

ПОДАТКОВИЙ БОРГ: СУТНІСТЬ ТА СПОСОБИ ВПЛИВУ НА ПЛАТНИКА ДЛЯ ЙОГО ПОГАШЕННЯ

Стаття присвячена дослідженню сутності категорії «податковий борг», встановленню її співвідношення з іншими спорідненими категоріями, визначенню її структурної побудови та характеристиці наслідків, що настають у разі невиконання податкового обов'язку. Розглядаються засоби впливу на платників податків у разі належного та неналежного виконання ними податкового обов'язку, проводиться класифікація засобів забезпечення його виконання. Визначаються характерні риси окремих механізмів забезпечення виконання податкового обов'язку та встановлюються підстави їх застосування.

Ключові слова: адміністративний арешт майна, адміністрування, зупинення видаткових операцій, пеня, погашення податкового боргу, податкова застава, податкове зобов'язання, податковий борг, податковий обов'язок, податок.

Постановка проблеми. Вчасне виконання податкового обов'язку у повному обсязі є запорукою нормального фінансування бюджетів. Останні протягом бюджетного періоду виконуються одночасно за доходами та видатками, тому надходження податків і зборів у встановлені строки є надзвичайно важливим. Утім ця мета не завжди може бути досягнута через виникнення об'єктивних причин або існування суб'єктивних факторів. У даному випадку бюджети недоотримують кошти, що призводить до ускладнення виконання державного та місцевого бюджетів за видатками. При виникненні податкового боргу важливо якомога швидше його погасити, для чого на практиці застосовуються механізми мотивації платників податків погасити свій податковий борг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим аспектам реалізації податкового обов'язку та погашення податкового боргу приділялась чимала увага з боку як науковців, так і практикуючих юристів. Аналіз наукових думок дослідників дозволяє виділити певні праці, які стосуються саме цієї тематики. До таких праць можна віднести дослідження, які проводилися: Р. Г. Браславським, Л. К. Вороною, О. О. Головашевичем, П. М. Дуравкіним, М. П. Кучерявенком, В. Г. Паркулабом, І. Л. Самсіним, А. О. Храбровим, С. В. Шаховим та іншими вченими.

Невирішені раніше проблеми. Юридично значимі наслідки настають у разі неналежного виконання будь-якого обов'язку або зобов'язання. Це стосується і невиконання податкового обов'язку, у наслідку чого виникає податковий борг та до платника застосовуються заходи впливу з боку контролюючих органів. При цьому такі заходи, як податкова застава і адміністративний арешт активів, можуть застосо-

уватися виключно в разі виникнення податкового боргу, а розстрочення і відстрочення можуть застосовуватися і до його виникнення. Наразі недостатньо розробленими залишаються положення щодо визначення сутності таких заходів, їх класифікації, визначення їх ефективності на різних етапах реалізації платниками своїх обов'язків.

Мета. Основна мета даної статті полягає у визначенні кола механізмів, спрямованих на мотивацію платника податків погасити свій податковий борг, а також у встановленні ефективності цих механізмів.

Виклад основного матеріалу. При визначенні податкового боргу український законодавець оперує поняттям «податкове зобов'язання», що на перший погляд не узгоджується із термінологією податково-правового регулювання. Під податковим боргом розуміється «...сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання...» [1, ст. 14]. При цьому категорія «зобов'язання» зазвичай використовується у приватних галузях права – цивільному, господарському тощо. З цього приводу в науковій літературі вчені наголошували, що застосовувати термін «зобов'язання» недоречно при характеристиці податкового обов'язку [2; 3].

Податковим обов'язком наразі визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України та законами з питань митної справи [1]. Це ще раз підкреслює недоречність застосування при характеристиці податкового обов'язку терміна «зобов'язання», що має цивільно-правове «забарвлення». Водночас

варто звернути увагу на положення ст. 5 цього Кодексу, відповідно до яких «у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу» [1].

Саме таку ситуацію ми і маємо в нашому випадку. Стаття 14 Податкового кодексу України визначає значне коло термінів, що використовуються в ході виконання приписів цього нормативного акта. Міститься в ній і визначення терміна «грошове зобов'язання». Під ним розуміється 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. Тобто йде відсилка до терміна «податкове зобов'язання». Під останнім розуміється «сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством» [1]. Отже, у даному випадку ми маємо враховувати положення статей 5 та 14 Податкового кодексу України при трактуванні понять «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», які використовуються при визначенні терміна «податковий борг». Таким чином, у податково-правовому сенсі під термінами «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання» розуміється сума податку, яку платник має сплатити до відповідного бюджету. Принципова різниця між цими термінами в тому, що перший застосовується в разі виконання податкового обов'язку вчасно і у повному обсязі, а другий – у разі порушення чинного податкового законодавства та виникнення у платника податкового боргу.

Держава зацікавлена у вчасній реалізації податкового обов'язку, що обумовлено, як зазначалося раніше, одночасним виконанням державного та місцевих бюджетів за доходами та видатками. Бюджетний процес – це регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства [4]. Утім специфіка виконання бюджетів у тому, що у його суб'єктів немає змоги спочатку накопити певну суму коштів, потім її розподілити, після чого витратити – усі ці процеси мають протікати паралельно. Тому питання щодо погашення податкового боргу мають вирішуватися у найкоротші терміни. Для досягнення цієї мети передбачено низку засобів впливу на поведінку платників податків

для створення у них стимулів виконувати свій податковий обов'язок належним чином.

При характеристиці засобів впливу на платників податків варто їх диференціювати за стадією виконання податкового обов'язку. Ми вже зазначали на особливостях закріплення термінологічного апарату, коли при законслухняній поведінці використовується термін «податкове зобов'язання», а при виникненні делікту – «грошове зобов'язання» та «узгоджене грошове зобов'язання». Отже, виходячи з такої диференціації, ми можемо стверджувати про доцільність розподілу засобів впливу податково-правового характеру на дві групи за критерієм деліктності поведінки платника.

На наше переконання, заходи впливу на поведінку платника, спрямовані на належну реалізацію ним податкового обов'язку, впливають із прав контролюючих органів. До них, зокрема, можна віднести: можливість застосування штрафних санкцій; проведення контрольних розрахункових операцій до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування реєстраторів розрахункових операцій; надіслання письмових вимог щодо усунення порушень чинного законодавства; зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється; можливість звернення до суду для впливу на платника та ін.

До заходів впливу на поведінку платника, спрямованих на погашення податкового боргу, можна віднести такі:

- 1) пеня;
- 2) податкова застава;
- 3) адміністративний арешт майна;
- 4) зупинення видаткових операцій на рахунках платників податків.

При цьому в Податковому кодексі України чітко закріплені механізми перших трьох з перелічених заходів. Вони застосовуються на розсуд контролюючого органу та не потребують узгодження з будь-яким іншим суб'єктом. На відміну від такого підходу зупинення видаткових операцій на рахунках платників податків у банках та інших фінансових установах може відбуватися виключно за рішенням суду. Для цього контролюючі органи наділені відповідним правом звертатися до суду в разі незаконного недопущення платником або його представниками посадових осіб контролюючих органів до проведення перевірки, обстеження території, де платник здійснює діяльність тощо.

Правовому регулюванню пені в Податковому кодексі України присвячено окрему главу, у той час

як адміністративний арешт майна та податкова застава регулюються в рамках глави «Погашення податкового боргу» [1]. Подібний підхід законодавця викликає певні зауваження. На наше переконання, виокремлювати пеню в такому форматі не зовсім логічно. П. М. Дуравкін щодо сутності пені зазначає, що вона має стимулювати своєчасну сплату податків і зборів, спонукати до мінімального прострочення їх сплати, а також сприяти компенсації збитків бюджетів, що виникають через подібне прострочення [2, с. 177–178]. У цілому з таким твердженням варто погодитись, але потрібно пам'ятати, що пеня поряд з адміністративним арештом майна та податковою заставою є засобом забезпечення виконання податкового обов'язку, що застосовується при порушенні платником порядку його виконання, тобто при деліктній поведінці платника.

Водночас пеня має певні особливості, що відмежовують її від адміністративного арешту майна та податкової застави. По-перше, пеня є складовою податкового боргу. Це означає, що вона застосовується завжди при його виникненні, тоді як право податкової застави може і не виникнути, а адміністративний арешт майна – не накладено. По-друге, пеня, окрім забезпечувального характеру, має також правовідновлювальний. При виконанні податкового обов'язку вчасно держава має змогу використовувати отриманні кошти, виконувати бюджети за видатками, тоді як невчасне отримання сум від податків і зборів завдає матеріальної шкоди. На її компенсацію спрямовано механізм пені. Нарешті, по-третє, за правилами обчислення пені обраховуються суми, які використовуються при відстроченні або розстроченні не лише податкового боргу, а й податкового зобов'язання (тобто до виникнення податкового боргу). Але ці суми за своєю природою не є пенєю – це плата за можливість перенесення строків сплати податків. Підсумовуючи характеристики пені, варто наголосити, що наявність усіх цих специфічних рис не дає нам підстав для виокремлення її з кола забезпечувальних заходів.

Податкова застава та адміністративний арешт майна мають схожу природу. В обох випадках відбувається обтяження окремих складових права власності платника, що обумовлено неналежним виконанням податкового обов'язку. При застосуванні податкової застави обмежується лише одна складова права власності – право розпорядження майном, що належить платникові. У разі застосування адміністративного арешту майна окрім обмеження права розпорядження платник зазнає додатково обмеження права користування належним йому майном. Крім того, право податкової застави має автоматич-

ний характер – вона застосовується у разі несплати платником належної суми податку з дня виникнення податкового боргу (при обчисленні суми податку контролюючим органом) або з дня, що настає за останнім днем строку, встановленого для сплати податку (при визначенні його суми платником самостійно) [1, ст. 89].

На відміну від податкової застави для застосування адміністративного арешту майна потрібна наявність додаткових підстав. До їх кола належить намагання платника порушити умови перебування майна під податковою заставою шляхом зміни його власника або відмови від проведення перевірки стану збереження майна, виїзд за кордон за наявності податкового боргу, відмова від допуску посадових осіб до перевірки за наявності законно оформлених документів тощо. Також адміністративний арешт майна може застосовуватися до платників у разі відсутності їх реєстрації в контролюючих органах або при відсутності дозволів (ліцензій) на здійснення господарської діяльності та реєстраторів розрахункових операцій [1, ст. 94]. Перелік підстав застосування адміністративного арешту майна закритий та закріплений у Податковому кодексі України.

Висновки. У результаті дослідження способів мотивації платника податків, що має податковий борг, було надано їх класифікацію, визначено мету та суть кожного з них, запропоновано рекомендації щодо вдосконалення механізмів впливу на поведінку платників-боржників. У результаті цього було зроблено наголос на таких принципових моментах. По-перше, у податково-правовому сенсі під термінами «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання» розуміється сума податку, яку платник має сплатити до відповідного бюджету. Цей термін не характеризує права та обов'язки сторін правовідносин, що притаманне приватноправовим галузям. По-друге, принципова різниця між термінами «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання» в тому, що перший застосовується в разі виконання податкового обов'язку вчасно і у повному обсязі, а другий – у разі порушення чинного податкового законодавства та виникнення у платника податкового боргу. По-третє, пеня окрім виконання функції забезпечення виконання податкового обов'язку виконує компенсаційну функцію. По-четверте, застосування механізму зупинення видаткових операцій платників податків відбувається за участі додаткового суб'єкта – суду. По-п'яте, правила обчислення пені застосовуються для обрахування плати за розстрочення та відстрочення не лише податкового боргу (деліктна поведінка), а й податкового зобов'язання (законслухняна поведінка).

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI // Офіц. вісн. України. – 2010. – №92. – Ст. 3248.
2. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Павло Михайлович Дуравкін. – Х., 2010. – 205 с.
3. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Храбров Андрій Олександрович. – Х., 2004. – 182 с.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2010. – №50–51. – Ст. 572.

REFERENCES

1. Podatkoviy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 №2755-VI [Tax Code of Ukraine 02.12.2010r. №2755-VI]. *Ofitsiyniy visnyk Ukrainy*. – *Official Herald Ukraine*. 2010. №92. St. 3248 [in Ukrainian].
2. Duravkin P. M. (2010) Zabezpechennia vykonannia podatkovoho obov'iazku [Enforcement of tax obligation]. *Candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
3. Khrabrov A. O. (2004) Pravove rehuliuвання vynyknennia, zminy i pryypynennia podatkovoho obov'iazku [Rights emergence, change and termination of tax obligation]. *Candidate's thesis*. Kharkiv [in Ukrainian].
4. Biudzhetni kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 №2456-VI [Budget Code of Ukraine 08.07.2010 №2456-VI]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. – *Data of Supreme Council of Ukraine*. 2010. №50-51. St. 572.

О. А. ЕМЕЛЬЯНОВА

соискатель кафедры финансового права Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

НАЛОГОВЫЙ ДОЛГ: СУЩНОСТЬ И СПОСОБЫ ВЛИЯНИЯ НА ПЛАТЕЛЬЩИКА ДЛЯ ЕГО ПОГАШЕНИЯ

Статья посвящена исследованию сущности категории «налоговый долг», установлению ее соотношения с другими родственными категориями, определению ее структурного построения и характеристике последствий, наступающих в случае невыполнения налоговой обязанности. Рассматриваются средства воздействия на налогоплательщиков в случае надлежащего и ненадлежащего исполнения ими налоговой обязанности, проводится классификация средств обеспечения ее исполнения. Определяются характерные черты отдельных механизмов обеспечения исполнения налоговой обязанности и устанавливаются основания их применения.

Ключевые слова: административный арест имущества, администрирование, приостановление расходных операций, пеня, погашение налогового долга, налоговый залог, налоговое обязательство, налоговый долг, налоговая обязанность, налог.

O. O. YEMELYANOVA

Researcher of Department of Financial Law of Yaroslav Mudryi National Law University

TAX DEBT: THE NATURE AND WAYS OF INFLUENCING TAXPAYER FOR ITS REPAYMENT

Problem setting. The article investigates the essence of the category of «tax debt», establishing its relationship with other related categories, determining its construction and structural characterization of the effects that occur in the case of non-tax obligation. Consider means of influencing the taxpayers in case of proper and improper performance of tax obligation is performed classification means to ensure its implementation. Identify the characteristics of specific enforcement mechanisms duty and tax bases of installed applications.

Article's main body. Timely execution of tax obligation in full is the key to proper funding budgets. Last performed during the budget period for both revenues and expenditures because income taxes and taxes on time is extremely important. However, this goal can not always be achieved due to objective reasons of occurrence or existence of subjective factors.

In this case, the budget receive less money, which leads to complication of the State and local budget expenditures. In the event of important tax debt as quickly as possible to extinguish it, which in practice apply mechanisms motivate taxpayers to pay off your tax debt.

Conclusions and prospects for the development. The study ways to motivate the taxpayer has a tax debt, were given their classification defines the purpose and nature of each proposed recommendations to improve mechanisms to influence the behavior of taxpayers-debtors. As a result, emphasis was made on these fundamental points. First, a tax and legal sense, the term «tax liability» and «bond» refers to the amount of tax that taxpayers should pay to the budget. This term does not characterize the rights and obligations of relationships that is inherent to private law sectors. Second, the fundamental difference between the terms «tax liability» and «bond» that first applied in case of the tax obligation on time and in full, and the second – in the case of violation of the tax legislation and the emergence of the payer of the tax debt. Thirdly, the penalty is in addition to executing the enforcement of tax duties the compensation function. Fourth, the application for suspension mechanism taxpayers debit transactions occurs via the optional subject – court. Fifth, the rules for calculating fines applied to calculate fees for installment and deferred tax debt not only (tortious behavior), but the tax liability (law-abiding behavior).

Key words: administrative seizure of property, administration, suspension of debit transactions, penalties, repayment of the tax debt, tax lien, tax liability, tax debt, tax duty tax.

Ємельянова О. О. Податковий борг: сутність та способи впливу на платника для його погашення [Електронний ресурс] / О. О. Ємельянова // Право та інноваційне суспільство : електрон. наук. вид. – 2016. – № 1 (6). – Режим доступу: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2016/06/Yemelyanova6.pdf>.