



Петро Нога

асистент кафедри цивільного, господарського і фінансового права Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, молодший науковий співробітник лабораторії дослідження проблем національної безпеки у сфері громадського здоров'я Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса (Полтава, Україна)
p.p.noga@nlu.edu.ua

DOI: 10.33498/Юшн-2024-04-051

УДК 347.73:336.22

ТЕМПОРАЛЬНИЙ АСПЕКТ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ: ЕВОЛЮЦІЯ ДОКТРИНАЛЬНИХ ПІДХОДІВ ТА ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ

Анотація. У теорії податкового права досі існують різні погляди та підходи щодо визначення моменту виконання, а отже, припинення податкового обов'язку. Одна з головних проблем такої розбіжності безпосередньо впливає на дотримання прав платників податків, суперечить принципам податкового законодавства. Незважаючи на доволі велику кількість наукових праць, присвячених дослідженню різних аспектів податкового обов'язку, висновки, наведені в них, не набувають подальшого нормативного та правозастосовного втілення. Ідеї та концепції, що є наслідком еволюції доктринальних підходів і правових позицій, не були реалізовані на сьогодні, не сформовано усталеної, повноцінної судової практики щодо встановлення моменту припинення податкового обов'язку.

Метою дослідження є простеження еволюції доктринальних підходів і правових позицій щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку із висвітленням головних теоретичних і практичних проблем та пошуку шляхів їх розв'язання, надання науково обґрунтованих пропозицій для вдосконалення вітчизняного податкового законодавства.

Встановлено, що поняття "податковий обов'язок" є головною, складною категорією у сфері податкового права, яка пронизує всі сторони податкових правовідносин. Водночас нормативне регулювання цього інституту сповнене чималою кількістю нормативних прогалин, колізій, суперечностей, що своєю чергою є наслідком порушення головних засад податкового законодавства, неправомірного застосування положень неподаткового законодавства до податкових правовідносин, що суттєво докорінно змінює природу таких правовідносин і призводить до неправильного вирішення питання про наявність ознак складу податкового правопорушення у діях особи з наступним застосуванням державного примусу. З'ясовано, що в процесі еволюції доктринальних підходів і правових позицій суду щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку сформувалися дві концепції з діаметрально протилежними поглядами на такий аспект. Перша пов'язує припинення податкового обов'язку через його виконання із фактичним надходженням коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету, інша вважає, що моментом виконання податкового обов'язку є надання платіжного доручення банку від платника податку. Вважаємо більш виваженою, науково обґрунтованою та послідовною саме останню концепцію.

Аргументовані рекомендації щодо внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України в аспекті визначення моменту виконання податкового обов'язку, який слід прив'язати до моменту сплати податку, а саме – надання платіжного доручення банку та списання

© Петро Нога, 2024

Петро Нора

коштів з рахунку платника податку чи податкового агента. Обґрунтовано необхідність закріплення обов'язків банківських та інших фінансових установ щодо перерахування коштів платників податків на єдиний казначейський рахунок та встановлення відповідальності за порушення таких обов'язків на рівні спеціального податкового законодавства – Податкового кодексу України.

Ключові слова: податковий обов'язок; виконання податкового обов'язку; сплата податку; момент припинення податкового обов'язку.

Традиційно момент виконання податкового обов'язку законодавцем не визначається на нормативному рівні з часу проголошення незалежності України. Такий підхід породжує ряд теоретичних і передусім правозастосовних проблем, що неодмінно зумовлює актуальність поточних і наступних наукових досліджень цієї проблематики.

Так, відсутність законодавчо визначеного моменту виконання податкового обов'язку платником податку значно ускладнює правозастосовну практику в аспекті ризиків притягнення останнього до відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Несвоєчасне виконання податкового обов'язку є порушенням податково-правової (імперативної) норми, що своєю чергою є підставою для застосування заходів державного примусу, які, з одного боку, дозволяють від особи порушника державі отримати блага або дії, вчинення яких вимагається, а з другого – слугують меті покарання – притягти винного за нехтування своїм обов'язком до юридичної відповідальності.

Крім цього, незважаючи на те, що в рішенні Європейського суду з прав людини в справі “*Chapman v. the United Kingdom*” від 18 січня 2001 р. зазначалося, що в інтересах правової визначеності, передбачуваності та рівності перед законом суд не повинен відступати від попередніх рішень за відсутності достатньої та належної для цього підстави¹. Верховний Суд все ж змінював свою позицію щодо встановлення моменту припинення податкового обов'язку шляхом його виконання в контексті вирішення питання про притягнення платника податків до відповідальності за порушення законів з питань оподаткування (постанова Верховного Суду України № 8/140 від 6 квітня 2004 р.² та постанова Верховного Суду від 1 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16³).

Щодо доктринальних проблем, то варто вказати, що такі законодавчі прогалини та інші супутні колізії доводиться ліквідувати за допомогою судової практики та правотлумачних роз'яснень центральних органів виконавчої влади, аналогії права, які фактично не є джерелами податкового права.

¹ Chapman v. the United Kingdom: Decision of the European Court of Human Rights, 18 January 2001 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-196508>> (accessed: 02.01.2024).

² Постанова Верховного Суду України від 06 квітня 2004 р. № 8/140 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_140700-04#Text> (дата звернення: 02.01.2024).

³ Постанова Верховного Суду від 01 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193>> (дата звернення: 02.01.2024).

Так, статті 1, 2, 5 Податкового кодексу України⁴ (далі – ПК України) підкреслюють винятковий характер податкового законодавства у врегулюванні відносин, пов'язаних зі справлянням податків і зборів, а також визначають повний і вичерпний перелік джерел цього законодавства. Тож існує чітка система нормативно-правової основи, яка передбачає регулювання всіх аспектів виконання податкового обов'язку. Законодавець чітко визначає, що інші нормативні акти (бюджетного законодавства, законодавства у сфері обігу грошових коштів та ін.), а також відповідно й інші джерела права, не можуть бути залучені до регулювання цих (податкових) відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, присвячених питанням визначення моменту виконання податкового обов'язку, також підтверджує актуальність обраної теми з огляду на те, що їх обмаль. Так, аналізу обраної нами проблематики присвятили свої праці: М. Кучерявенко, Є. Смичок, Н. Пришва, А. Храбров, Т. Шульга та ін. Варто зазначити, що чимало науковців протягом тривалого часу досліджували такі фундаментальні поняття податкового права, як “податковий обов'язок”, його еволюцію та безпосередньо момент виконання податкового обов'язку у вузькому значенні (до прикладу дисертаційне дослідження Н. Пришви “Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів”⁵ 2004 р. тощо).

Метою дослідження є простеження еволюції доктринальних підходів і правових позицій щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку із висвітленням основних теоретичних і практичних проблем і пошуку шляхів їх розв'язання, надання науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення вітчизняного податкового законодавства.

Питання податкового обов'язку є головною категорією у сфері податкового права, яка пронизує всі сторони податкових правовідносин. У ст. 67 Конституції України⁶ закріплений системотвірний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом, та подавати щорічно до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом.

За ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або (акцентуємо увагу на спірній законодавчій конструкції, яка свідчить про те, що наявність усіх трьох складових, передбачених у дефініції, не є обов'язковою умовою для формування цілісної категорії “податкового обов'язку”) сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПК України, законами з питань митної справи. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком і збором. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених за-

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 19.04.2024).

⁵ Н. Пришва, ‘Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів’ (дис д-ра юрид наук, 2004).

⁶ Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr#Text>> (дата звернення: 20.09.2023).

коном. Виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента⁷.

Податковий обов'язок являє собою складну, внутрішньо інтегровану систему низки обов'язків платника податків⁸. Убачається, що запропонована законодавцем структура податкового обов'язку є поєднанням трьох обов'язків платника податків, передбачених пп. 16.1.2– 6.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України:

- вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення й сплати податків і зборів;
- подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим і митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів;
- сплачувати податки і збори в строки та у розмірах, установлених ПК України та законами з питань митної справи⁹.

Варто зазначити, що поняття податкового обов'язку є родовим та має включати всю сукупність обов'язків платника податку. Натомість у ст. 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається виключно сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк¹⁰. Тобто за ст. 38 ПК України до змісту виконання податкового обов'язку не включаються такі елементи, як обчислення і декларування¹¹. Така тенденція до розуміння сенсу поняття “податковий обов'язок” породила актуальний досі підхід, що розглядає його у двох аспектах – вузькому та широкому.

У вузькому сенсі податковий обов'язок являє собою частину податкових обов'язків платників податків і має прояв у реалізації безумовного конституційного обов'язку – міри належної поведінки зі сплати податків і зборів (податковий обов'язок у розумінні ст. 38 ПК України)¹². Податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює три елементи: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків і зборів; 3) обов'язок з податкової звітності (податковий обов'язок у розумінні ст. 36 ПК України)¹³.

М. Кучерявенко зазначає, що зміст податкового обов'язку визначається насамперед імперативними методами фінансово-правового регулювання, особливостями відносин, що складаються між суб'єктами з приводу сплати податків і зборів. Така особливість полягає в наявності державного управління у сфері фінансів, яке вимагає підпорядкування суб'єкта вимозі уповноваженої особи, що здійснює фінансову діяльність держави. Саме тому правове регулювання відносин у сфері фінансової діяльності держави орієнтовано на однібічні владні розпорядження державних органів щодо

⁷ Податковий кодекс України (н 4).

⁸ М. Кучерявенко, ‘Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення’ [2001] 3 Вісник АПУ 122.

⁹ Кучерявенко (н 8) 98.

¹⁰ Податковий кодекс України (н 4).

¹¹ Податковий кодекс України (н 4).

¹² А. Беспалова, ‘Щодо змісту податкового обов'язку’ [2015] 1 Юридичний науковий електронний журнал 105.

¹³ Беспалова (н 12) 105–6; Кучерявенко (н 8) 123.

суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. Водночас владність розпоряджень державних органів виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин. Імперативний характер податкового обов'язку випливає з природи податкових правовідносин, які є формою реалізації публічних інтересів, тобто є відносинами владного характеру (це зумовлено тим, що вони є формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер)¹⁴.

На основі цього можна розглядати податковий обов'язок як комплексну категорію, яка охоплює усі обов'язки платника податків. Водночас у межах нашого дослідження розглянемо проблему податкового обов'язку саме у вузькому аспекті ст. 38 ПК України та зосередимо увагу на його виконанні в частині сплати.

В умовах імперативного правового регулювання платник не може відмовитися від виконання обов'язку. Обов'язок платника означає, що він повинен незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це передбачено податковим законом.

Податкове законодавство визначає дві вимоги, які свідчать про виконання платником податків належних їм податкових зобов'язань: 1) кількісна вимога – щодо необхідності сплати суми податкових зобов'язань у повному обсязі; 2) темпоральна вимога – щодо необхідності сплати відповідних сум податкових зобов'язань у визначені податковим законодавством строки¹⁵.

Незначна тривалість у часі дій із безпосереднього перерахування коштів з рахунку платника податків до відповідного бюджету в деяких випадках не виключає доволі вагомих ускладнень, що, як наслідок, можуть зумовлювати застосування примусових заходів до платника податків. Одним із чинників, що ускладнюють процес перерахування податків і зборів до бюджетів, є особливості функціонування розрахункових відносин, що мають обслуговуючий технічний характер¹⁶.

Встановлений обов'язок зі сплати податків і зборів передбачає належне перерахування грошових коштів платником податків або податковим агентом (від імені та за рахунок грошових коштів платника податків) до відповідного бюджету у встановленому розмірі та строк.

Різне розуміння моменту сплати податку відповідно до норм податкового та іншого законодавства призводить до виникнення двох діаметрально протилежних доктринальних концепцій, які згодом набули відображення й у судовій практиці. Перша з них визначає, що моментом виконання податкового обов'язку слід вважати надання платіжного доручення банку (як суб'єкту, що сприяє сплаті податків і зборів) на перерахування коштів з рахунку платника до відповідного бюджету. Зазначений підхід послідовно підтримується з моменту розроблення вітчизняного податкового законодавства провідними науковцями у галузі податкового права (такими як:

¹⁴ Кучерявенко (н 8) 124.

¹⁵ А Васильєва, 'Правова природа обов'язків платника податків' (дис канд юрид наук, 2016) 48.

¹⁶ Р Браславський, 'Правове регулювання процедур виконання податкового обов'язку' (дис канд юрид наук, 2014) 21–2.

М. Кучерявенко, Є. Смичок, Н. Пришва, А. Храбров, Т. Шульга та ін.) та реалізовувався в судовій практиці, яка була сформована на основі правових позицій Верховного Суду України до 2020 р.

Друга концепція пов'язує припинення податкового обов'язку через його виконання із фактичним надходженням коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету. Зазначену концепцію активно підтримували представники податкових органів та Верховний Суд з 2020 р., обґрунтувавши її у своїх правових позиціях.

Варто також додати, що наявність третьої сторони – банку – у таких відносинах значно ускладнює визначення моменту припинення податкового обов'язку у зв'язку із його виконанням і розподіл відповідальності між учасниками податкових відносин у процесі його виконання¹⁷.

Найбільш аргументованою вважаємо концепцію, яка запропонована та підтримана представниками доктрини, оскільки вона є більш виваженою, науково обґрунтованою та послідовною. Доктринальні підходи щодо визначення моменту припинення податкового обов'язку шляхом його виконання майже не зазнали змін з періоду прийняття Закону України “Про систему оподаткування”¹⁸ й до теперішнього часу.

Так, переважна більшість науковців вважають, що обов'язок зі сплати податку є виконаним у момент подання до банку відповідного платіжного доручення за умови наявності на рахунку достатнього залишку коштів. Із цього моменту відносини між державою та платником податків щодо виконання останнім свого обов'язку сплатити податок припиняються з одночасним виникненням нових відносин між банком та державою.

Н. Пришва навіть вказала на різномірність термінів, що містилися в податковому законодавстві на початку його становлення: “сплата податку”, “перерахування податку” та “зарахування податку”, які потрібно розмежовувати. Авторка доходить висновку, що вони є взаємозв'язаними, але кожен із них є самостійним етапом у формуванні дохідної частини бюджету й відіграє вирішальну роль у визначенні моменту виконання платником його податкового обов'язку¹⁹.

Різняться ці терміни залежно від суб'єктного складу 1 типу відносин, що виникають. Так, виокремлюють трьох учасників, які задіяні у процесі реалізації податкового обов'язку. Особа, яка сплачує податок, є платником, перерахування коштів до бюджету здійснює установа банку, а зарахування – Державна казначейська служба²⁰.

А. Храбров зазначає, що під час визначення поняття виконання податкового обов'язку в ст. 38 ПКУ України використовується саме термін “сплата”,

¹⁷ Кучерявенко (н 8) 129.

¹⁸ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ (втратив чинність на підставі Кодексу від 02.12.2010 № № 2755-VI) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

¹⁹ Пришва (н 5) 127.

²⁰ Пришва (н 5) 128.

що свідчить про те, що перед платником існує обов'язок здійснення лише передання коштів до банку²¹.

М. Кучерявенко дійшов подібного остаточного висновку, але системний аналіз приписів нового ПК України свідчить, що конструкція “сплата податків” та “перерахування податків” є вже тотожними за своїм змістом. До прикладу, у ст. 54 ПК України отримує закріплення таке положення: “Грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування / виплати доходу на користь платника податку <...>”²². Такий самий підхід законодавця до конструювання нормативних приписів й у наступних статтях ПК України: ст. 126 “Порушення правил сплати (перерахування) податків” ПК України; ст. 127 “Порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати” ПК України тощо. Зазначене свідчить, що податковий обов'язок платника податків є виконаним – у момент повної та своєчасної сплати податків і зборів. Відповідно обов'язок платника податків зі сплати податків і зборів є виконаним саме в момент списання коштів з поточного рахунку платника податків або передачі коштів платника до каси банку²³.

Варто зазначити, що обов'язок банківських установ зі здійснення перерахування податкових платежів було встановлено на рівні спеціального податкового законодавства, зокрема ч. 2 ст. 12 Закону України “Про систему оподаткування”, який також передбачав відповідальність за його неналежне виконання. У сучасному спеціальному податковому (не банківському) законодавстві подібна норма не передбачена. Тому вважаємо слушною пропозицію Р. Сидорчука щодо доповнення чинного ПК України положенням, яке б регулювало обов'язки банків щодо перерахування податків і зборів до бюджетів²⁴.

Повертаючись до аргументів на користь виконання податкового обов'язку в момент подання до банку відповідного платіжного доручення, зазначимо, що у випадку моделювання ситуації, де виконання податкового обов'язку має відбуватися відповідно до вимог Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”²⁵ (ст. 30) та Бюджетного кодексу України²⁶, можлива колізія нормативних положень цих актів із відповідними положеннями ПК України (статті 1, 2, 5).

²¹ А Храбров, ‘Податковий обов'язок – системоутворююча категорія податкового права’, М Кучерявенко ред, *Актуальні питання науки фінансового права* (Право 2010) 48.

²² Податковий кодекс України (н 4).

²³ М Кучерявенко, Є Смичок, ‘Чи може бути комерційною діяльністю щодо сплати податків?’ (Юридичний вісник України 25.09.2020) <<https://yvu.com.ua/chy-mozhe-buty-komertsijnoyu-diyalnist-shhodosplaty-podatktiv>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁴ Р Сидорук, ‘Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні’ [2015] 5 Право і суспільство 154.

²⁵ Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 № 2346-III (втратив чинність на підставі Закону № 1591-IX від 30.06.2021) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁶ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

Також важливо враховувати, що до моменту подання до банку відповідного платіжного доручення платник може впливати на свою поведінку і вчинити дії, які можуть становити порушення законодавства. Однак після виконання податкового обов'язку, передаючи кошти своєчасно та в повному обсязі до банку, він вже не може вплинути на їх рух, оскільки вже не є учасником цих відносин.

Крім того, важливо враховувати аспект, що банк у таких відносинах визнається суб'єктом, який отримав публічно-владну (державну) легалізацію через отримання ліцензії. Отримуючи дозвільний документ від держави на здійснення банківських операцій, включаючи операції з перерахування податків до відповідних бюджетів, банк підтверджує платнику податків можливість скористатися його послугами. Це перетворюється на обов'язок самого платника податків з перерахунку коштів. У випадку, якщо банк неадекватно виконує свої обов'язки щодо перерахування відповідних коштів платника податків, можна стверджувати, що дії держави призвели до неотримання цих коштів відповідними бюджетами (неправильний контроль за процедурою введення тимчасової адміністрації, безпідставне надання банківської ліцензії тощо). З цього випливає, що платник податків не повинен нести негативні наслідки через невиконання державою умов ліцензування банківської діяльності та недостатнього контролю за функціонуванням ринку фінансових послуг.

Також маємо враховувати той факт, що у випадку, якщо момент виконання податкового обов'язку визначати як фактичне надходження (зарахування) коштів до єдиного казначейського рахунку бюджету, то це покладає на платника податків контрольні функції по відношенню до уповноваженого банку, що фактично виходить за рамки статусу платника податків за ПК України.

Подібні сентенції виражені й у практиці Верховного Суду, починаючи з 2004 р., у постановках якого вказано, що саме з поданням платником податків платіжного доручення до банку, а не з датою фактичного зарахування суми до бюджету пов'язується своєчасність сплати узгодженого податкового зобов'язання. Ініціювання переказу є завершеним для платника з дати надходження розрахункового документа на виконання до банку платника. Банки мають забезпечувати фіксування дати прийняття розрахункового документа на виконання²⁷. Згідно з п. 8.1 ст. 8 Закону України "Про платіжні системи та переказ коштів в Україні" банк зобов'язаний виконати доручення клієнта, що міститься в розрахунковому документі, який надійшов протягом операційного часу банку, у день його надходження²⁸.

Зазначені доктринальні положення, норми законодавства та судова практика надають підстави для висновку, що обов'язок платника зі сплати податку або збору вважається виконаним з моменту подання платіжного

²⁷ Постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 р. у справі № 806/68/16 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/79957722>> (дата звернення: 02.01.2024); Постанова Верховного Суду від 04 грудня 2018 р. у справі № 826/3671/17 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/78325917>> (дата звернення: 02.01.2024).

²⁸ Про платіжні системи та переказ коштів в Україні (н 25).

доручення на перерахування відповідних коштів до бюджету через уповноважений банк з рахунку платника.

Проте Верховний Суд у постанові від 1 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 відступив від попередніх позицій та трактує цю норму так, що належним виконанням податкового зобов'язання шляхом ініціювання платником переказу є надходження коштів від платника на відповідний казначейський рахунок²⁹. На обґрунтування свого висновку суд посилається на ст. 30 неподаткового нормативно-правового акта, а саме – Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”. На сьогодні, на зміну положенням ст. 30 Закону України “Про платіжні системи та переказ коштів в Україні”, було прийнято ст. 49 Закону України “Про платіжні послуги”³⁰ тотожного змісту.

Також традиційно діаметрально протилежною є точка зору податкових органів, які пов'язують момент припинення податкового обов'язку із фактичним надходженням (зарахуванням) коштів до єдиного казначейського рахунку відповідного бюджету. Зазначений підхід вироблений податковими органами ще задовго до нової практики Верховного Суду. Така позиція зумовлена переважно тим фактом, що податкові органи можуть здійснювати облік лише тих грошових надходжень, які були переказані на єдиний казначейський рахунок, а не платіжних доручень.

Такий підхід породжує інше питання – яка відповідальність платника податків у випадках, коли платіж не було перераховано з вини банку. Позиція податкових органів щодо цього питання та визначення моменту виконання податкового обов'язку уже тривалий час залишається незмінною.

Представники податкових органів наполягають на тому, що в разі виникнення податкового боргу в результаті невиконання банківськими установами доручень клієнтів на переказ грошей за платником податків зберігається обов'язок сплатити основну суму податкового зобов'язання. Податкові органи при цьому визнають, що платник податків звільняється від відповідальності (штрафу та пені) за несвоєчасне або неповне зарахування таких платежів до бюджетів, включаючи нараховану пеню або штрафні санкції (наказ ДПАУ від 17.01.2002 р. № 29, а також листи ДПАУ від 24.04.2002 р. № 3299/5/23-1311, від 03.01.2002 р. № 115/7/24-1117, від 14.01.2008 р. № 412/7/24-0117, від 24.03.2009 р. № 3291/5/24-0613).

Висновки. Отже, існують різні точки зору та підходи до визначення моменту виконання податкового обов'язку. Ця розбіжність створює проблеми, що впливають на дотримання прав платників податків, ставить останніх у невідгідне, незахищене становище та суперечить принципам податкового законодавства. Також виникає питання щодо неправомірного застосування положень неподаткового законодавства (бюджетного, банківського, правил грошового обігу) до податкових правовідносин.

²⁹ Постанова Верховного Суду від 01 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 (н 3).

³⁰ Про платіжні послуги: Закон України від 30 червня 2021 р. № 1591-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>> (дата звернення: 02.01.2024).

Навіть за наявності значної кількості наукових праць, присвячених податковому обов'язку, їх висновки не набувають подальшого нормативного втілення. Це свідчить про необхідність ретельного аналізу та вдосконалення сучасного податкового законодавства.

У статті аргументовані рекомендації щодо необхідності визначення моменту виконання податкового обов'язку на рівні ПК України (як єдиного спеціального акта податкового законодавства). Обґрунтовано, що момент виконання податкового обов'язку слід прив'язати до моменту його фактичного виконання. Це означає, що податковий обов'язок вважатиметься виконаним у момент сплати податку, а саме – надання платіжного доручення банку та списання коштів з рахунку платника податку чи податкового агента. Крім цього, необхідно чітко визначити обов'язки банківських та інших фінансових установ щодо перерахування коштів платників податків на єдиний казначейський рахунок та встановити відповідальність за порушення таких обов'язків.

Такий підхід має на меті уникнути непорозумінь і розбіжностей у визначенні моменту припинення податкового обов'язку, які часто виникають у судовій практиці. Встановлення чітких правил щодо цього може сприяти стабільності та послідовності у рішеннях судів та забезпечити більшу правову впевненість для платників податків та контролюючих органів.

REFERENCES

Edited books

1. Khrabrov A, 'Podatkovyi obov'iazok – systemoutvoriuiucha katehoriia podatkovoho prava', M Kucheriavenko red, *Aktualni pytannia nauky finansovoho prava* (Pravo 2010).

Journal articles

2. Bepalova A, 'Shchodo zmistu podatkovoho obov'iazku' [2015] 1 Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal 103–6.
3. Kucheriavenko M, 'Podatkovyi obov'iazok: zmist, struktura, zasoby zabezpechennia' [2001] 3 Visnyk APU 122–34.
4. Sydoruk R, 'Pravovyi status osib, yaki spryiaut splaty podatkov ta zboriv v Ukraini' [2015] 5 Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal 150–7.

Theses

5. Braslavskiy R, 'Pravove rehulivannia protsedur vykonannia podatkovoho obov'iazku' (dys kand yuryd nauk, 2014).
6. Pryshva N, 'Pravovi problemy rehulivannia obov'iazkovykh platezhiv' (dys d-ra yuryd nauk, 2004).
7. Vasylieva A, 'Pravova pryroda obov'iazkiv platnyka podatkov' (dys kand yuryd nauk, 2016).

Websites

8. Kucheriavenko M, Smychok Ye, 'Chy mozhe buty komertsiiinoiu diialnist shchodo splaty podatkov?!' (Yurydychnyi visnyk Ukrainy 25.09.2020) <<https://yvu.com.ua/chy-mozhe-but-y-komertsijnoyu-diyalnist-shhodo-splaty-podatkov>> (accessed: 02.01.2024).

Petro Noha

TEMPORAL ASPECT OF TAX OBLIGATION FULFILLMENT:
EVOLUTION OF DOCTRINAL APPROACHES AND LEGAL POSITIONS

ABSTRACT. In the theory of tax law, there are still different views and approaches to determining the moment of fulfillment, and therefore cessation, of the tax obligation. One of the main problems of such discrepancies directly affects the observance of taxpayers' rights, contradicting the principles of tax legislation. Despite a considerable number of scientific works dedicated to the study of various aspects of tax obligations, the conclusions presented in them do not find further normative and legal implementation. Ideas and concepts resulting from the evolution of doctrinal approaches and legal positions have not yet been implemented, and there is no established, comprehensive judicial practice regarding the determination of the moment of tax obligation cessation.

The purpose of the study is to trace the evolution of doctrinal approaches and legal positions regarding the temporal aspect of tax obligation fulfillment, highlighting the main theoretical and practical problems and seeking ways to solve them, providing scientifically substantiated proposals for improving domestic tax legislation.

It is established that the concept of "tax obligation" is the main, complex category in the field of tax law, permeating all aspects of tax legal relations. Instead, the regulatory framework for this institution is fraught with a considerable number of regulatory gaps, collisions, contradictions, which in turn result from violations of the main principles of tax legislation, unlawful application of provisions of non-tax legislation to tax legal relations, fundamentally altering the nature of such legal relations and contributing to the incorrect resolution of the issue of the presence of signs of a tax offense in the actions of a person with subsequent application of state coercion. It has been clarified that during the evolution of doctrinal approaches and legal positions of the court regarding the temporal aspect of tax obligation fulfillment, two concepts with diametrically opposed views on this moment have emerged. The first links the cessation of the tax obligation through its fulfillment with the actual receipt of funds to the single treasury account of the budget, while the second considers the moment of tax obligation fulfillment to be the provision of a payment order to the bank by the taxpayer. We consider the latter concept to be more balanced, scientifically substantiated, and consistent.

Substantiated recommendations for amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the determination of the moment of tax obligation fulfillment, which should be tied to the moment of tax payment, namely – the provision of a payment order to the bank and the debiting of funds from the taxpayer's account or tax agent. The necessity of fixing the obligations of banks and other financial institutions to transfer funds of taxpayers to the single treasury account and establishing responsibility for the violation of such obligations at the level of special tax legislation – the Tax Code of Ukraine is substantiated.

KEYWORDS: tax obligation; fulfillment of tax obligation; tax payment; moment of tax obligation cessation.