції коштів публічного суб'єкта завдяки надходженню коштів від сплати податків. Умовність податкового платежу у цьому сенсі передбачає і виконання обов'язку з боку держави та територіальних громад. Тобто податок – це кошти, які в імперативному режимі передає платник державі чи територіальній громаді з обов'язковою умовою витрачання їх на загально-суспільні цілі та потреби.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Dmitrik O, *Soderzhanie i klacssifikaciya finansovyh pravootnoshenij* (Legas 2003) (in Ukrainian).

Journal articles

2. Smichok E, ‘Sudova doktrina podatkovih vigod’ (2020) 3 *Pravo ta derzhavne upravlinnya* 46–52 (in Ukrainian).

Mykola Kucheryavenko

THE NATURE OF TAX AS A CONSTRUCTION OF COUNTER-
ORGANIZATION OF RESPONSIBILITIES
(ON THE EXAMPLE OF CRITICAL INFRASTRUCTURE ENTERPRISES)

ABSTRACT. Today, the issues related to related to the coordination of reciprocal obligations at the “state – taxpayer” level are acquiring special relevance.

The purpose of writing this article is to establish certain constructions of reciprocal coordination of the obligations of the state and the taxpayer using the example of the functioning of the legal mechanism of VAT in the context of the activities of critical infrastructure enterprises.

It is stated that the traditional view of the characterization of the nature of tax relations due to the emphasis solely on regulation and ensuring the timely fulfillment of the taxpayer's obligations looks somewhat simplified. The general structure of streamlining the behavior of participants in tax relations should be adjusted depending on the type of payer and the nature of the component of the tax debt in a broad sense.

It is noted that it is impossible to characterize the tax only in the context of the systematic nature of the imperative obligations to regulate the behavior of the obliged person. The integral structure of the tax also provides for the purpose of accumulating funds of a public entity at the expense of the receipt of funds from the payment of taxes. The conditionality of the tax payment, in this sense, also presupposes the fulfillment of the debt by the state and territorial communities. That is, a tax is funds that are imperatively transferred by the payer to the state or territorial community with the obligatory condition of spending them for general public purposes and needs.

KEYWORDS: taxpayer; VAT; counter obligations; registration of tax invoices.