

ПИТАННЯ ЩОДО ПРОЦЕДУРИ УЗГОДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

АВТОР

Ігор САМСІН,
д.ю.н., суддя
Верховного Суду України



Дієве регулювання суспільних відносин ґрунтується на чіткій пропрацьованості правових норм. У зв'язку з цим, а також, зважаючи на важливість поняття податкового зобов'язання, не можна залишати поза увагою його спірні аспекти. Становище ускладнюється неоднозначністю закріплення механізму узгодження. У різний час проблеми податкового зобов'язання висвітлювали такі вчені, як: Н.П. Кучерявенко, М.І. Дамірчєв, М.А. Перепилиця тощо. Ціллю пропонованої статті є аналіз норм Податкового кодексу України, процедури узгодження податкового зобов'язання.

Виконанням податкового зобов'язання відповідно до вимог ст. 38 ПК України визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Одночасно чинне податкове законодавство оперує кількома термінами для визначення суми, яку згідно з вимогами податкового законодавства повинен сплатити платник і, відповідно, зі сплатою якої пов'язується припинення податкових зобов'язальних правовідносин: «сума податку», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», «податковий борг». Щоб сформулювати обґрунтовані висновки щодо того, які наслідки має сплата чи несплата цих сум, необхідно вивчити, яке саме розуміння чинне податкове законодавство вкладає в ці терміни і яка між ними відмінність.

Підпункт 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Визначення понять» Податкового кодексу України встановлює, що грошове зобов'язання платника податків – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення

законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності¹. Як бачимо, визначення грошового зобов'язання платника податків викладене в ст. 14 Податкового кодексу України за допомогою поняття «податкове зобов'язання». Крім того, ця норма прямо вказує на те, що до грошового зобов'язання входить штрафна (фінансова) санкція, яка стягується з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового та іншого законодавства.

Проте, згідно з пп. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14 ПК України податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, в тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок чи збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (в тому числі сума коштів, визначена платником податків в податковому векселі та не сплачена у встановлений законом строк)². Фактично, мова у цьому випадку йде про грошову суму податку, яку платник податків повинен сплатити у відповідний бюджет, тобто про об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин.

Визначення поняття «сума податку» ні ст. 14, ні інші статті Податкового кодексу України не подають. Разом з тим, через це поняття дається визначення податкового зобов'язання з податку на додану вартість. Зокрема, пп. 14.1.179 п. 14.1 ст. 14 ПК встановлює: «податкове зобов'язання для цілей розділу V чинного Кодексу – загальна сума податку на додану вартість, отримана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді»³. В такому саме сенсі (тотожному поняттю «податкове зобов'язання» в розумінні Податкового кодексу) ця конструкція використовується і в інших положеннях Податкового кодексу України.

Отже, можна стверджувати, що конструкції «сума податку», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання» в розумінні Податкового кодексу України фактично тотожні (з тією лише відмінністю, що останнє поняття включає ще й суму фінансових санкцій) і означають грошову суму, яку платник податків повинен сплатити в формі того чи іншого податку, тобто описують

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17.

² Там само.

³ Там само.

об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин. Якщо значення цих термінів сумнівів не викликає, то співвідношення їх із поняттям «податковий борг» заслуговує на окрему увагу.

Відповідно до пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 ПК України податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їхньої наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений чинним Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання⁴. Отже, з названих положень Податкового кодексу випливає, що в суму податкового боргу, окрім грошової суми того чи іншого податку (власне об'єкта податкового зобов'язання як правовідносин), входить пеня, нарахована на таку суму, а також штрафні санкції, якщо вони були застосовані.

При цьому, цікавою є одна особливість вказаного визначення. Законодавець, використовуючи конструкцію «сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахування штрафних санкцій за їхньої наявності)» фактично вказує, що штрафні санкції, якщо вони були застосовані, входять в суму узгодженого грошового зобов'язання. Але згідно з іншими положеннями Податкового кодексу України, які ми наводили, термін «грошове зобов'язання» чи «сума грошового зобов'язання» фактично означає або суму податку, яку платник податків повинен сплатити (що прирівнюється до об'єкта податкових зобов'язальних правовідносин), або штрафні санкції, якщо вони були застосовані, або ж суму двох значень. У наведеній конструкції законодавець також робить акцент на тому, що таке грошове зобов'язання має бути узгодженим. Виникає запитання: Чи повинна сума штрафу бути також узгоджена? За логікою законодавця виходить, що так. На нашу думку, необхідно звернути увагу на поняття «узгодження», щоб зробити висновок, чи впливає ознака узгодженості на склад грошового зобов'язання в розумінні чинного податкового законодавства.

В українській мові «узгоджувати» означає «надавати відповідність чому-небудь, єдності з чим-небудь, встановлювати відповідність, єдність між чим-небудь»⁵. Здавалося б, у сенсі цього слова для податково-правового регулювання мова йде про певні договірні елементи, про досягнення консенсусу між платником по-

датків і податковим органом з певних питань. У такому випадку питання узгодження суми податку, яку потрібно сплатити, а тим більше – штрафних санкцій, було би позбавлене сенсу, адже це – саме ті відносини, в яких владність держави та імперативний характер регулювання проявляються якнайсильніше.

Разом з тим, якщо звернутись до положень чинного податкового законодавства, можна з'ясувати, що під цим терміном мається на увазі дещо інший процес. Податковий кодекс України не подає визначення поняття «узгодження». Одночасно ст. 105 ПК має назву «Узгодження суми податкового боргу в міжнародних відносинах», і в п. 105.1 встановлено: «У разі якщо платник податків вважає, що податковий борг в міжнародних правовідносинах, визначений контролюючим органом ... не відповідає дійсності, такий платник податків має право ... подати через контролюючий орган компетентному органу іноземної держави скаргу про перегляд такого рішення»⁶.

Більше того, в п. 105.2 і 105.3 ст. 105 ПК України в розумінні цих самих правовідносин вживаються терміни «оскарження суми грошового зобов'язання в міжнародних правовідносинах» і «перегляд рішення компетентного органу іноземної держави». В інших положеннях Податкового кодексу України термін «узгодження» також використовується для визначення спірних відносин між платником і податковим органом, а в розумінні ст. 65 ПК взагалі отожднюється з процедурою адміністративного оскарження рішення податкового органу. Отже, можна зробити висновок, що відповідність і єдність відповідно суми грошового зобов'язання досягається насамперед не за допомогою компромісу чи домовленостей, а за допомогою винесення обов'язкових для виконання рішень владного суб'єкта і їх оскарження відповідно до процедури, встановленої законом.

Отже, узгодження податкового (або грошового) зобов'язання в розумінні Податкового кодексу України є певним процесом спільного (між платником податків і податковим органом) і кінцевого визначення суми податку, яку зобов'язаний сплатити платник, що реалізується шляхом видання рішень податкового органу і/або їх оскаржень. Тобто йдеться про податковий спір вже на етапі визнання суми податку, який належить сплатити. Отже, доки не буде остаточно узгоджена сума грошового

⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17.

⁵ Словник української мови в 11 томах / за заг. ред. І.К. Білодіда. – Том 10. – К.: Наукова думка, 1979, с. 406.

⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17.

зобов'язання, в склад якого входить і сума податку – об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин, не може вважатись виконаним і саме податкове зобов'язання.

Щоправда, слід мати на увазі два моменти. По-перше, така процедура узгодження не є обов'язковою – у більшості випадків платники податків самостійно визначають суму податку до сплати і сплачують її у встановлені законом строки, що, власне, і є ідеальною моделлю розвитку податкового зобов'язання. По-друге, результат такого спору, якщо він буде мати місце, тобто фактичне узгодження суми податку, може як змінити, так і не змінити об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин.

Якщо в результаті правовідносин узгодження сторони (держава в особі податкового органу і платник податку) доходять до тієї суми податку, яку платник повинен сплатити згідно з вимогами закону, то податкові зобов'язальні правовідносини не змінюються, оскільки не змінюється характеристика їхнього об'єкта. Якщо ж платник податку правильно вирахував суму податку, а податковий орган незаконно донарахував суму основного зобов'язання і/або санкції, можна говорити про те, що характеристика грошової суми як об'єкта правовідносин змінилась.

В цьому випадку можна провести ще одну паралель з цивільними зобов'язальними правовідносинами. Справді, рішення податкового органу про збільшення суми податку можна прирівнювати до пропозиції зміни умов договору, в той час як неоскарження такого рішення – до прийняття цих змін другою стороною. Ще більшої подібності надає цим відносинам той факт, що порушення закону зі боку податкового органу не має значення – якщо платник податків погодиться з донарахованою сумою, саме спільна збільшена сума буде новим об'єктом податкових зобов'язальних правовідносин. Такий механізм нагадує один із принципів цивільного права, відповідно до якого сторони можуть на свій розсуд відступити від вимог цивільного законодавства при укладанні договору.

Варто зауважити, що питання зміни чи відсутності змін податкового законодавства має радше теоретичний характер, адже податкове регулювання часто є досить складним, і для того щоб вирахувати правильну суму податку, яка підлягає сплаті, потрібні достатні знання у сфері бухгалтерського обліку, податкового законодавства і обставин справи (господарських операцій платника і технічного стану його основних засобів тощо). Як правило, такими знаннями зі сплати конкретного податку ні од-

на особа не володіє так, як працівники податкових органів, які здійснюють перевірку платника податків, і самі платники, які беруть участь в процедурі узгодження. Тому об'єктивне визначення того, чи змінився об'єкт податкових зобов'язальних правовідносин, тобто чи відрізнятиметься узгоджена сума від тієї, вимоги зі сплати якої встановлені законом, ускладнено.

Одночасно з цього теоретичного висновку слідує один не менш важливий момент: якщо застосовується процедура узгодження чи кінцевого визначення суми податку, яка підлягає сплаті, вона завжди передує виконанню податкового зобов'язання, незалежно від того, чи включає вона тільки процедуру видачі рішень податкового органу, чи і їх оскарження. Отже, виникнення податкового спору можливо не лише внаслідок невиконання зобов'язання зі сплати податку, а і на етапі зміни правовідносин податкового зобов'язання.

На це вказують і положення ст. 56 Податкового кодексу України. Зокрема, відповідно з пп. 56.17.5. п. 56.17 цієї статті днем узгодження грошового зобов'язання платника податків вважається день закінчення процедури адміністративного оскарження. Отже, до узгодження суми грошового зобов'язання належать також і судові розгляди спорів про оскарження рішень податкових органів про нарахування платнику сум податку.

Відносно законодавчого визначення грошового зобов'язання слід зробити висновок, що воно не суперечить ні нормам Податкового кодексу України, ні іншим положенням законодавства, оскільки суми штрафів, які входять до складу грошового зобов'язання відповідно до пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 «Визначення понять» Податкового кодексу України також можуть бути узгоджені. Отже, відповідно до визначення пп. 14.1.175. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України сума податкового боргу складається із сум податку, за яким податковий орган і платник податків домовились, штрафних санкцій, нарахованих податковим органом за порушення платником вимог податкового законодавства і пені. Враховуючи, що закон в складі податкового боргу чітко розмежовує суму грошового зобов'язання, яке належить узгодженню, і пеню, неважко зробити висновок, що сума пені не належить узгодженню і не є частиною грошового зобов'язання. Тож можна зробити висновок, що сплата чи несплата пені не впливає на виконання податкового зобов'язання у випадку погашення всієї суми грошового зобов'язання в розумінні Податкового кодексу України.