

## СТАТУСИ ПОДАТКОВОГО БОРГУ: ТЕОРЕТИЧНЕ ТА ПРАКТИЧНЕ ЗНАЧЕННЯ

*Розкрито сутність, поняття, види та статус податкового боргу. Окреслено коло проблем регулювання діяльності та повноважень Державної податкової служби в сфері списання податкового боргу*

**Ключові слова:** сфера погашення податкового боргу, податковий борг, податковий боржник, податкова вимога.

*Раскрыто содержание, понятие, виды и статусы налогового долга. Определен круг проблем регулирования деятельности и полномочий Государственной налоговой службы в сфере списания налогового долга.*

**Ключевые слова:** сфера погашения налогового долга, налоговый долг, налоговый должник, налоговое требование.

*The article disclosed the nature and concept, types and status of the tax debt. Identified the problems of legal regulation and authority of the State Tax Service in the write-off tax debt.*

**Key words:** sphere of tax debt acquittance, tax debt, tax debtor, tax requirement.

Аналізуючи процес формування бюджету в Україні та більшості економічно розвинених країн, не можна не відзначити той факт, що на сьогодні на частку податків припадає від 70 до 90 % усіх бюджетних надходжень. Світова та вітчизняна практика свідчить, що головним джерелом мобілізації коштів та формування фінансових ресурсів держави є податки. Вирішення проблеми існування податкових боргів та пошук шляхів їх скорочення – актуальне та одне з першочергових завдань, які стоять насамперед перед Державною податковою адміністрацією України.

Питання поняття, принципів, засобів забезпечення погашення податкового боргу розглядали в наукових працях С. Бакальчук, В. Бортняк, С. Каламбет, А. Крисоватий, Т. Міщенко, В. Онищенко, С. Позняков, В. Тарасенко та інші науковці. Водночас проблеми, пов'язані із значенням, засобами забезпечення погашення та порядком списання податкового боргу, залишилися недостатньо розкритими. Інформацію з цього приводу можна отримати переважно з нормативно-правових актів, які постійно змінюються та оновлюються, окремих листів та роз'яснень, які надаються державними органами.

За стандартами міжнародних інституцій податковий борг не повинен перевищувати 3 % від обсягів внутрішнього валового продукту, а в Україні, станом на

---

© ЯЦЮК Ольга Віталіївна – кандидат юридичних наук, заступник начальника кафедри Національного університету Державної податкової служби України

© МІЩУК Мар'яна Петрівна – магістр Національного університету Державної податкової служби України

10 грудня 2009 р., він становить 1,4%. Цього року органами державної податкової служби направлено 14,3 тис. позовних заяв до судів щодо стягнення податкового боргу підприємств-боржників на загальну суму понад 4 млрд. гривень<sup>1</sup>. Статуси податкового боргу визначаються шляхом оцінки стану правового регулювання щодо утвореного податкового боргу платника податків та визначення вірогідності його погашення, володіння цією ситуацією податковим органом, спроможності активно впливати на прискорення процесу скорочення податкового боргу. Проблема полягає саме в нечіткому, поверховому трактуванні та характеристиці видів статусів податкового боргу.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181-III (далі Закон № 2181) податковий борг – це податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному або судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання<sup>2</sup>.

З метою надання більш чіткої характеристики цього інституту податкового права податковий борг класифікують за двома основними критеріями: за механізмом формування та за характером заходів стягнення. За механізмом формування податковий борг утворюють: несплачені у встановлені строки податкові зобов'язання, пеня, штрафна санкція; несплачена плата за користування відстрочкою (розстрочкою). За характером заходів стягнення виділяють: інертний статус податкового боргу (до 1-ї, 1-а, 2-а – податкові вимоги) та дійовий статус податкового боргу (активний, пасивний, при процедурі банкрутства, розстрочка (відстрочка), безнадійний). Класифікація за останнім критерієм характеризує рівень взаємовідносин платника податків – боржника із контролюючим органом, ступінь активності співробітників контролюючого органу та види заходів, які можуть бути застосовані з метою забезпечення надходжень до бюджетів та державних цільових фондів. Важливість такого поділу не викликає сумнівів, оскільки дає змогу визначити співрозмірність заходів, які можуть бути застосовані до боржника, його поведінці. Проте підхід до виокремлення та назви класифікаційних груп і підгруп цього статусу, їх відповідності змісту викликає зауваження.

Виділення підгруп інертного статусу податкового боргу ґрунтується на часовій характеристиці, що визначає період, протягом якого платнику надається можливість самостійно, з власної волі, погасити податковий борг. Водночас, податкові органи не застосовують заходи стягнення боргу, але діють з метою спонукання платника податків самостійно погасити податковий борг, попередження про заходи, які можуть бути застосовані у подальшому, та забезпечення погашення податкового боргу (шляхом реєстрації предмету податкової застави, арешту активів платника податків – боржника).

Дійовий статус – це статус податкового боргу боржника, в якому зменшення такого боргу відбувається завдяки певним діям, що вживає податковий керуючий, застосовуючи повноваження, надані йому відповідно до законодавства. Розрізняють п'ять видів дійового статусу, до яких може бути віднесений податковий борг: активний; пасивний; при процедурі банкрутства; розстрочення (відстрочення); безнадійний.

Активний статус податкового боргу – статус в якому податковий керуючий – застосовує до боржників випадки податкових боргів, яких перебувають на обліку

в цьому виді статусу, всі заходи стягнення, що передбачені чинним законодавством. У цьому виді дійового статусу перебуває значна частина податкового боргу. Так, у м. Кіровоград податковий борг до Зведеного бюджету станом на 01.07.09 р. допустили 815 платників податку на суму 102,2 млн. грн. Порівняно з початком року податковий борг збільшився на 27,7 млн. грн. Аналізуючи структуру податкового боргу, можна відзначити, що активний податковий борг становить 12,3 млн. грн., із якого 9,4 млн. грн. (76,4%) – це борг комунальних підприємств. Стан збільшення податкового боргу по комунальних підприємствах має загрозливу тенденцію: лише за червень місяць приріст склав 1,4 млн. грн. Допустили його наступні суб'єкти господарювання: Кіровоградське КП по утриманню шляхів – 532 тис. грн.; ЖЕКи та КРЕПи – 357 тис. грн.; КП «Трест зеленого господарства» – 90 тис. грн.; КП «Міськвітло» – 79 тис. грн.; КП «Кіровоградські ринки» – 60 тис. грн.; КП «Теплоенергетик» – 57 тис. грн.<sup>3</sup> ДП у м. Кіровограді неодноразово зверталася до міськвиконкому з пропозиціями визначення реальних шляхів погашення податкового боргу міських комунальних підприємств.

Слід зазначити, що у застосуванні заходів погашення податкового боргу підприємств державної або комунальної форм власності, ОДПС, дійсно, обмежені законодавством. Так, реалізація активів цих боржників можлива лише за умови дозволу власника такого майна (Фонду державного майна України або відповідної місцевої ради). У разі порушення справи про банкрутство такого підприємства, сесія відповідної ради може накласти мораторій на банкрутство<sup>4</sup>.

Пасивний статус податкового боргу – це вид статусу, в якому працівник підрозділу стягнення податкової заборгованості ОДПС – податковий керуючий – не може застосовувати заходи стягнення до боржника. У пасивному виді дійового статусу знаходяться всі випадки податкового боргу боржника, за яким: готуються документи для ініціювання справи про банкрутство боржника до дня одержання ухвали про порушення справи про банкрутство (підстава – письмово обґрунтоване рішення керівника підрозділу стягнення податкової заборгованості); готуються документи для ініціювання справи в суді про звернення стягнення податкового боргу на майно боржника до дня прийняття наказу та відповідного рішення суду (підстава – письмово обґрунтоване рішення керівника підрозділу стягнення податкової заборгованості); здійснюється розшук (підстава – запит до підрозділів податкової міліції про розшук боржника).

Статус податкового боргу при процедурі банкрутства – це вид статусу, в якому перебувають всі випадки податкового боргу боржника, щодо яких в суді розглядається справа про банкрутство до: одержання ухвал про ліквідацію боржника як юридичної особи або рішення про скасування державної реєстрації фізичної особи підприємця; прийняття ОДПС рішення про відстрочення (розстрочення податкового боргу) на підставі затвердженої судом мирової угоди, яка містить положення про відстрочення (розстрочення) боргів (підстава – ухвала про порушення справи про банкрутство).

У законах України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»<sup>5</sup> та «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»<sup>6</sup> відсутні норми, які б забезпечували дотримання ОДПС вимоги чинного порядку в частині проведення позапланових виїзних документальних перевірок, у разі прийняття рішення щодо припинення юридичної особи. Як наслідок, кожна друга ліквідована юридична особа не перевірена податковими органами, а отже, не з'ясовано, чи повністю підприємства розрахувалися з бюд-

жетом з податкових платежів. Законом «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»<sup>7</sup> не передбачено повноважень Фонду державного майна України (далі ФДМУ) щодо виконання функцій здійснення контролю за веденням процедури банкрутства стосовно держпідприємств, підприємств з державною часткою майна та держмайна, що не увійшло до статутних фондів Акціонерних товариств при приватизації (корпоратизації). Зокрема, участь у проведенні інвентаризації майна; рецензування звітів про незалежну оцінку майна-боржника, яке підлягає реалізації; участь у комітеті кредиторів та господарських судах з правом голосу, участь у затвердженні ліквідаційного балансу, що дозволяє безконтрольно проводити розпродаж майна підприємств державного сектору економіки.

Міністерством економіки України не розроблено порядок продажу активів у рахунок погашення податкового боргу боржника в процедурі банкрутства. Відсутність такого порядку призводить до втрати функцій контролю Державного департаменту з питань банкрутства при здійсненні продажу активів платника податків та забезпечення захисту інтересів держави на різних стадіях провадження у справі про банкрутство для погашення його зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами. Не урегульовано процедуру ліквідації юридичних осіб, що здійснюється на підставі рішення суду, не пов'язаного з банкрутством, внаслідок чого податковими органами роками не знімаються з обліку підприємства, які припинили діяльність. Так, господарським судом Харківської області прийнято 2106 рішень про скасування державної реєстрації СПД, Полтавської – 1431 рішення<sup>8</sup>. В результаті невиконання ліквідаторами судових рішень юридичні особи продовжують рахуватися як платники податків і створюється підґрунтя для зловживань, адже зберігається повний комплект реєстраційних документів, штампів та печаток. Ліберальна та довготривала процедура узгодження і стягнення податкових боргів дає можливість керівникам підприємств-боржників використати час для приховування майна (реалізації, передачі в статутний фонд інших підприємств), реалізація якого могла б забезпечити погашення податкового боргу.

Розстрочення (відстрочення) – це вид його дійового статусу, в якому перебуває податковий борг, сплату якого перенесено на пізніший термін або декілька термінів. Юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, на яких згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню та штрафні санкції, мають право звернутися до податкового органу із заявою про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань. До заяви підприємство додає економічне обґрунтування, яке складається з: аналізу фінансового стану; графіку погашення розстрочених (відстрочених) сум; розрахунків прогнозних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення; інформації про забезпечення виконання розстрочених (відстрочених) податкових зобов'язань. Підставою для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань платника податків є надання ним достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань. Протягом перебування боргу у зазначеному статусі до платника податків – боржника не можуть застосовуватись будь-які заходи стягнення, разом із тим, податковий керуючий повинен слідкувати за дотриманням боржником умов розстрочення (відстрочення).

Безнадійний статус податкового боргу. До цього виду дійового статусу належать випадки податкового боргу боржника: визнаного у встановленому порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю активів банкрута; фізичної особи, яка визнана у судовому порядку безвісно відсутньою або померлою та у разі недостатності майна, на яке може бути направлено стягнення згідно із законодавством; фізичної особи, яка понад 720 днів перебуває у розшуку; податковий борг юридичних та фізичних осіб, стосовно якого минув строк позовної давності; податковий борг юридичних або фізичних осіб, що виник внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин); податковий борг юридичних осіб, визнаних, відповідно до закону, фіктивними<sup>9</sup>.

У безнадійному виді дійового статусу випадок податкового боргу перебуває до дня прийняття рішення керівництвом ОДПС про списання суми податкового боргу та закриття такого випадку.

Процедура списання безнадійного податкового боргу здійснюється у межах відповідного переліку платежів, а саме: податків і зборів (обов'язкових платежів), контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування яких покладено на відповідні контролюючі органи згідно із законодавством; усіх видів пені та штрафних санкцій, що зараховуються до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів (у тому числі пені та штрафних санкцій, нарахованих за порушення строків розрахунків під час здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності), а також плати (процентів) за наданий податковий кредит, які нараховані платникам податків на податковий борг; пені та сум штрафних санкцій, нарахованих на податковий борг, який визнано безнадійним відповідно до Закону, за період з дня виникнення безнадійного податкового боргу до дня прийняття рішення про списання<sup>10</sup>.

Наявність форс-мажорних обставин, які призвели до виникнення у суб'єкта господарювання податкового боргу, є підставою для списання такого боргу в повному обсязі за всіма платежами без обмежень. Враховуючи вищезазначене, борг із податку з доходів фізичних осіб (прибутковому податку з громадян), який виник в результаті обставин непереборної сили та рахується як в картках особових рахунків, так і у платника податків із фактичної виплаченої заробітної плати і підтверджений актами документальних перевірок, підлягає списанню як безнадійний податковий борг, на загальних підставах.

Для прийняття рішення про списання податкового боргу платник податків звертається до органів державної податкової служби за місцем своєї реєстрації або за місцем обліку такого податкового боргу із заявою, у якій зазначається сума податкового боргу, що підлягає списанню, та відповідними документами бухгалтерського обліку, що підтверджують зазначену суму. Списання податкового боргу здійснюється згідно з рішенням керівника органу державної податкової служби, після чого оформлюється акт звірки даних оперативного та бухгалтерського обліків. Визначені до списання суми податкового боргу (за винятком тих сум, що рахувалися за даними бухгалтерського обліку і не були відображені в картках особових рахунків) списуються в картках особових рахунків платників податків даютою прийняття рішення про списання податкового боргу, прийнятого керівником органу державної податкової служби за місцем обліку такого податкового боргу.

Отже, щодо дійового статусу податкового боргу виникають сумніви щодо доцільності віднесення до його видів пасивного, розстрочення (відстрочення),

безнадійного та при процедурі банкрутства, оскільки діяльність працівників ОДПС обмежується та зводиться до заходів із нагляду за дотриманням платником податків – боржником правил збереження та розпорядження активами, які можуть бути стягнуті в рахунок погашення податкового боргу. Тож, класифікувати податковий борг за характером заходів стягнення, які можуть застосовувати співробітники ОДПС, більш доцільно виділяти поряд з інертним та дійовим статусом обмежений, до якого слід включити види: пасивний, розстрочення (відстрочення), безнадійний та при процедурі банкрутства.

Крім того, податковий борг має позитивний аспект, оскільки свідчить про наявні ресурси бюджету, які, зокрема, можуть враховуватися у разі звернення до Світового банку за кредитами. Проте із загальної суми податкового боргу потрібно виділити той, який, дійсно, є резервом, тобто активний податковий борг (податковий борг, до якого можна застосовувати всі заходи стягнення, передбачені чинним законодавством). Подальшої наукової розробки потребують питання пошуку ефективних шляхів застосування цих заходів.

**1.** *Українське національне інформаційне агентство [Електронний ресурс]* – Режим доступу: <http://www.ukrinform.ua/ukr/>. **2.** *Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»* від 20.12.2000 р., № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. **3.** *Кіровоградська обласна державна адміністрація [Електронний ресурс]* – Режим доступу: <http://kr-admin.gov.ua/start.php>. **4.** *Максимова Л.П.* Оптимізація податкової політики регіону як чинник підвищення доходів бюджету // Таврійський науковий вісник: 36. наук, п р. – 2007. – Вип. 49. – С. 305-311. **5.** *Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців: Закон України від 15 травня 2003 року № 755-IV* // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 31-32. — Ст. 263. **6.** *Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 р № 2343-XII* // ВВР – 1992. – № 31. – Ст.440. **7.** *Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 р № 2343-XII* // ВВР. – 1992. – № 31. – Ст. 440. **8.** *Харківська обласна державна адміністрація [Електронний ресурс]* – Режим доступу: <http://www.kharkivoda.gov.ua/> **9.** *Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»* від 20.12.2000 р., № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. **10.** *Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків: Наказ ДПА України від 14 березня 2001 р. № 103.*