

УДК 336.225.642(477)

Мединська Т. В.,
к.е.н., доц., доцент кафедри фінансів, кредиту та страхування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Понятівський І. С.,
аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Керод Т. Р.,
аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В СИСТЕМІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

Анотація. В статті розглянуто механізм та способи адміністрування податків та зборів, які віднесені до статусу податкового боргу. Висвітлюється суть діяльності податкового керуючого в процесі погашення податкової заборгованості на різних стадіях. Запропонована нова модель в процедурі погашення податкового боргу, з відповідним вдосконаленням податкового законодавства. Якісно новий концептуальний підхід надасть змогу якісно та швидко забезпечувати адміністрування в казну держави податків та зборів, що отримали статус заборгованості. Зроблено висновок, що максимальне закріплення сукупності дій щодо погашення податкового боргу, в особі податкового керуючого, є беззаперечним шляхом покращення адміністрування податків та зборів у розрізі погашення боргу, оскільки нинішня модель є малоефективною та не забезпечує якісне відпрацювання дій податкового керуючого, що пов'язані з процедурою боротьби з існуванням податкового боргу.

Ключові слова: податковий борг, податковий керуючий, адміністрування податків та зборів, орган ДФС, податкова вимога, податкова застава, стягнення коштів.

Medynska T. V.,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Credit and Insurance,
Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Poniativskyi I. S.,
Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Kerod T. R.,
Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

REPAYMENT OF TAX DEBT IN THE SYSTEM OF ADMINISTERING TAXES AND FEES IN UKRAINE

Abstract. The article deals with the mechanism and methods of administering taxes and fees that are classified as tax debts. The essence of the activity of the tax administrator in the process of tax debt repayment at different stages is highlighted. A new model is proposed in the procedure for repayment of tax debt, with the corresponding improvement of tax legislation. A qualitatively new conceptual approach will provide an opportunity to provide fast administration to the state treasury of taxes and fees that have received the status of debt. It is concluded that the maximum consolidation of actions for repayment of tax debt by the person of the tax administrator is undeniable due to improving the administering of taxes and fees in terms of repayment of debt, since the existent model is ineffective and does not provide sufficient actions of the tax administrator related to the procedure for combating the existence of a tax debt.

Key words: tax debt, tax administrator, administering of taxes and fees, State Fiscal Service body, tax claim, tax pledge, collection of funds

Постановка проблеми. Українська держава, яка так нестримно прагне інтегруватися у європейське співтовариство, йде шляхом реформ та новацій, які постають перед нею на вимогу суспільства. Однак в Україні, як і в більшості країн світу, які пройшли складний етап розвитку суспільства та економіки, наявні проблеми, однією з яких є недосконале податкове законодавство, в тому числі щодо погашення податкової заборгованості. Процес погашення податкового боргу є беззаперечною складовою системи адміністрування податків та зборів, оскільки левова частка коштів, що є грошовими зобов'язаннями платників податків перед державою, не сплачуються в добровільному порядку та віднесені до категорії боргу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами погашення податкового боргу в Україні займалися багато вчених, до них належать: В. Андрущенко, П. Бечко, В. Бортняк, О. Десятнюк, Т. Єфименко, А. Крисоватий та інші. Віддаючи належне доробку учених, варто зауважити, що більшої уваги заслуговує вивчення податкового боргу в системі адміністрування податків та зборів.

Постановка завдання. Провести дослідження та розкрити суть явища податкового боргу, де знайде своє відображення аналіз сучасного стану податкового законодавства, виведення певних недоліків та пропозиції якісного та нового підходу до вирішення питань, пов'язаних із несплатою податкових зобов'язань суб'єктами податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу дослідження. Адміністрування податків пов'язане з управлінською діяльністю органів державної виконавчої влади й організацією процесу оподаткування та ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені та прийнятні правила.

Податковий кодекс України трактує адміністрування податків і зборів як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого кодексом [1].

Головною метою процесу адміністрування податків є вирішення двох основних проблем: забезпечення фіскальних потреб держави; досягнення високого рівня довіри платників податків.

Основними показниками, за якими здійснюється фактична оцінка адміністрування податків органами Державної фіскальної служби (далі – ДФС) України, є [2, с. 251]:

- 1) виконання індикативних показників надходження платежів до бюджету;
- 2) сума донарахованих та сплачених за результатами перевірок податків і зборів, а також штрафних санкцій;

- 3) кількість проведених перевірок;
- 4) результати відпрацювання ризикових операцій та ін.

Водночас існуючі дисбаланси вітчизняної податкової системи зумовлюють недосконалість податкового адміністрування, що значною мірою впливає на виникнення податкового боргу та тіньових відносин у фінансовій сфері.

Податковий борг виникає у разі не сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання у встановлений термін. Процедура погашення податкового боргу регулюється Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI (далі – ПК України) та низками порядків та положень, що затверджені наказами вже неіснуючого Міністерства доходів і зборів України.

Згідно з п. 14.1.175., ст. 14 ПК України податковий борг – це 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].

Тобто податковою заборгованістю можна вважати грошове зобов'язання платника податків, що виникло між ним, з однієї сторони, та державою, – з іншої, але не було своєчасно виконаним. У свою чергу, податковим називається борг, що виникає в результаті несвоечасної сплати платником податків зобов'язань з платежів до бюджету. Податковий борг, як і будь-яка інша заборгованість, підлягає погашенню платником податків незалежно від структури такого боргу, причин та часу його виникнення, а також суми такого боргу (починаючи з мінімуму, що закладений в сумі 340 грн.), та включаючи інші фактори.

Погоджуємося з думкою В. Бортняка, який зазначає, що податковий борг – це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок невиконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період; це результат діяльності юридичних і фізичних осіб, унаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України; це систематичне чи одноразове невиконання зобов'язань зі сплати податкових платежів і зборів суб'єктів оподаткування перед державою [3, с. 18].

На нашу думку, визначення поняття податкового боргу висвітлюються в призмі податкових правовідносин, оскільки дані відносини виникають між державою та суб'єктами господарювання з приводу здійснення контролю за надходженнями одними та відповідним грошовим зобов'язанням сплати податків іншими. Принцип “контроль-виконання”, який спостерігається в даних правовідносинах, носить ознаки нерівності, оскільки однією зі сторін виступає держава в особі органу доходів і зборів як суб'єкта владних повноважень. З метою недопущення виникнення такого негативного явища, як податковий конфлікт, реформації, насамперед потрібно піддати органи Державної фіскальної

служби України (далі – органи ДФС) по забезпеченню переходу від фіскального органу до сервісної служби, де основним принципом роботи його буде надання послуг, а не фіску [4, с. 93].

Функції з погашення податкового боргу покладаються на податкового керуючого, який призначається з посадових осіб структурного підрозділу погашення боргу органу ДФС, відповідно до Порядку призначення та звільнення, також функції та повноваження податкового керуючого, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів від 10.10.2013 № 578 (далі – Наказ 578) [5].

З моменту виникнення податкового боргу (що виникає в наступний день за днем, що надається платнику для сплати узгодженого грошового зобов'язання), платнику надсилається податкова вимога, яка містить інформацію стосовно наявності в платника податкового боргу та застереження, що будуть застосовані в разі ігнорування вимог та ухиляння від сплати заборгованості. Податкова вимога є офіційним документом, однак носить вона лише інформаційний характер. Погашення податкового боргу відбувалося би набагато ефективніше, якби податкова вимога набула статусу виконавчого документа, що підлягає обов'язковому виконанню по пред'явленню (на прикладі виконавчого листа, за виданням суду). Надсилання платнику даної вимоги можливе лише коли сума податкового боргу перевищує 20 неоподаткованих мінімумів, тобто 340 грн., що тягне за собою можливість утворення податкового боргу до 340 грн. (більш відомий серед працівників органів ДФС “борг до 1 тисячі”), погашення якого обмежується лише спілкуванням

з представниками підприємств, та довготривалим і обіцяним очікуванням на його сплату.

Наступним важливим заходом, що може спонукати платника до погашення податкового боргу, є податкова застава. Податкова застава – це дії податкового керуючого щодо здійснення опису майна боржника на суму податкового боргу з подальшою реєстрацією обтяжень цього майна у відповідних державних реєстрах.

Податкова застава – один із самих дієвих способів забезпечення погашення боргу, але, як правило, 90% підприємств-боржників, які тривалий час перебувають у боргу, не мають ліквідного майна, а мають ознаки, що підпадають під дію Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”. Однак проблема полягає не лише у відсутності ліквідного майна боржника, а й в тому, що самі платники не зацікавлені у співпраці і бажанні ліквідації заборгованості.

У процесі опрацювання боржників близько 80% з їх числа перебувають на оскарженні в адміністративному чи судовому порядку. Оскаржуються суми податкового боргу (підстави їх нарахувань), податкові вимоги (інші первинні документи) та дії самих податкових керуючих.

Одним із етапів погашення боргу виступає звернення до суду щодо стягнення коштів з рахунків боржника на підставі постанови суду з відповідним задоволенням позовних вимог. Але, як правило, підприємства, які свідомо попадають у податковий борг, не мають активів на рахунках в банках, що обслуговують такого платника.

За даними ДФС, загальна сума податкового боргу в Україні станом на 01.09.2017 року склала



Рис. 1. Структура податкового боргу в Україні станом на 1.09.2017 р.

Складено за даними: [5]

81,6 млрд грн, причому одні з найбільших боргів мають суб'єкти господарювання, які розташовані в анексованому Криму та Донецькій та Луганській областях [5].

Як видно з рисунку 1, найбільша сума податкового боргу – це борг підприємств, не забезпечений активами для погашення, такі підприємства заборгували 25,6 млрд грн, або 31,45% від загальної суми боргу.

Також 15,7 млрд. грн. боргу мають підприємства системи ПАТ “Укрнафта”. Лише протягом 2017 року приріст податкового боргу ПАТ “Укрнафта” у зв'язку із несплатою самостійно задекларованих грошових зобов'язань склав 1,3 млрд грн, і на сьогодні загальна сума боргу підприємства сягнула 13,9 млрд грн.

На сьогоднішній день Офіс великих платників податків отримав всі підстави для вжиття заходів щодо погашення податкового боргу підприємства. Так, 25.10.2017 відповідно до вимог Податкового кодексу України податковий керуючий здійснив вихід на підприємство з метою отримання від ПАТ “Укрнафта” інформації про наявне ліквідне майно підприємства, необхідного для подальшого доопису майна в податкову заставу. Однак боржник не виконав законних вимог податкового керуючого щодо надання необхідної інформації та документів для здійснення їм повноважень щодо погашення податкового боргу. Враховуючи це, було складено акт про перешкоджання діям податкового керуючого. Відповідно до ст. 20, ст. 89 та ст. 91 Податкового кодексу 26.10.2017, в рамках ст. 183³ Кодексу адміністративного судочинства до суду направлено подання щодо зупинення видаткових операцій на рахунках ПАТ “Укрнафта”, крім виплати заробітної плати, соціальних виплат, ЄСВ та інших податків, та зобов'язання виконати законні вимоги податкового керуючого.

Податковий борг підприємств, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких прийнято рішення суду про призупинення стягнення, – 10,3 млрд грн. Таку ж суму – 10,3 млрд грн – заборгували підприємства АР Крим, м. Севастополь, Донецької та Луганської областей.

Банківські установи, які перебувають у процедурі ліквідації, мають заборгованість 7,5 млрд грн.

Найменші суми боргу у підприємств реального сектору економіки – 6,9 млрд грн та фізичних осіб, стягнення заборгованості з яких здійснюється виключно органами Державної виконавчої служби, - 5,1 млрд гривень.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Отже, податковий борг – це негативне явище, яке виникає внаслідок податкових правовідносин, що призводить до втрат очікуваних надходжень коштів до бюджетів відповідних рівнів і носить характер непередбачуваності та фактичності. Тому процес погашення податкового боргу потребує постійного контролю та вдосконалення, оскільки, як вже було сказано, податковий борг – це “резервна ніша”, що має наповнити бюджет країни, і стосовно якого встановлені плани до виконання. Вдосконалення законодавчої бази з метою наділення важелями впливу та відповідними стимулами працівників фіскального органу є запорукою успіху боротьби з податковим боргом та підвищення ефективності адміністрування податків і зборів в Україні.

Підбиваючи підсумки, стосовно процедури погашення податкового боргу в системі адміністрування податків і зборів пропонуємо впровадження на законодавчому рівні наступної авторської моделі:



Рис. 2. Авторська модель процедури погашення податкового боргу в системі адміністрування податків і зборів

Податковий керуючий як суб'єкт владних повноважень повинен бути наділений на законодавчому рівні реальними важелями впливу щодо процедури погашення боргу, через створення інституту податкового провадження, що являє собою комплекс законодавчо врегульованих дій податкового керуючого за певний період з моменту виникнення податкового боргу до повного його погашення. Дані дії включають у себе:

1) винесення постанов про відкриття провадження по стягненню податкової заборгованості перед бюджетами;

2) накладення арешту на майно та рахунки платника, за рішенням керівника органу ДФС, без відповідного звернення до суду;

3) надання податковій вимозі статусу виконавчого документа, що підлягає обов'язковому виконанню (на прикладі виконавчого листа, що видає суд);

4) взаємодія з іншими контролюючими органами держави щодо пошуку майна боржників з відповідним їх обтяженням (МВС, Мін'юст і т.д.);

5) звернення в банківські та інші кредитно-фінансові установи, що обслуговують такого боржника, щодо надання інформації про стан та рух коштів, з відповідним їх стягненням у рахунок погашення боргу (крім обмежень, згідно із законодавством).

Максимальне закріплення сукупності дій щодо погашення податкового боргу, в особі податкового керуючого, є беззаперечним шляхом покращення адміністрування податків та зборів у розрізі погашення боргу, оскільки нинішня модель є малоефективною та не забезпечує якісне відпрацювання дій податкового керуючого, що пов'язані з процедурою боротьби з існуванням податкового боргу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: кодифіковано станом на 01 лютого 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.

2. Мединська Т. В. Етика у сфері адміністрування податків / Т. В. Мединська, І. С. Понятівський // Глобалізаційні процеси в розвитку національних економік : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (31 березня 2016 р.). – Ч. 1. – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 250-252.

3. Бортняк В. А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект) : автореф. дис. ... к.ю.н. : спец. 12.00.07 "Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право" / В. А. Бортняк. – Ірпінь, 2008. – 18 с.

4. Мединська Т. В. Забезпечення погашення податкового боргу як невід'ємна складова податкового адміністрування в Україні / Т. В. Мединська, І. С. Понятівський // Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах євроінтеграції: матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу і аспірантів ЛТЕУ (13-14 травня 2016 р.) / [відпов. за вип. Б. Б. Семак]. – Львів : Растр-7, 2016. – С. 93-94.

5. Порядок призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого: Наказ Міністерства доходів і зборів від 10.10.2013 № 578 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/62922.html>.

6. Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

REFERENCES

1. Podatkovyj kodeks Ukrainy: kodyfikovano stanom na 01 ljutogo 2017 r., available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws>.

2. Medyn'ska, T. V. and Ponjativ's'kyj, I. S. (2016), Etyka u sferi administruvannja podatkiv, Globalizacijni procesy v rozvytku nacional'nyh ekonomik: materialy Mizhnarodnoi' naukovy-praktychnoi' konferencii' (31 bereznja 2016 r.). Ch. 1, Krok, Ternopil', S. 250-252.

3. Bortnjak, V. A. (2008), Mehanizm stjagnennja podatkovogo borhu (administratyvno-pravovyj aspekt) : avtoref. dys. ... k.ju.n. : spec. 12.00.07 «Administratyvne pravo i proces; finansove pravo; informacijne pravo», Irpin', 18 s.

4. Medyn'ska, T. V. and Ponjativ's'kyj, I. S. (2016), Zabezpechennja pogashennja podatkovogo borhu jak nevid'jemna skladova podatkovogo administruvannja v Ukraini, Aktual'ni problemy ekonomiky i torgivli v suchasnyh umovah jevrointegracii': materialy naukovoi' konferencii' profesors'ko-vykladac'kogo skladu i aspirantiv LTEU (13-14 travnja 2016 r.), vidpov. za vyp. B. B. Semak, Rastr-7, L'viv, s. 93-94.

5. Porjadok pryznachennja ta zvil'nennja, a takozh funkcii' ta povnovazhennja podatkovogo kerujuchogo: Nakaz Ministerstva dohodiv i zboriv vid 10.10.2013 № 578, available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/62922.html>.

6. Oficijnyj portal Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukrainy, available at : <http://sfs.gov.ua>.