

УДК 336.02

С.М. ПОПОВА, канд. екон. наук, Харківський національний університет внутрішніх справ

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ СВОЇХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Ключові слова: платники податків, Податковий кодекс України, податкова порука, податкова застава, арешт майна, податковий борг

Для виконання завдань і функцій суверенної держави Україні потрібні значні суми фінансових ресурсів, основним джерелом яких в умовах ринкової економіки є податки. Саме податкова система є одним з найважливіших важелів державного регулювання економічних процесів. Але ніяка, навіть найдосконаліша, податкова система не забезпечує мотивації платників податків сплачувати будь-які кошти до бюджету. Тому основною відмінністю податкових правовідносин від інших майнових відносин (наприклад, цивільних) полягає у нерівності положення їх учасників. Податкові відносини засновані, перш за все, на повному підпорядкуванні однієї сторони (платників податків) іншій (державі в особі її органів, зокрема органів державної податкової служби (ДПС)). А основним засобом забезпечення виконання платниками податків своїх зобов'язань перед бюджетом є застосування державного примусу. Причому, ці засоби державного впливу на платників податків повинні, з однієї сторони, забезпечувати наповнення державного бюджету, а з іншої – стимулювати розвиток суспільного виробництва в нашій країні.

Проблемам оптимального використання правових засобів забезпечення виконання платниками податків своїх зобов'язань присвячені праці таких вчених та фахівців як М.Я. Азаров, О.О. Бандурка, А.В. Головач, В.Ю. Захарченко тощо. Однак остаточне розв'язання цих питань ще потребує багатьох

зусиль як провідних вітчизняних вчених, так і спеціалістів у галузі податкового контролю.

Метою цієї статті є аналіз застосування методів державного впливу на своєчасне та повне виконання платниками податків своїх зобов'язань перед бюджетом та забезпечення їх ефективної діяльності в умовах дії Податкового кодексу України, в якому, за словами Прем'єр-міністра України М.Я. Азарова, «збалансовано інтереси держави і платників податків» [1, с.5].

Як визначено у ст.87 Податкового кодексу України [2] джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, отримані як позика (кредит) та з інших джерел. Однак з метою забезпечення економічних інтересів держави, інших суб'єктів господарювання, фінансових установ та окремих громадян цей Кодекс встановлює і певні обмеження на джерела погашення податкової заборгованості. Так, не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника за його самостійним рішенням або за рішенням органу стягнення:

а) майно, включене до цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних;

б) майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам;

в) майно, яке належить на правах власності іншим особам та перебуває у володінні або користуванні платника податків;

г) кошти кредитів або позик, наданих платнику кредитно-фінансовою установою, суми акредитивів, що виставлені на ім'я платника податків, але не відкриті;

д) кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заробітної плати фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою, та інші.

Але погашення податкового боргу з відповідного платежу може бути здійснено також

за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви про це платника) або за рахунок помилково та надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів.

Основними засобами виконання платниками податків своїх зобов'язань є:

- поручительство;
- податкова застава;
- адміністративний арешт майна;
- примусове стягнення готівки та коштів;
- продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

Податкова порука – це видана банком гарантія погашення податкового боргу платника податків. Податковою порукою гарантується погашення грошового зобов'язання, що входить до складу податкового боргу, якщо нарахування такого грошового зобов'язання оскаржується платником податків в адміністративному або судовому порядку.

Якщо платник податків протягом 10 календарних днів після закінчення процедури оскарження не погасив податковий борг, гарантований податковою порукою, такий борг вважається податковим боргом банку, що видав податкову поруку, і до такого банку застосовуються усі процедури, передбачені податковим законодавством для погашення податкового боргу.

Банк, який здійснив погашення податкового боргу платника податку, має право відшкодувати за рахунок такого платника завдані такому банку збитки.

Податкова порука не може бути відкликана банком або платником податків.

Податкова порука підлягає реєстрації в органі державної податкової служби, де перебуває на обліку платник податків, що має податковий борг. До здійснення реєстрації податкова порука не має сили, не створює правових наслідків.

На жаль, в умовах світової фінансової кризи зовсім небагато банківських установ ризикують надавати будь-які гарантії платникам податків, у тому числі й в Україні. Тому сьогодні отримати податкову поруку більше

шансів мають підприємства, що входять до складу різних об'єднань з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, оскільки до складу таких груп можуть входити банки та інші фінансово-кредитні установи.

Одним з найефективніших засобів забезпечення податкових зобов'язань є податкова застава, оскільки в даному випадку обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що в значній мірі впливає на подальше ведення фінансово-господарської діяльності.

Право податкової застави виникає у разі:

– несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання (суми коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію), самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;

– несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу (суми грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій), узгодженого платником податків, але не сплаченого у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання).

Причому, право податкової застави не потребує письмового оформлення. Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису, один примірник якого надсилається платнику податків з повідомленням про вручення. Якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більше двократного розміру податкового боргу, таке майно підлягає опису у повному обсязі.

Орган ДПС зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Одночасно з введенням податкової застави керівник органу ДПС за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податків податкового керуючого. Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою цього органу.

Платник податків зберігає право користування майном, що перебуває у податковій заставі, якщо інше не передбачено законом. Але платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою органу державної податкової служби, а також у разі, якщо орган державної податкової служби впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди.

Відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди органу ДПС, якщо отримання такої згоди є обов'язковим, відповідно до ст.124 Податкового кодексу України, тягне за собою накладення штрафу у розмірі вартості відчуженого майна.

У разі, якщо в податковій заставі перебуває лише готова продукція, товари та товарні запаси, платник податків може відчужувати таке майно без згоди органу державної податкової служби за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні, та за умови, що кошти від такого відчуження будуть направлені в повному обсязі в рахунок виплати заробітної плати, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або погашення податкового боргу.

Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

- отримання органом державної податкової служби підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;

- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

- реєстрації в органі державної податкової служби податкової поруки.

Винятковим способом забезпечення виконання платником податків грошових зобов'язань перед бюджетом, визначених законом, є адміністративний арешт його майна.

Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;

- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

- платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;

- відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, дозволи (ліцензії) на її здійснення, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;

- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу.

Арешт майна може бути повним або умовним.

Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону.

Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу державної податкової служби, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих органом державної податкової служби внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету. Рішення про таке відшкодування приймається також судом.

З дня складання акта опису майна платника податків у податкову заставу зупиняються видаткові операції на його рахунках. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення органу ДПС до суду. Такий орган здійснює за платника податків на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника у першу чергу шляхом примусового стягнення його коштів, а вже в разі їх недостатності – шляхом продажу майна, яке перебуває у податковій заставі. Примусове стягнення коштів з рахунків платника здійснюється за рішенням керівника органу ДПС шляхом надіслання банку, обслуговуючому такого платника, платіжної вимоги на суму податкового боргу або його частини.

У рахунок погашення податкового боргу також спрямовується готівка, виявлена працівниками ДПС у касі платника податків, у тому числі в скриньці реєстратора розрахункових операцій, та в інших місцях зберігання коштів. Правила її вилучення вказані у Порядку стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його

податкового боргу [3]. У разі, коли обсяг готівки у платника податків перевищує суму його податкового боргу, вилученню підлягає лише готівка на суму боргу.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадиться не раніше, ніж через 60 календарних днів з моменту надіслання йому податкової вимоги.

Продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торговельні організації. Інформація про час та умови проведення торгів майном платника податків повинна бути оприлюднена. Витрати, пов'язані з організацією та продажем майна, покриваються в першу чергу за рахунок сум, отриманих від такого продажу. Порядок компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна, затверджено постановою КМУ [4].

Однак, на нашу думку, треба встановити граничний рівень таких витрат (у відсотках до вартості майна, що виставляється на продаж).

З метою реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка такого майна для визначення початкової ціни його продажу. Але початкова оцінка майна, виставленого для продажу на аукціоні, може знижуватися організатором аукціону:

- на повторному аукціоні, який проводиться в місячний строк після проведення попереднього аукціону, – на 15 %;
- на третьому аукціоні, який проводиться у місячний строк після проведення повторного аукціону.

Після цього майно, що не реалізовано, знімається з торгів і повертається власнику. У такому випадку органом ДПС вживаються заходи щодо заміни предмета податкової застави.

Якщо платник податків у будь-який момент до укладення договору купівлі-продажу його майна повністю погашає суму податкового боргу, орган державної податкової служби скасовує рішення про проведення його продажу та вживає заходів щодо зупинення торгів.

У разі, якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна платника податків,

перевищує суму його грошового зобов'язання та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки такого платника податків або його правонаступників.

Всі ці заходи, передбачені Податковим кодексом України, а також можливість надання кредитором платникам відстрочки та розстрочки не тільки податкових зобов'язань, а й податкового боргу, є стимулом для сумлінних платників податків. А це дало можливість знизити загальну суму податкового боргу до державного бюджету з моменту введення Податкового кодексу України (тобто з 01.01.2011 р.) лише за одне півріччя майже на 1,5 млрд грн або на 10,3 % [5].

ЛІТЕРАТУРА

1. Азаров М. Я. Податковий кодекс – баланс інтересів держави і бізнесу / М. Я. Азаров // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 22.

2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

3. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу» : від 29.12.2010 р., № 1244 // Урядовий кур'єр. – 11.01.2011.

4. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок компенсації витрат, пов'язаних з оприлюдненням інформації про склад призначеного для продажу майна платника податків, яке перебуває у податковій заставі» : від 29.12.2010 р., № 1244 // Урядовий кур'єр. – 11.01.2011.

5. Підсумки першого півріччя: від спаду економіки до фінансової стабільності та економічного зростання. Виконання завдання Президента України В. Ф. Януковича з поліпшення ситуації в економіці і державних фінансах // Урядовий кур'єр. – 11.08.2011.

Попова С. М. Адміністративно-правове забезпечення виконання платниками податків своїх зобов'язань / С. М. Попова // Форум права. – 2012. – № 4. – С. 756–760 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhive.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-4/12rctmrcz.pdf>

Проаналізовано застосування методів державного впливу на своєчасне та повне виконання платниками податків своїх зобов'язань перед бюджетом. Досліджено забезпечення ефективної діяльності платників податків в умовах дії Податкового кодексу України.

Попова С.М. Административно-правовое обеспечение выполнения налогоплательщиками своих обязательств

Проанализированы применения методов государственного влияния на своевременное и полное выполнение налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетом. Исследовано обеспечение эффективной деятельности налогоплательщиков в условиях действия Налогового кодекса Украины.

Popova S.M. Administrative and Legal Aspects Its Obligations By Taxpayers

The article analyzes the application of methods of state influence on the timely and full implementation of the taxpayers of their obligations to the budget. It was studied to ensure effective operation of the taxpayers in terms of the Tax Code of Ukraine.