

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.16>

О. В. Покатаєва

доктор юридичних наук, професор,
перший проректор
Класичного приватного університету

ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ: ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

У статті доведено, що обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, але він пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й з визначенням термінів, протягом яких він має бути виконаний. Виявлено, що сьогодні податковим законодавством передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава та адміністративний арешт активів платника податків. За результатами дослідження встановлено, що найбільш поширеним способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання є податкова застава. У разі наявності податкового боргу та недостатності коштів щодо його погашення контролюючий орган здійснює продаж майна, що перебуває в податковій заставі, але процес продажу майна, що перебуває в податковій заставі контролюючим органом є не досить врегульованим, що виражається у можливості стягнення коштів і продажу майна платника податків не раніше ніж через 60 календарних днів із дня надіслання (вручення) податкової вимоги. Але тривалий термін дає можливість боржникові для маніпулювання, зокрема, коштами або майном, які є джерелом погашення податкового боргу. Крім того, у разі узгодження грошових зобов'язань у судовому порядку та можливості оскарження протягом усього терміну відбувається відтягування процедури стягнення податкового боргу. Запропоновано скоротити термін 60 календарних днів до 10 або ж вважати направлення податкової вимоги повідомленням про застосування заходів стягнення податкового боргу без надання терміну для самостійної сплати.

Запропоновано внести зміни до п. 95.5 ст. 95 Податкового кодексу України щодо скасування обмеження суми податкового боргу за самостійно задекларованими грошовими зобов'язаннями.

З метою вдосконалення механізму погашення податкового боргу шляхом стягнення інкасовими дорученнями запропоновано внести зміни до п. 2.14 «Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» шляхом додавання як обов'язкового реквізиту «Час отримання платіжного документа».

Ключові слова: податковий обов'язок, податковий борг, податкова застава, платник податку, адміністративний арешт.

Постановка проблеми. Поняття податкового обов'язку є однією з центральних категорій податкового права. Водночас обов'язок зі сплати податків є першочерговим і безумовним, таким, що випливає з норми, закріпленої у ст. 67 Конституції України, де регламентується, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, тобто без урахування резидентського статусу платника податку та незалежно від факту здійснення ним

діяльності. Не є визначальним для цілей оподаткування і факт отримання доходу чи прибутку, адже податковий обов'язок має й матеріальні підстави, які пов'язанні з наявністю в платника податку певних матеріальних цінностей (ця норма діє залежно від правової природи об'єкта оподаткування). Важливим питанням залишається з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок сплачувати податок, від чого буде залежати своєчасність його виконання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання податкового обов'язку

в податковому праві вже тривалий час є предметом наукових досліджень, якому основну увагу приділила низка науковців, серед яких такі: О. Дмитрик, М. Кучерявенко, Ю. Костенко, М. Перепелиця та інші. При цьому ними досліджувались, як правило, окремі аспекти податкового обов'язку, що викликає потребу в комплексному та всебічному аналізі цього поняття. На думку М. Легкової, податковий обов'язок – це обов'язок платника податку сплатити в бюджети або в державні цільові фонди відповідну суму коштів у порядку і строки, встановлені податковим законодавством.

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 односторонні владні розпорядження державних органів щодо суб'єктів, які беруть участь у фінансовій діяльності держави. А владність розпоряджень державних органів виявляється в прийнятті рішень, що є обов'язковими для іншої сторони правовідносин. Імперативний характер податкового обов'язку впливає 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).

Визначенню правової природи податкового обов'язку приділяли увагу й зарубіжні науковці. Податковим зобов'язанням, на думку Г. Петрової, є обов'язок платника податків сплатити певний податок (збір) за наявності обставин, встановлених актом податкового законодавства. Податкове зобов'язання покладається на платника податків із моменту виникнення встановлених податковим законодавством зобов'язань, що передбачають сплату

податку (збору). Воно є першочерговим щодо інших, наявних у платника податків неподаткових зобов'язань.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 36.1 ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим і Митними кодексами України.

Обов'язок зі сплати податку чи збору виникає, змінюється чи припиняється за наявності підстав, установлених податковим законодавством, тому найважливішим питанням під час регулювання відносин із приводу сплати податків і зборів є з'ясування моменту, з якого виникає такий обов'язок. Нормативні акти, що регулюють порядок внесення цих платежів, пов'язують обов'язок їхньої сплати з настанням певних обставин, передбачених ПК України та законами з митної справи. Такою основою може бути наявність у платника податку об'єкта оподаткування або вчинення певних дій, у результаті яких у платника податку виникає обов'язок зі сплати податку. До таких дій можна віднести:

- отримання прибутку суб'єктами господарювання – юридичними особами. У цьому разі в таких платників податку виникають обов'язки зі сплати податку на прибуток підприємств, який розраховується шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України (п. 134.1 ст. 134 ПК України [4]);

- отримання доходу фізичною особою, як резидентом, так і нерезидентом, з джерелом походження з України, які повинні сплатити податок на доходи фізичних осіб, що розраховується шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суму податкової знижки звітного року (п. 164.1 ст. 164 ПК України), отримання доходу фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності у вигляді чистого річного оподаткованого доходу, який визначається як різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формах) і доку-

ментально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця (п. 177.2 ст. 177 ПК України [4]);

– здійснення операцій із постачання товарів і послуг на митну територію України, ввезення таких товарів чи послуг на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту або вивезення в режимі експорту (реекспорту). Адже під час вчинення вищевказаних дій фізична чи юридична особа повинні сплатити податок на додану вартість (п. 185.1 ст. 185 ПК України [4]);

– здійснення операцій із ввезення на митну територію України товарів, митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро, товарів чи транспортні засоби, що ввозяться (пересилаються) на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню митними платежами (ст. 277 МК України [5]).

– здійснення операцій із реалізації чи передачі підакцизних товарів, незалежно від мети споживання, якщо особа ввозить такі товари на митну територію України або здійснює реалізацію конфіскованих товарів, спричиняє виникнення в юридичної чи фізичної особи обов'язку зі сплати акцизного податку (п. 213.1 ст. 213 ПК України [4]);

– набуття права власності на об'єкт нерухомості (житлового або комерційного призначення) або права власності чи права користування земельною ділянкою, внаслідок чого в особи виникає обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно (п. 266.2 ст. 266 ПК України) та плати за землю (п. 270.1 ст. 270 ПК України [4]);

Проте податковий обов'язок пов'язується не тільки з підставами його виникнення, а й чітко визначається конкретними термінами, протягом яких він має бути виконаний. Виконання податкового обов'язку реалізується сплатою податку, збору (обов'язкового платежу). Виконання обов'язку зі сплати податків і зборів ґрунтується на кількох факторах, серед яких: рівень правової культури та податкової дисципліни платника податків; можливість застосування державного примусу в разі порушення норм податкового законодавства. Тому виникає необхідність

у запровадженні спеціальних забезпечувальних заходів, зміст яких зумовлюють специфічні особливості предмета й методу правового регулювання в межах окремих галузей права. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо податковий обов'язок у широкому розумінні охоплює обов'язок із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів [6]. У свою чергу, способи, що забезпечують сплату податкових платежів, передбачають забезпечення як безпосередньо суми самих платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів (сплата штрафу, пені), а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку.

Сьогодні Податковим кодексом України передбачено такі способи забезпечення виконання податкового обов'язку: податкова застава та адміністративний арешт активів платника податків. Механізм забезпечення виконання податкового обов'язку спрямований винятково на сплату податків і зборів. Якщо в широкому розумінні податковий обов'язок охоплює обов'язок із ведення податкового обліку, сплати податків і зборів, подання податкової звітності, то способи забезпечення виконання податкового обов'язку стосуються гарантій реалізації податкового обов'язку лише в частині сплати сум податків і зборів, що забезпечується додатковими гарантіями, які примушують платника податків виконувати податковий обов'язок повною мірою й у встановлений законодавством термін. У свою чергу, способи забезпечення сплати податків і зборів передбачають як безпосередньо суми податкових платежів, так і компенсацію втрат бюджетів від несвоєчасної сплати податків і зборів, а також витрат на примусове виконання податкового обов'язку, що реалізується завдяки нарахуванню пені.

Найбільш поширеним способом забезпечення сплати платником податків

грошового зобов'язання (сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється у зв'язку з порушенням останнім вимог податкового законодавства), є податкова застава (пп. 14.1.39, п. 14.1, ст. 14 ПК України [4]).

Право податкової застави виникає: у разі несплати у строки, встановлені податковим законодавством, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; у разі несплати у встановлені строки суми грошового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу (п. 89.1 ст. 89 ПК України [4]).

У разі наявності податкового боргу та недостатності коштів щодо його погашення контролюючий орган здійснює продаж майна, що перебуває в податковій заставі. Відповідно до п. 95.7 ст. 95 ПК України, продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації.

Проведення цільових аукціонів із продажу майна платника податків здійснюється щодо майна, яке перебуває в податковій заставі, окрім майна: щодо обігу якого встановлено обмеження законом; яке може бути згруповане та стандартизоване; що швидко псується, а також іншого, обсяги якого не є достатніми для організації прилюдних торгів; цінних паперів [8].

За роз'ясненням Вищого адміністративного суду України, процедура стягнення податкового боргу за кошти на рахунок платника податків може бути ініційована шляхом внесення подання в порядку ст. 183-3 КАС України на підставі звернення контролюючого органу до суду щодо надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу через майно платника податків, що перебуває в податковій заставі. У разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд приймає у триденний строк із моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника, постанову по суті заявлених вимог, яка підлягає негайному виконанню [9].

Але цей процес є не досить врегульованим, що дискредитує функції контролюючих органів щодо погашення податкового боргу. Зокрема, згідно з п. 95.2 ст. 95 ПК України стягнення коштів і продаж майна платника податків здійснюється не раніше ніж через 60 календарних днів із дня надіслання (вручення) податкової вимоги. Такий тривалий термін дає можливість боржнику для маніпулювання, зокрема коштами або майном, які є джерелом погашення боргу. Крім того, у разі узгодження грошових зобов'язань у судовому порядку платник податків має таку можливість протягом усього терміну оскарження, а надання 60 днів для самостійної сплати лише відтягує процедуру стягнення податкового боргу. Вважаємо доцільно скоротити термін 60 календарних днів до 10, або ж вважати направлення податкової вимоги повідомленням про застосування заходів стягнення податкового боргу без надання терміну для самостійної сплати, або розглянути питання скасування направлення податкової вимоги, враховуючи надання чинним законодавством терміну для сплати податкового зобов'язання, визначеного в податковій декларації, – 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання декларації (п. 57.1 ст. 57 ПК України), а у разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом – 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення рішення, крім випадків, коли здійснюється оскарження.

Крім того, п. 95.5 ст. 95 ПК України передбачено можливість стягнення коштів із готівки боржника та з його рахунків у банківських установах за рішенням керівника контролюючого органу без звернення до суду за умови, якщо податковий борг за визначеними в податковій декларації зобов'язаннями перевищує 5,0 млн грн та не сплачується протягом 90 календарних днів. Вважаємо, що доцільно внести зміни до п. 95.5 ст. 95 ПК України та скасувати обмеження суми податкового боргу. *Досягнення податкового боргу за самостійно задекларованими грошовими зобов'язаннями має бути без обмеження суми.*

Вважаємо, що потребує вдосконалення й механізм погашення податкового боргу

шляхом стягнення інкасовими дорученнями. Загальні правила для всіх учасників безготівкових розрахунків визначені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою Правління НБУ від 21 січня 2004 р. № 22. Відміткою про дату реєстрації банком платіжного доручення платника про сплату платежів до бюджету є заповнення в ньому реквізиту «Дата надходження», «Дата виконання», а банк стягувача заповнює реквізит «Дата надходження в банк стягувача» і після закінчення операційного часу, на документах, прийнятих банком, ставиться штамп «Вечірня» (п. 2.14 Інструкції [7]).

Вважаємо, що з метою підвищення ефективності погашення податкового боргу доцільно до реквізиту «Дата надходження» додати реквізит «Час отримання платіжного документа», що дасть змогу чітко встановити час надходження платіжного доручення від платника податків, який має податковий борг до банківської установи.

Висновки і пропозиції. За результатами дослідження встановлено, що найбільш поширеним способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання є податкова застава. Але процес продажу майна, що перебуває в податковій заставі контролюючим органом, є не досить врегульованим, що виражається у можливості стягнення коштів і продажу майна платника податків не раніше ніж через 60 календарних днів із дня надіслання (вручення) податкової вимоги. Але тривалий термін дає можливість боржнику для маніпулювання, зокрема, коштами або майном, які є джерелом погашення боргу. Крім того, у разі узгодження грошових зобов'язань у судовому порядку та можливості оскарження протягом усього терміну відбувається відтягування процедури стягнення податкового боргу. Запропоновано скоротити термін 60 календарних днів до 10 або ж вважати направлення податкової вимоги повідомленням про застосування заходів стягнення податкового боргу без надання терміну для самостійної сплати.

Запропоновано внести зміни до п. 95.5 ст. 95 ПК України щодо скасування обмеження суми податкового боргу за

самостійно задекларованими грошовими зобов'язаннями.

З метою вдосконалення механізму погашення податкового боргу шляхом стягнення інкасовими дорученнями запропоновано внести зміни до п. 2.14 «Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» шляхом додання як обов'язкового реквізиту «Час отримання платіжного документа».

Список використаної літератури:

1. Легкова М.Ф. Податкове право : посібник / М.Ф. Легкова, В.Б. Марченко. Київ : КНЕУ, 2004. 225 с. URL: <https://www.twirpx.com/file/254445>.
2. Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенко. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. ISBN 966-667-108-5. URL: <http://uristinfo.net/nalogovoe-pravo/141-mp-kucherjavenko-podatkove-pravo/3724-glava-16-podatkova-zvitnist.html>.
3. Петрова Г.В. Налоговое право : учебник для вузов. Москва : ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – С. 55.
4. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Митний кодекс України: Закон від 13.03.2012 р., № 4495-VI. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
6. Кучерявенко М.П. Податкове право : навч. посібник. Харків : Право, 2013. 536 с. URL: http://megalib.com.ua/content/9313_Kontroluuchi_organ_i_ta_organ_i_styagnennya.html.
7. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління від 21 січня 2004 р. № 22 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.
8. Про затвердження Порядку проведення цільових аукціонів з продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі : Наказ від 22 травня 2017 р. № 518 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0748-17>.
9. Вищий Адміністративний суд України : Лист від 2 лютого 2011 р. № 149/11/13-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11>.

Pokataieva O. Tax execution: legal problems and ways of solution

The article proves that the obligation to pay tax or levy arises, changes or terminates in the presence of the grounds established by the tax legislation, but it is associated not only with the grounds for its occurrence, but also with the determination of the terms within which it must be fulfilled. It has been revealed that tax law provides for the following methods of tax compliance: tax liens and administrative seizure of taxpayer assets. The study found, that the most common way to ensure the payment of taxpayer monetary liability, is a tax lien. In the case of tax debt and insufficient funds for its repayment, the controlling authority sells the property, which is in the pledge, but the process of selling the property, which is in the pledge to the controlling body, is insufficiently regulated, which is reflected in the possibility of collection of funds and sale of property of the payer taxes not earlier than 60 calendar days from the date of submission (delivery) of the tax claim. But a long term enables the debtor to manipulate, in particular, the funds or property that are the source of the tax debt. In addition, in the event of a reconciliation of monetary obligations in the court, and the possibility of appeal throughout the term, there is a delay in the procedure of collection of tax debt. It is suggested to reduce the period of 60 calendar days to 10, or to consider sending a tax claim as a notice on the application of measures of tax debt collection without providing a deadline for self-payment.

It is proposed to amend Art. 95.5, Art. 95 of the Tax Code of Ukraine to abolish the limitation of the amount of tax debt on self-declared monetary obligations. In order to improve the mechanism of paying off the tax debt by collecting money orders, it is proposed to amend item 2.14 "Instructions for cashless payments in Ukraine in national currency" by adding as a mandatory requisite "Time to receive a payment document".

Key words: tax liability, tax debt, tax lien, taxpayer, administrative arrest.