



УДК 347.73

*Ємельянова Ольга Олександрівна,
здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

БЕЗНАДІЙНИЙ ПОДАТКОВИЙ БОРГ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ТА ПОГАШЕННЯ

Стаття присвячена дослідженню сутності безнадійного податкового боргу, встановленню його різновидів, окресленню суб'єктного складу учасників відносин з приводу визначення податкового боргу безнадійним та його подальшого списання. Увага звертається на специфіку сучасного стану діяльності платників податків та на причини, що призводять до утворення безнадійного податкового боргу. Окремо розглядається питання щодо існування та розвитку в останній час специфічних механізмів визнання податкового боргу безнадійним, які пов'язуються із військовими діями на території України.

Ключові слова: *безнадійний податковий борг, відстрочення податкового боргу, класифікація безнадійного податкового боргу, обставини непереборної сили, податковий борг, процедура визнання податкового боргу безнадійним, списання податкового боргу.*

Постановка проблеми. Вирішення проблем щодо податкового боргу є актуальним та своєчасним. Пов'язано це не лише з підвищенням економічної нестабільності, що значною мірою обумовлює неспроможність платників вчасно реалізовувати свій податковий обов'язок, а й низкою суб'єктивних та об'єктивних факторів, які не мають під собою економічного підґрунтя. Складна політична ситуація, військові дії на частині нашої держави викликають необхідність застосування нових механізмів адміністрування податкового боргу, які не позбавлені вад. В статті наводяться нагальні проблеми адміністрування податкового боргу та визначається ефективність наявних механізмів, спрямованих на їх подолання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання адміністрування податкового боргу, його погашення завжди були актуальними та їм приділялася увага як з боку науковців-теоретиків, так і з боку 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, О. О. Головашевичем, О. М. Дуванським, П. М. Дуравкіним, Р. О. Єною, М. П. Кучерявенком, Н. Є. Маринчак, Є. А. Усенко, Р. Ф. Хановою, М. Минчином, О. Ю. Щербаковою та іншими вченими.

Докорінні переміни внутрішньої та зовнішньої політики, суттєві структурні перетворення у державі, наявність військового конфлікту змінили вектор розвитку правового регулювання адміністрування податків в цілому та процедур погашення та списання податкового боргу зокрема, що обумовлює необхідність дослідження цієї проблематики під іншим кутом.



Постановка завдання. Основне завдання даної статті полягає в системному дослідженні наукових думок щодо сутності податкового боргу та безнадійного податкового боргу, а також у формуванні об'єктивного уявлення щодо наявної практики правозастосування при визначенні податкового боргу безнадійним та його списання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виникнення у платників об'єктивних причин, що унеможливають виконання податкового обов'язку та в подальшому погашення податкового боргу, викликає необхідність застосування особливих процедур. Обумовлено це тим, що податковий борг неможливо обліковувати безмежно довго – це призводить до підвищення навантаження на контролюючі органи та ускладнює адміністрування податків. Цілком логічно в даному випадку визначати суми податкового боргу, які навряд чи будь-коли зможуть бути стягнуті до державного та місцевих бюджетів, безнадійним податковим боргом та списувати його, знімаючи таким чином навантаження на контролюючі органи.

Відповідно до вимог ст. 101 Податкового кодексу України безнадійний податковий борг підлягає списанню. При цьому законодавець передбачає можливість списання не лише суми грошового зобов'язання, яка є складовою податкового боргу, а й суму штрафних санкцій та нарахованої пені[1]. Дефініція терміну «безнадійний податковий борг» в цій статті не визначається, а надається закритий перелік різновидів податкового боргу, які можна вважати безнадійним.

Мова в даному випадку йде саме про можливість визнання податкового боргу безнадійним, а не про беззаперечне надання вказаним різновидам податкового боргу цієї характеристики. Обумовлено це тим, що для визнання окремих різновидів податкового боргу безнадійним необхідною є активна позиція самого платника, у якого такий податковий борг виник. Тобто на контролюючий орган не обов'язково покладається імперативний обов'язок за власною ініціативою визнавати податковий борг безнадійним. За цією ознакою (активної поведінки платника) безнадійний податковий борг можна розподілити на два різновиди.

Перший різновид безнадійного податкового боргу визначається та списується самим контролюючим органом – активна участь платника не потрібна. Відбувається це щокварталу. До такого різновиду безнадійного податкового боргу можна віднести податковий борг наступних платників:

- 1) визнаної у судовому порядку недієздатною, безвісно відсутньою або оголошеною померлою фізичною особою при недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення;
- 2) померлої фізичної особи при недостатності майна, на яке може бути звернуто стягнення;
- 3) фізичної особи, яка понад 720 днів перебуває у розшуку;
- 4) платника податків, стосовно якого минув строк давності;
- 5) платника, визнаного в установленому чинним законодавством порядку банкрутом, вимоги щодо якого не були задоволені у зв'язку з недостатністю майна;
- 6) платника податків, щодо якого до Державного реєстру внесено запис про його припинення на підставі рішення суду;
- 7) банків при наявності рішення Фонду гарантування вкладів фізичних осіб про затвердження звіту про завершення ліквідації банку або рішення Національного банку України про затвердження ліквідаційного балансу, ухвалення остаточного звіту ліквідатора і завершення ліквідаційної процедури.



Другий різновид безнадійного податкового боргу визначається за активної участі самого платника податку та списується контролюючим органом за наявності достатніх на то підстав. Відбувається це у разі виникнення податкового боргу внаслідок обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин). При цьому на платника податків покладається обов'язок з доказування власної правоти та фактичної об'єктивної неможливості виконання податкового обов'язку, що призвело до виникнення податкового боргу. Саме тому визнання такого різновиду податкового боргу безнадійним на практиці є найбільш проблемним та потребує детального вивчення.

Процедури визнання податкового боргу безнадійним деталізовано в Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України 10 жовтня 2013 р. № 577. Варто відмітити допущену неточність у формулюванні кола осіб, на яких поширюється цей нормативний акт. Зазначається, що його дія поширюється на «фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Кодексом або податковими законами» [2]. Щодо посилання на Кодекс – мається на увазі Податковий кодекс, про що зазначається у попередньому пункті вказаного Порядку, але що малося на увазі, коли вказувалося про «податкові закони» – не зрозуміло. Склад податкового законодавства України визначено у ст. 3 Податкового кодексу України і там немає згадки про «податкові закони». Цілком логічно усунути це протиріччя та виключити вказані слова з тексту Порядку.

Також заперечення викликає чинна редакція п. 3.4 вказаного Порядку, в якій пропонується списувати «податковий борг із фіксованого сільськогосподарського податку, плати за землю за період з дня настання обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) і до закінчення термінів його сплати за календарний рік, у якому такі обставини виникли» [2]. Враховуючи імперативну вимогу шокварталу списувати безнадійний податковий борг, яка міститься у ст. 101 Податкового кодексу України та п. 4.4 даного Порядку, та той факт, що фіксований сільськогосподарський податок скасовано ще у 2014 році [3], наявність посилання на нього в Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків виглядає юридично неграмотним.

Утім, вказаний нормативний акт доволі детально регулює момент виникнення безнадійного податкового боргу. Безумовно, день його виникнення визначається окремо по кожному різновиду податкового боргу. При цьому, якщо по визначенню дня виникнення першого різновиду безнадійного податкового боргу (відповідно до нашої класифікації) питань не виникає, встановлення моменту виникнення безнадійного податкового боргу у разі настання обставин непереборної сили не завжди відбувається однозначно. Обумовлено це здебільшого проведенням на території України антитерористичної операції. Це обумовлює наявність спеціальних нормативних актів, які регулюють списання податкового боргу окремого кола платників.

За загальним правилом настання обставин непереборної сили підтверджується Торгово-промисловою палатою України. Утім, Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків передбачає порядок із підтвердженням таких обставин безпосередньо Торгово-промисловою палатою України низку випадків, коли платники мають користуватися іншими механізмами підтвердження. Наприклад, при настанні обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території іншої держави такий факт може підтверджуватися уповноваженими органами іншої держави, які легалізовані консульськими установами України. Також факт непереборної сили може



підтверджуватися рішеннями Президента України. Відбувається це при запровадженні надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України. Застосовується і підтвердження фактів непереборної сили рішеннями Кабінету Міністрів України у випадку визнання окремих місцевостей України потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха. Жодного посилання на проведення антитерористичної операції при цьому немає.

Безумовно, військові дії, як би їх не називали, заважають нормальній діяльності платників податків, розташованих на території їх проведення. Перші спроби врегулювати діяльність таких суб'єктів податкових правовідносин були влітку 2014 року. В той час Міністерство доходів і зборів України спробувало надати роз'яснення з приводу шляхів належної поведінки платників податків, які перебувають на обліку в органах доходів і зборів Донецької та Луганської областей. Таким платникам було рекомендовано застосовувати механізм відстрочки та розстрочки податкового зобов'язання [4]. Пропонувалося під час проведення заходів з подолання терористичної загрози і збереження територіальної цілісності України платникам податків, у яких існує ймовірність несвоечасної сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) або відсутня можливість їх сплати у зв'язку з непередбачуваними обставинами, користуватися правом на отримання відстрочення (розстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) або ініціювати визнання податкового боргу безнадійним та списувати його. Для підтвердження такого права необхідно отримати висновок Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили.

Восени цього ж року подібний підхід було закріплено вже на рівні Закону. Так, ст. 10 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» передбачено, що протягом терміну дії цього Закону єдиним належним та достатнім документом, що підтверджує настання обставин непереборної сили (форс-мажору), що мали місце на території проведення антитерористичної операції, як підстави для звільнення від відповідальності за невиконання (неналежного виконання) зобов'язань, є сертифікат Торгово-промислової палати України [5]. Також було внесено зміни до законодавства, що регулює діяльність Торгово-промислової палати України, якими передбачено, що Торгово-промислова палата України засвідчує форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) за зверненнями суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб, а також видає сертифікати щодо форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили).

На наше переконання, такий підхід законодавця спрямовано на спрощення процедур доведення платниками, що постраждали від ведення військових дій, неможливості виконувати податковий обов'язок та проходження ними процедури визнання податкового зобов'язання або податкового боргу безнадійним та подальшого їх списання. Трохи згодом наприкінці 2014 року Державною фіскальною службою було видано лист, присвячений уточненню значимості Сертифікатів (висновків) Торгово-промислової палати України [6]. На наше переконання, цим документом контролюючі органи намагалися досягти трохи іншої цілі – довести до відома платників про можливість настання відповідальності за неправомірно винесені сертифікати Торгово-промислової палати України, про що свідчить посилання наприкінці документа на відповідальність уповноваженої особи Торгово-промислової палати України за рішення щодо засвідчення форс-мажорних обставин.

Також варто відмітити принциповий наголос контролюючих органів на строкості тривання форс-мажорних обставин. Наголошується, що відповідно до Регламенту дії



Торгово-промислової палати сертифікат має обов'язково містити конкретний період часу, протягом якого мали місце надзвичайні, невідворотні та непередбачувані обставини (події), що об'єктивно вплинули на виконання конкретним платником податків у вказаному періоді певного податкового обов'язку зі сплати податків [7]. З цього можна зробити висновок, що при визначенні дати виникнення безнадійного податкового боргу враховується період часу, з яким пов'язуються юридичні наслідки, що обмежується датою початку і датою закінчення. Підкреслюється, що дія кожного окремого сертифіката (висновку) Торгово-промислової палати України, наданого у кожному конкретному випадку, обмежується датою надання такого сертифікату, тому, незважаючи на продовження дії антитерористичної операції у конкретному населеному пункті Донецької або Луганської областей, чинність такого документа може поширюватися на правовідносини, що виникали з дати початку антитерористичної операції у конкретному випадку і до дати надання такого сертифіката (висновку). З цього контролюючими органами робиться висновок, що у разі, коли на дату надання сертифіката (висновку) Торгово-промислової палати України на неможливість виконання платником податків податкового обов'язку продовжують чинити вплив форс-мажорні обставини, пов'язані з проведенням у конкретному населеному пункті Донецької або Луганської області антитерористичної операції, дія якої продовжує тривати і дату її закінчення визначити неможливо, то у такому випадку Торгово-промислова палата України додатково вказує у сертифікаті (висновку) дату закінчення його дії, що відповідає даті його надання [6].

Висновки. В результаті аналізу проблем визнання податкового боргу безнадійним та подальшої реалізації процедур його списання було встановлено наступні принципові моменти. По-перше, доцільно диференціювати безнадійний податковий борг на два різновиди: а) безнадійний податковий борг, який визнається і списується контролюючим органом без активної участі платника; б) безнадійний податковий борг, що передбачає активну участь платника для його визнання. По-друге, другий різновид безнадійного податкового боргу передбачає покладення обов'язку доказування наявності передбачених законодавством підстав для визнання його безнадійним безпосередньо на платника податків і зборів. По-третє, при реалізації процедур визнання податкового боргу безнадійним значну роль відіграє окрім контролюючого органу та платника податків ще один суб'єкт – Торгово-промислова палата. По-четверте, в умовах проведення в Україні антитерористичної операції було закріплено та деталізовано механізм визнання податкових зобов'язань та податкового боргу платників, зареєстрованих на території її проведення, безнадійним. По-п'яте, вагомою метою застосування механізму визнання податкового боргу безнадійним та подальшого його списання є зменшення навантаження на контролюючі органи, які адмініструють податки і збори.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – №92. – Ст. 3248.
2. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 577 від 10.10.2013 р. // Офіційний вісник України. – 2013. – № 89. – Ст. 3281.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28 грудня 2014 року // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 7-9. – Ст. 55.



4. Про застосування деяких законодавчих норм : Лист Міністерства Доходів і зборів України № 15472/7/99-99-25-01-17 від 01.07.2014 р. // Бизнес-Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2014. – № 29.
5. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції : Закон України № 1669-VII від 02 вересня 2014 року // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 44. – Ст. 2040.
6. Про сертифікат (висновок) ТПП України : Лист Державної фіскальної служби України № 5694/6/99-99-26-01-15 від 27.10.2014 р. // Дебет-Кредит. – 2015. – № 8.
7. Регламент засвідчення Торгово-промисловою палатою України та регіональними торгово-промисловими палатами форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) : Рішення Президії Торгово-промислової палати України № 44 від 18.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ucci.org.ua/download/forcemr/FMrules181214.pdf>.

Эмельянова О. А. Безнадежный налоговый долг: актуальные проблемы признания и погашения

Статья посвящена исследованию сущности безнадежного налогового долга, установлению его разновидностей, определению субъектного состава участников отношений по поводу признания налогового долга безнадежным и его дальнейшего списания. Внимание обращается на специфику современного состояния деятельности налогоплательщиков и на причины, приводящие к образованию безнадежного налогового долга. Отдельно рассматривается вопрос о существовании и развитии в последнее время специфических механизмов признания налогового долга безнадежным, которые связываются с военными действиями на территории Украины.

Ключевые слова: безнадежный налоговый долг, отсрочка налогового долга, классификация безнадежного налогового долга, обстоятельства непреодолимой силы, налоговый долг, процедура признания налогового долга безнадежным, списание налогового долга.

Yemelyanov O. A. Hopeless tax debt: current problems of recognition and repayment

The article investigates the essence of hopeless tax debt, the establishment of its varieties, the definition of the subject composition of participants of relations on the recognition of the tax debt hopeless and further write-offs. Attention is drawn to the specifics of the current state of activity of the taxpayers and to the causes that lead to the formation of a hopeless tax debt. Separately considered for the existence and development of late specific tax debt hopeless recognition mechanisms that are associated with the military actions on the territory of Ukraine.

Key words: hopeless tax debt, deferred tax debt, the classification of hopeless tax debt, force majeure, tax debt, the procedure for the recognition of the tax debt hopeless tax debt write-off.

