

## АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС, ФІНАНСОВЕ ПРАВО, ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 336.145.2

DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v2.2024.13>

*О. Є. Деменко*

*orcid.org/0009-0005-4992-9907*

*кандидат юридичних наук,*

*асистент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

### ЗНАЧЕННЯ ТА НАСЛІДКИ ОФІЦІЙНИХ ТРАНСФЕРТІВ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Складність, багаторівневість відносин оподаткування обумовлює побудову узгодженої конструкції режиму виконання податкового обов'язку на межі з іншими галузевими чи підгалузевими засобами впливу на цей різновид суспільних відносин. Податковий обов'язок передбачає реалізацію чіткої мети своєчасного надходження коштів від сплати податків та зборів до доходних частин бюджетів. Але враховуючи те, що податковий обов'язок обумовлює упорядкування трьох ланок, трьох його складових треба виходити з узгодженості дій не лише щодо перерахування грошей до бюджету.

Проблема співвідношення обов'язку і сплати податку з податковим обов'язком залишається досі доволі актуальною. Податковий обов'язок в широкому сенсі як комплекс дій щодо обліку сплати та звітності значно ширше ніж обов'язок сплачувати податки та збори. «... Сплата податку представляє собою реалізацію основного обов'язку платника і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Виходячи з цього можна зробити висновок, що податковий обов'язок в широкому значенні включає: 1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок по сплаті податків та зборів; 3) обов'язок з податкової звітності». Саме тому, оцінюючи сферу відносин які обумовлюються податково-правовим регулюванням треба виходити із оцінки широкого кола дій учасників податковий правовідносин, а не зосереджувати увагу виключно на оцінці обставин перерахування коштів платників податків та зборів в рахунок їх податкового обов'язку.

Зрозуміло, що реалізація податкового обов'язку пов'язується перш за все із застосуванням норм податкового законодавства. Відповідно до п. 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України цей законодавчий акт регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків та зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та

зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [1]. При цьому важливо враховувати, що регулювання Податковим кодексом України стосується тих відносин, які виникають на підставі вже існуючих законодавчих приписів щодо податків та зборів. Іноді до сфери регулювання Податкового кодексу України включають і відносини, які характеризують законотворчі процедури щодо прийняття актів податкового законодавства. Але навряд чи з цим можна погодитись, бо саме справляння податків та зборів починається тоді, коли відповідна норма чи акт вже набули чинності.

Податкове регулювання відповідно до ст. 1 Податкового кодексу України стосується і відносин адміністрування податків та зборів. Фактично, йдеться про сукупність процедур, які стосуються справляння податків та зборів, узгодження позицій суб'єктів, які приймають в цьому участь. Принципово процедурне регулювання, в цих умовах, має диференціюватися на два блоки. По-перше, це процедури реалізації податкового обов'язку безпосередньо платником податків в межах чіткого додержання норм податкового законодавства. По-друге, це процедури узгодження позицій платника податку та контролюючого органу, процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Принциповою ознакою віднесення таких процедур до податкових є те, що вони відбуваються за участю суб'єктів, які традиційно входять до складу суб'єктів податкових правовідносин на відміну від процедур судового вирішення податкових спорів.

В основі регулювання тих відносин, які внесено до сфери упорядкування Податковим кодек-

сом України знаходиться сукупність норм податкового законодавства. Податкове законодавство України складається з: а) Конституції України; б) Податкового кодексу України; в) Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; г) чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України; д) нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; є) рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів [1].

Не можна не враховувати того факту, що виконання податкового обов'язку забезпечує відповідний рух грошових коштів. В режимі виконання цього обов'язку рух коштів не припиняється після того як сфера упорядкування суспільних відносин виходить за межі впливу податково правових норм. Відповідно до ст. 38 Податкового кодексу України чітко визначено умови, коли можна ставити крапку на виконанні припису податкової норми. Законодавчий підхід в регулюванні цих відносин передбачає: а) сплату в повному обсязі платником сум податкового зобов'язання; б) сплату податку у встановлений законодавством строк; в) сплату податку безпосередньо платником або податковим агентом [1, ст. 38]. У випадку реалізації цих умов можна вважати, що виконання податкового обов'язку в режимі застосування норм податкового законодавства завершено.

В той же час, не можна вважати цей факт кінцевою метою. Передача коштів від платника до, який організовує збирання коштів не є моментом закінчення руху цих коштів. Після передачі платником податку коштів в рахунок його обов'язку вони мають надійти на відповідні казначейські рахунки бюджетів. Відповідно до п. 5 ст. 45 Бюджетного кодексу України податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок [2]. Саме в цих умовах і виникає межа бюджетного та податкового регулювання.

Зрозуміло, що для оцінки характеру та наслідків таких відносин ми маємо спиратися на зміст норм податкового законодавства. Але не можна виключати і доцільності врахування «м'якого права», робити висновки на підставі аналізу судової практики, особливостей вирішення податкових спорів судами. Хотілося б підкреслити, що законодавець акцентовано звертає увагу на певну автономність судових процедур вирішення податкових спорів. В п. 1.3 ст. 1 Податкового кодексу України підкреслюється, що цей акт не регулює питання

погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Кодексом України з процедур банкрутства, з банків, на які поширюються норми Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», проведення комплексних перевірок з метою виявлення фінансових рахунків та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (крім особливостей функціонування єдиного рахунку, подання звітності щодо суми нарахованого єдиного внеску), зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій [1]. Тобто, йдеться про виокремлення особливостей процедурного регулювання тих відносин, які за формальною ознакою можуть бути схожі з податковим, бо характеризують сплату також обов'язкових платежі. В той же час, йдеться про платежі які виключені із вичерпного переліку податків та зборів, або платежів, які не мають відношення до засобів публічно-правового регулювання.

Важливо, на наш погляд, в таких умовах розмежовувати відносини щодо виконання податкового обов'язку та відносини щодо руху коштів, які формують доходні частини бюджетів. На перший погляд з окремими деталями йдеться про одні і ті ж відносини, бо і податкове регулювання, і регулювання щодо обігу коштів які формують надходження до бюджету співпадають. В той же час, підставами цього розмежування має бути: а) різне законодавство; б) різний суб'єктний склад; в) різна мета.

Виконання податкового обов'язку гарантується сукупністю податкових законодавчих норм, які містяться в Податковому кодексі України. В той же час, відносини, які обумовлюють надходження коштів до бюджетів не обмежуються лише сферою податкового регулювання. Значна частина правових заходів та законодавчих норм починає регулювати процес руху коштів вже після того, як податковий обов'язок виконано, коли платник вже передав кошти в рахунок податкового зобов'язання. Подібне регулювання знаходиться поза межами впливу норм Податкового кодексу України і підпадає під сферу регулювання нормами Бюджетного кодексу України [2, ст. 1].

Однією із принципових ознак оцінки змісту правовідношення є характеристика суб'єктного складу. Виходячи з цього критерію вище вказані типи відносин також не збігаються. Якщо податкові відносини передбачають узгодженість правових статусів платників податків (серед яких значна кількість це фізичні особи) і суб'єктів владних повноважень, то відносини щодо руху коштів до доходних частин бюджетів таких учас-

ників взагалі можуть не включати. Центральними учасниками стають органи державного казначейства. Більш того, окремі учасники першого типу відносин не лише не є суб'єктами другого типу відносин, але і ніяким чином впливати на їх розвиток не мають можливості.

Принципова розбіжність між цими двома типами відносин пов'язується і з метою, досягнення якої має забезпечитись відповідними засобами регулювання. Якщо податкові відносини переслідують мету повного і своєчасного виконання податкового обов'язку, повної і своєчасної сплати податку, то мета реалізації наступного типу відносин починається після виконання податкового обов'язку. Йдеться вже про законодавче супроводження руху коштів та цільове їх зарахування до відповідних частин бюджету, формування насиченої доходної частини державного бюджету України чи відповідних місцевих бюджетів.

«Руйнування концепції природи податку через акцент виключно на системне упорядкування імперативного обов'язку платників податку руйнує і низку принципів оподаткування. Не можуть відносини оподаткування регулюватись ефективно та справедливо в умовах, коли невиконання державою своїх обов'язків знижує можливість виконання обов'язку платником... Реалізація податкового обов'язку цілою низкою платників (і першу чергу, підприємствами критичної інфраструктури) обумовлюється виконанням обов'язку з боку держави) [3, с. 170]. Таким чином, характер зустрічних обов'язків як платника, так і держави в податкових правовідносинах об'єктивно обумовлює досягнення балансу інтересів. Надмірний акцент в реалізації мети когось одного із учасників податкових відносин (держави, територіальної громади – в збільшенні податків, платника – в мінімізації сплати податків) призведе лише до руйнування логічної та об'єктивної конструкції балансу інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Подібні відносини, виникають на межі бюджетного та податкового регулювання обумовлюють дуже неоднозначні оцінки в умовах проблемної узгодженості податкового та бюджетного законодавства. Йдеться про ситуацію, коли платник податків зобов'язаний самостійно сплачувати суму податкового законодавства [1, п. 57.1 ст. 57]. У разі якщо платник не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання, він притягується до відповідальності у вигляді штрафу. В той же час, треба чітко пов'язувати обумовленість можливості виконання платником обов'язку по сплаті податку із діями держави, яка має створити для цього відповідні умови. Особливо системно ця вимога постає при реалі-

зації податкового обов'язку підприємствами критичної інфраструктури. Останні дуже часто опиняються перед вибором реєструвати податкові накладні чи використовувати кошти, які надходять за надані ними послуги на придбання засобів, які гарантують безперебійне надання послуг населенню (водопостачання, електропостачання і т.д.).

Отже, бюджетне законодавство закладає підстави вирішення подібного протиріччя і передбачає, що перерахування субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетом на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води і т.д. здійснюється із загального фонду державного бюджету та спеціального фонду державного бюджету [4]. Безпосередній механізм погашення заборгованості перед бюджетом для підприємств субвенціями з державного бюджету місцевим бюджетом на подібні цілі встановлюється Порядком та умовами надання субвенцій [5]. Відповідно до цього Порядку перерахування субвенцій здійснюється на суму різниці між фактичною вартістю та тарифом, що утворилася до початку наступного року і не погашена на дату укладення договору про організацію взаєморозрахунків.

Підставою проведення розрахунків щодо погашення такої різниці є договір про організацію взаєморозрахунків між підприємствами, що виробляли, транспортували та постачали послуги населенню або іншим підприємствам з погашення заборгованості [6]. В основі цього є довідка, що підтверджує наявність в учасників розрахунків такої заборгованості [5]. Саме тому, проведення взаєморозрахунків із погашення заборгованості обумовлює наявність двох умов: а) наявність договору; б) виконання зобов'язань учасників розрахунків на підставі такого договору. Важливо мати на увазі в такому випадку, що погашення податкового боргу, фактичне виконання податкового обов'язку має відбуватися на межі узгодження трьох типів регулювання. По-перше, це безумовно, податкове регулювання, оскільки йдеться про погашення податкового боргу, що має здійснюватися за рахунок застосування норм податкового законодавства. По-друге, це відповідний тип договірної регулювання на підставі норм цивільного чи господарського законодавства. По-третє, це бюджетне регулювання, оскільки виконання податкового обов'язку передбачає в даному випадку повне та своєчасне надходження субвенції із державного бюджету для збалансування можливостей підприємства як виконати податковий обов'язок так і фінансувати своєчасне надання відповідних послуг населенню.

### Література

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI / *Відомості Верховної Ради України*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р., № 2456-VI / *Відомості Верховної Ради України*, 2010, № 50-51, ст. 572.

3. Кучерявенко М.П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*, 2021. № 4. С. 167–181.

4. Про Державний бюджет України на 2017 рік: Закон України від 21 грудня 2016 р., № 1801-VIII / *Відомості Верховної Ради України*, 2017. № 3. ст. 31.

5. 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 18.05.2017, № 332 / *Офіційний вісник України*, 2017. № 43, стор. 27, ст. 1339.

6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду по справі № К/9901/6793/18 від 31 травня 2019 року. URL: [https://protocol.ua/ua/postanova\\_kas\\_vp\\_vid\\_31\\_05\\_2019\\_roku\\_u\\_sprav\\_i\\_820\\_4728\\_17/](https://protocol.ua/ua/postanova_kas_vp_vid_31_05_2019_roku_u_sprav_i_820_4728_17/).

### Анотація

**Деменко О. Є. Значення та наслідки офіційних трансферів для виконання податкового обов'язку.** – Стаття.

Податковий обов'язок в широкому сенсі як комплекс дій щодо обліку сплати та звітності значно ширше ніж обов'язок сплачувати податки та збори. Зрозуміло, що реалізація податкового обов'язку пов'язується перш за все із застосуванням норм податкового законодавства. При цьому важливо враховувати, що регулювання Податковим кодексом України стосується тих відносин, які виникають на підставі вже існуючих законодавчих приписів щодо податків та зборів. Не можна не враховувати того факту, що виконання податкового обов'язку забезпечує відповідний рух грошових коштів. В режимі виконання цього обов'язку рух коштів не припиняється після того як сфера упорядкування суспільних відносин виходить за межі впливу податково правових норм. Не можна вважати цей факт кінцевою метою. Передача коштів від платника до, який організовує збирання коштів не є моментом закінчення руху цих коштів. Після передачі платником податку коштів в рахунок його обов'язку вони мають надійти на відповідні казначейські рахунки бюджетів.

Важливо в таких умовах розмежовувати відносини щодо виконання податкового обов'язку та відносини щодо руху коштів, які формують доходні частини бюджетів. На перший погляд з окремими деталями йдеться про одні і ті ж відносини, бо і податкове регулювання, і регулювання щодо обігу коштів як формують надходження до бюджету співпадають. Підставами цього розмежування має бути: а) різне

законодавство; б) різний суб'єктний склад; в) різна мета. Виконання податкового обов'язку гарантується сукупністю податкових законодавчих норм, які містяться в Податковому кодексі України. В той же час, відносини, які обумовлюють надходження коштів до бюджетів не обмежуються лише сферою податкового регулювання. Значна частина правових заходів та законодавчих норм починає регулювати процес руху коштів вже після того, як податковий обов'язок виконано, коли платник вже передав кошти в рахунок податкового зобов'язання. Подібне регулювання знаходиться поза межами впливу норм Податкового кодексу України і підпадає під сферу регулювання нормами Бюджетного кодексу України. Такі відносини, виникають на межі бюджетного та податкового регулювання обумовлюють дуже неоднозначні оцінки в умовах проблемної узгодженості податкового та бюджетного законодавства. Йдеться про ситуацію, коли платник податків зобов'язаний самостійно сплачувати суму податкового законодавства. Бюджетне законодавство закладає підстави вирішення подібного протиріччя і передбачає, що перерахування субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетом на погашення різниці між фактичною вартістю теплової енергії, послуг з централізованого опалення, постачання гарячої води і т.д. здійснюється із загального фонду державного бюджету та спеціального фонду державного бюджету.

**Ключові слова:** податковий обов'язок, податкове законодавство, інтереси в податковому регулюванні, бюджетне регулювання, субвенція, несприятливі наслідки для платника, принципи оподаткування.

### Summary

**Demenko O. Ye. Value and consequences of official transfers for implementation of tax duties.** – Article.

Tax duty in wide sense as a complex of actions in relation to the account of inpayment and accounting considerably wider, than duty to pay taxes and collections. Clear that realization of tax duty contacts foremost with application of norms of tax law. It is thus important to take into account that adjusting of Ukraine the Internal revenue code touches those relations that arise up on the basis of already existent legislative binding overs in relation to taxes and collections. It is impossible not to take into account circumstance that implementation of tax duties provides a corresponding cash flow. In the execution of these duties state motion of money does not cease after that as a sphere of arrangement of public relations goes out outside influence tax legal norms. It is impossible to consider this fact an ultimate goal. Transmission of money from a payer to, that organizes collection of money is not the moment of completion of motion of these money. After the transmission of tax of money a payer on account of his duty they must come on the corresponding treasury accounts of budgets.

It is important in such terms differentiate relations in relation to implementation of tax duties and relations in relation to motion of money that form profitable parts of budgets. On the face of it with separate details speech goes about the same relations, because and tax adjusting, and adjusting in relation to turnover of money that form entering budget coincide. The grounds of this differentiation must be: a) different legislation; б) different subject composition; в) different aim. Implementation of tax duties is guaranteed by totality of tax legislative norms that is contained in the Internal revenue code of Ukraine. At the same time, relations that stipulate the receipt of money to the budgets not limited

to only the sphere of the tax adjusting. Considerable part of legal measures and legislative norms begins to regulate the process of motion of money already since a tax duty is carried out, when a payer already passed money on account of tax obligation. The like adjusting is out of limits of influence of norms of the Internal revenue code of Ukraine and falls under the sphere of adjusting of the Budgetary code of Ukraine norms. Such relations, arise up on verge of the budgetary and tax adjusting stipulate very ambiguous estimations in the conditions of problem coordination of tax and budgetary law. Speech goes about a situation, when a

taxpayer is under an obligation independently to pay the sum of tax law. A budgetary legislation underbuilds decision of similar contradiction and provides for, that enumeration of subventions from the state budget by a local budget on redemption of difference between the actual cost of thermal energy, services in the centralized heating, supply of hot water et cetera comes true from the general fund of the state budget and special fund of the state budget.

*Key words:* tax duty, tax law, interests in the tax adjusting, budgetary adjusting, subvention, unfavorable consequences for a payer, principles of taxation.