

6. Волинка К.Г. Теорія держави і права : [навчальний посібник] / К.Г. Волинка. – К. : МАУП, 2003. – 240 с.

7. Методологические проблемы системного изучения деревни / отв. ред. Т.И. Заславская, Р.В. Рыбкина. – М., 1979. – С. 161.

8. Кенкман П.О. Роль системы образования в жизненном самоопределении молодежи в условиях развитого социализма : автореф. дис. ... докт. филос. наук : спец. 09.00.02 / П.О. Кенкман. – М., 1985. – 50 с.

9. Зельманов А.В. Актуальные проблемы образования на современном этапе развития общества / А.В. Зельманов // Философские науки. – 1987. – № 5. – С. 37.

10. Лаптева М.Ю. Образование и права личности: Глобальные и региональные проблемы и перспективы : препринты и тезисы докладов и сообщений Международного конгресса (Ханты-Мансийск, 22–24 августа 2000 года) / М.Ю. Лаптева ; отв. ред. Р.А. Бурханов. – Нижневартовск : Изд-во Нижневарт. пед. ин-та, 2000. – Ч. 1. – 2000. – 183 с.

11. Про зайнятість населення : Закон України від 05.07.2012 № 5067-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 24. – С. 1284. – Ст. 243.

12. Сущенко Т.І. Концепція розвитку післядипломної педагогічної освіти / Т.І. Сущенко // Післядипломна освіта в Україні. – 2007. – Червень. – С. 23–27.

УДК 347.73

ЩОДО ПИТАННЯ ПРОЦЕДУР ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Сарана С.В., к. ю. н., доцент,
докторант кафедри управління, адміністративного права і
процесу та адміністративної діяльності
Національний університет державної податкової служби України

У статті розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які присвячені питанням сутності й складу процедури погашення податкового боргу як частини загального процесуально-процедурного податкового режиму. Запропоновано авторське бачення складу цієї процедури у вигляді окремих процедур та її співвідношення з податковим процесом загалом і порядком погашення податкового боргу зокрема.

Ключові слова: податковий процес, податковий режим, податкова процедура, процедура погашення податкового боргу, загальний процесуально-процедурний податковий режим.

В статье рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, посвященные вопросам сущности и состава процедуры погашения налогового долга как части общего процессуально-процедурного налогового режима. Предложено авторское видение состава данной процедуры в виде отдельных процедур и ее соотношение с налоговым процессом в целом и порядком погашения налогового долга в частности.

Ключевые слова: налоговый процесс, налоговый режим, налоговая процедура, процедура погашения налогового долга, общий процессуально-процедурный налоговый режим.

Sarana S.V. THE ISSUE PROCEDURES REPAYMENT OF TAX DEBT

The article deals with tax regulations and scientific works that focus on issues of substance and procedure of tax debt as part of the general judicially-procedural tax regime. The author vision of this procedure in separate procedures and its relationship with the whole tax process and procedure of tax debt, in particular.

Key words: tax process, tax regime, tax procedure, procedure of tax debt, general judicially-procedural tax mode.

Постановка проблеми. Належне виконання податкових зобов'язань передбачає, що платники податків будуть вчасно й у повному обсязі сплачувати належні з них податкові платежі для забезпечення безперервного фінансування держаних і громадських потреб. При цьому повнота й вчасність унесення таких платежів гарантується податковим законодавством, яке забезпечує їх сплату в тому числі за рахунок процедур сплати податкового боргу, яка є невід'ємною складовою адміністрування податків і зборів або з наукового погляду податкового процесу.

Податковий борг загалом виникає в тих випадках, коли платник не зміг належним чином виконати свої податкові зобов'язання зі сплати податку й цей борг має бути погашений платником або добровільно, або згідно з визначеною законодавством процедурою його примусового погашення. Проте чинне податкове законодавство не вносить ясності в питання розмежування процесу такого погашення, процедур, які при цьому застосовуються, та порядку здійснення відповідних дій, а також не визначає саму процедуру погашення податкового боргу й, по суті, не розкриває її склад у вигляді окремих процедур, що відповідають за ті чи інші елементи

погашення боргу. Крім цього, процедура погашення податкового боргу не позиціонується у складі того чи іншого податкового режиму, не вказується на її належність до податкового процесу загалом.

У світлі цього виникає потреба в дослідженні питання процедур погашення податкового боргу з огляду на сучасні дослідження та законодавчі реалії податково-правового регулювання.

Ступінь розробленості проблеми. Питанням погашення податкового боргу, у тому числі в аспекті неплатоспроможності боржника, було присвячено низку праць науковців, серед яких О.В. Бакун, Д.А. Бекерська, А.І. Берлач, Г.В. Беха, В.А. Бортняк, О.Є. Васильєва, О.С. Вешнивецький, Л.К. Воронова, Н.В. Воротіна, А.В. Головач, С.Т. Кадькаленко, І.Є. Криницький, Д.А. Кобильнік, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнар'єва, Д.Г. Мулявка, О.В. Онишко, П.С. Пацурківський, М.О. Перепелиця, В.О. Передборський, Ю.І. Туник та інші.

Податковий процес і його окремі процедури, у тому числі погашення податкового боргу, досліджували Ю.В. Боднарук, Л.М. Касьяненко, І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, В.І. Теремецький та ін. Питання співвідношення процесу і процедури були предметом наукових



досліджень С.С. Алексєєва, Д.В. Вінницького, В.М. Горшенева, Ж.Б. Дорджиева, А.І. Іваннікова, І.М. Лазарева, А.В. Малько, Н.І. Матузова, П.Є. Недбайло, В.С. Основіна, М.І. Пискотіна, В.О. Тарасової, Н.М. Черпурнової, О.В. Яковенко й інших. У свою чергу, питанням податкових режимів були присвячені праці К.В. Андрієвського, В.В. Белевцевої, В.Ю. Жданова, Н.С. Іващенко, П.В. Коломійця, М.П. Кучерявенко, А.С. Матинова, Т.П. Мінки, В.І. Теремецького, А.А. Шахматєєва та інших науковців.

Проте погашення податкового боргу фактично не розглядалось як окрема процедура в складі процесуально-процедурного податкового режиму й не визначався її склад, порядок і умови застосування під час регулювання податково-правових відносин.

Метою статті є розкриття сутності процедури погашення податкового боргу та визначення її складу в аспекті процесуально-процедурного податкового режиму.

Виклад основного матеріалу. Погашення податкового боргу, відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПК України), належить до складових розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів», главою 10 якого (ст. ст. 87–102 ПК України) урегульовано порядок здійснення такого погашення та визначено всі ключові питання, що з цим пов'язані [1]. На слушну думку О.М. Мінаєвої [2, с. 257], яку загалом поділяють автори коментарю ПК України [3, с. 192], розділ II ПК України містить процесуальні норми, які становлять певний знаменник у застосуванні податкових процедур по кожному окремому податку чи збору. Це своєрідна загальна частина процесуального блоку податкових норм. А окремим рівнем закріплення податкових процедур є відповідні норми при справлянні кожного податку чи збору. При цьому, на її думку, наявність загальногродової конструкції розділу II не виключає процесуальних особливостей реалізації видового обов'язку по відповідному платежу, що й закріплюється окремими розділами ПК України, починаючи з розділу III [2, с. 257].

Загалом у складі процесуально-процедурного податкового режиму можна виділити такі податково-процедурні режими: загальний, особливий спеціальний [4, с. 77]. Загальний податково-процедурний режим становить такий податковий режим, який спрямований на встановлення режимних вимог через законодавче закріплення принципів, засобів, способів, гарантій для податково-процесуальних відносин, що є загальними для всіх податкових платежів і закладають основу для їх процесуально-процедурного регулювання [5, с. 38].

Зважаючи на охоплення процедурами погашення податкового боргу практично всіх податкових платежів, а також погоджуючись із вищевисловленою позицією О.М. Мінаєвої [2, с. 257], варто зарахувати цю процедуру саме до загального податкового режиму, так як вона передбачає своє застосування до всіх несумлінних платників загалом з урахуванням особливостей окремих податкових платежів, зокрема податку на додану вартість, й окремих платників, зокрема суб'єктів державної власності.

Актуальним питанням у контексті погашення податкового боргу є співвідношення понять «процес», «процедура», «порядок», які не визначені чітко чинним законодавством. Як слушно з цього приводу наголошує Д.В. Карамішев, від-

сутність легального визначення поняття «процедура погашення податкового боргу» спричиняє його неоднозначне застосування в науці та практиці, а також плутанину у визначеннях процедури, процесу й порядку погашення податкового боргу [6, с. 92].

Процедура – це визначений у законодавстві порядок юридичної діяльності (здійснення юридично значущих дій), спрямований на реалізацію норм права з метою отримання результату [7, с. 116]. Процесуальні провадження (процедури) відображають предметну характеристику процесу, є визначаючим елементом у його структурі; процесуальні стадії є динамічною характеристикою процесу; процесуальний режим виражає ступінь розгляду обставин конкретної справи, пронизуючи всю матерію процесу загалом [8, с. 66]. Процедура погашення податкового боргу – це урегульована нормами чинного адміністративного та податкового законодавства система впорядкованих і послідовних процесуальних дій, що здійснюється контрольними органами з метою своєчасного та повного погашення податкового боргу [9, с. 3].

Не вдаючись у полеміку з приводу висловленої позиції щодо єдиної процедури погашення податкового боргу, а не її множинності (комплексності), варто зауважити, що процедура передбачає певний порядок, послідовність здійснення процесуальних дій, спрямованих на відповідний результат (погашення податкового боргу). А вже процедура полягає саме в послідовності актів або операцій, які зазвичай повинні бути здійснені в певному порядку з метою домогтися виконання того або іншого юридичного акта [10, с. 4]. Юридичний процес – це правова форма діяльності, що супроводжує систему суспільних відносин, які об'єктивно викликають процедурну регламентацію за допомогою норм процесуального права [11, с. 7]. І правильне розуміння сутності юридичної процедури залежить від співвідношення її з поняттям «юридичний процес» [12, с. 315].

Податкові процедури – це закріплені порядок поведінки учасників податкових відносин. Водночас податковий процес являє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур. Він виражається в реалізації податкових процедур, здійсненні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм. Податковий процес – реальна діяльність зі здійснення порядку поведінки, закріпленої приписами податкових процедур [13, с. 29]. Виконання процедурних дій здійснюється в межах процесу, і це забезпечує визначеність і системність правової діяльності [14, с. 37]. А сама процедура є послідовністю певних дій, має нормативну модель свого розвитку та спрямована на досягнення певних цілей [15, с. 100]. Загалом сам податковий процес мовби формується із сукупності податкових процедур, які є його складовими й невід'ємними компонентами податково-процесуальних відносин [16, с. 17]. Як зазначає Д.В. Карамішев, використання терміна «процес погашення податкового боргу» в широкому значенні дає змогу реалізувати відповідну концепцію співвідношення понять «процес» і «процедура». У цьому разі процес погашення податкового боргу є загальним терміном, що складається з окремих елементів – «процедур», спрямованих на зменшення податкового боргу [6, с. 94].

Разом із цим науковець указує, що термін «процес погашення податкового боргу» може бути використаний як альтернатива терміна «процедура погашення податкового боргу», однак для цього необхідно визначити обсяг (зміст) цього поняття на законодавчому рівні [6, с. 94]. Із цим категорично погодитися не можна, адже процес охоплює собою низку різноманітних процедур, у тому числі й погашення податкового боргу, а відповідна процедура в цьому випадку являє собою лише частину податкового процесу, перебуваючи в складі загального процесуально-процедурного податкового режиму. Відповідно, беручи до уваги наукову полеміку з цього питання, варто приєднатися до тих науковців, котрі розглядають процес ширше за поняття процедури, у якому процедури становлять окремі етапи процесу й із яких він, по суті, формується, як це було розглянуто в монографічному дослідженні з питань процесуально-процедурного податкового режиму [16].

Стосовно ж терміна «порядок», то, на думку вже згаданого Д.В. Карамішева, терміни «порядок» і «процедура» в контексті погашення податкового боргу використовуються як синоніми, зокрема «порядок погашення податкового боргу» використовується в податковому законодавстві в значенні, що відповідає поняттю «процедура погашення податкового боргу» [8, с. 95]. Посилання науковця в цьому випадку на чинне законодавство слушне, проте він не враховує науковий підхід до нього. Адже порядок – це послідовність певних дій, порядок застосування процедур – це певна послідовність їх застосування, а як було з'ясовано в ході попередніх досліджень [17, с. 29], на відміну від інших «класичних» процесів, податковий процес не обов'язково передбачає проходження всіх процедур, а може в певних випадках обмежуватися лише окремими з них, замикаючись мовби в колі їх здійснення. І в розрізі процедур погашення податкового боргу це може бути порядок виключно добровільного погашення, розстрочення або відстрочення, примусового погашення, особливостей погашення для окремих платників або поєднання всіх цих процедур чи використання окремих із них. Тому порядок погашення податкового боргу доцільно розглядати саме у вигляді порядку застосування податкових процедур погашення, а не як їх синонім.

Останнім часом було проведено низку досліджень у сфері погашення податкового боргу. Так, зокрема, В.А. Бортняк, розглядаючи процедуру стягнення податкового боргу, запропонував адміністративно-правовий механізм стягнення податкового боргу як комплекс адміністративно-правових заходів щодо заохочення платників податків до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та в строки, визначені законодавством України, а саме: а) установлення місцезнаходження боржника, направлення податкової вимоги; б) проведення з ним співбесіди; в) можливе розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів; г) аналіз активів боржника; д) податкова застава; е) реалізація майна, що перебуває в податковій заставі; є) застосування адміністративного арешту активів платника податків; ж) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів; з) стягнення податкового боргу у відповідному порядку; і) погашення податкового боргу в разі реорганізації чи ліквідації платника податків – борж-

ника; и) застосування процедури банкрутства [18, с. 11]. А.В. Головач, О.В. Онишко, Д.Г. Мулявка в монографії «Правові засади регулювання погашення податкового боргу в Україні» обґрунтовують наявність інституту податкового боргу [19, с. 66] і проводять оцінку процедур і способів погашення податкового боргу з огляду на чинне законодавство.

Ю.І. Туник у своєму дисертаційному дослідженні визначає, що ознаками процедур погашення податкового боргу є такі: а) складаються з послідовних дій, які змінюють одна одну; б) діяльність, що здійснюється в межах окремої процедури внутрішньо структурована, урегульована ПК України й деталізується у відомчих нормативно-правових актах; в) стосуються конкретного майна (коштів, іншого майна, на яке, відповідно до ст. 87 ПК України, поширюється право податкової застави), платника податків, котрий має податковий борг; г) процедури застосовуються уповноваженим на те суб'єктом до конкретного платника податків у чітко визначений момент та у зв'язку з відсутністю бажання чи можливості повного зменшення сум такого боргу самостійно платником податків; д) момент застосування процедур погашення податкового боргу для кожного платника податків є різним; е) пов'язані з прийняттям індивідуального акта уповноваженим органом влади на основі застосування чинної правової норми в кожному окремому випадку [20, с. 170–171].

Також ним процедури погашення податкового боргу класифіковано за критеріями, які мають принципове значення та закріплені у главі 9 ПК України [1], а саме:

1. За видом джерела погашення податкового боргу: а) за рахунок коштів із рахунків платника податків у банках, що обслуговують такого платника податків; б) за рахунок майна платника податків, що перебуває в податковій заставі; в) за рахунок готівкових коштів, що належать платникові податків; г) за рахунок сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав і право вимоги якої переведено на податкові органи.

2. За видом провадження, у межах якого здійснюється судовий контроль за законністю застосування процедур погашення податкового боргу: а) у порядку особливого провадження (відповідно до ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України [21]); б) у порядку загального позовного провадження.

3. За видом платника податків, що має податковий борг: а) погашення податкового боргу платника податків фізичної особи; б) погашення податкового боргу платника податків юридичної особи [20, с. 171].

При цьому, загалом погоджуючись із наведеною класифікацією, варто зауважити, що склад і послідовність застосування процедури погашення податкового боргу доцільно визначити більш чітко, зважаючи на те що до цієї процедури як загальної (комплексної) належить низка інших процедур, які в її межах забезпечують її здійснення.

Так, зважаючи на зміст глави 9 ПК України [1], можна сформулювати склад процедури погашення податкового боргу, до якої належать такі процедури: 1) визначення джерел погашення податкового боргу (визначаються всі законні джерела добровільного та примусового погашення) і строків давності за податковим боргом; 2) розстрочення та відстрочення



грошових зобов'язань або податкового боргу; 3) добровільне погашення податкового боргу (унесення платником сум податкового боргу за рахунок дозволених законодавством джерел); 4) примусове погашення податкового боргу, що, у свою чергу, включає процедури: а) призначення й діяльність податкового керуючого; б) податкова застава (виникнення, застосування, розпорядження майном під заставою, припинення застави); в) адміністративний арешт майна платника (накладення, операції з майном під арештом, продаж майна на торгах, припинення арешту); г) процедура погашення податкового боргу щодо окремих платників (державних підприємств, які не підлягають приватизації, та комунальних підприємств, ліквідація платника, не пов'язана з банкрутством, реорганізація платника чи передання цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства в оренду або концесію, фізичної особи, у тому числі підприємця, в разі її смерті); 5) списання безнадійного податкового боргу. Разом із цим процедури погашення податкового боргу, які належать до компетенції адміністративного суду, згідно з нормами Кодексу адміністративного судочинства України [21], потрібно зарахувати до юрисдикційного процесу вирішення податкового спору й неюрисдикційного податкового процесу, відповідно, до процесуально-процедурного податкового режиму вони включатися не мають.

Висновки. Процедура погашення податкового боргу є складовою загального процесуально-процедурного податкового режиму, включає в себе низку процедур, які покликані забезпечити погашення боргу платниками в добровільному чи примусовому порядку, серед них визначення джерел погашення і строків давності за податковим боргом; розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу; добровільне погашення податкового боргу; примусове погашення податкового боргу; списання безнадійного податкового боргу.

Також процедура погашення податкового боргу, перебуваючи в складі податкового процесу загалом, має певний порядок застосування процедур з її складу, що можуть застосуватись як у повному складі, так і вибірково залежно від потреб податково-процесуальних правовідносин, які виникають стосовно податкового боргу чи заборгованості платників.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. Мінаєва О.М. До питання щодо джерел та структури податкового процесу / О.М. Мінаєва // Митна справа. – 2014. – № 2 (92). – С. 255–259.

3. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / [кол. авторів] ; заг. ред. М.Я. Азарова. – 2-ге

вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – Т. 1. – 2011. – 590 с.

4. Сарана С.В. Стосовно питання складу процесуально-процедурного податкового режиму / С.В. Сарана // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2014. – № 10-2. – Т. 1. – С. 75–77.

5. Сарана С.В. Загальний процесуально-процедурний податковий режим: до питання поняття та складу / С.В. Сарана // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 6.1. – Т. 3. – С. 34–38.

6. Карамішев Д.В. Порядок, процес, процедура погашення податкового боргу: в чому різниця? / Д.В. Карамішев // Право і суспільство. – 2014. – № 6-2. – С. 90–96.

7. Іванников І.А. Теорія господарства і права : [учебник] / І.А. Іванников. – М. : РИОР; ИНФРА-М: Академцентр, 2012. – 352 с.

8. Касьяненко Л.М. Фінансово-правовий процес : [монографія] / Л.М. Касьяненко. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – 505 с.

9. Туник Ю.І. Процедура погашення податкового боргу: визначення поняття / Ю.І. Туник // Часопис Академії адвокатури України. – 2012. – № 15. – С. 1–5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://e-pub.aau.edu.ua/index.php/chasopys/article/viewFile/345/366>.

10. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.В. Боднарук. – Одеса, 2008. – 19 с.

11. Теорія юридического процесу / [В.М. Горшенев, В.Г. Крупин, Ю.И. Мельников и др.]; под общ. ред. В.М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1985. – 192 с.

12. Чепурнова Н.М. Теорія господарства і права : [учебное пособие] / Н.М. Чепурнова, А.В. Серєгин. – М. : ЕАОИ, 2007. – 465 с.

13. Кучерявенко М.П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М.П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2 (15). – С. 26–29.

14. Савченко Л.А. Правові проблеми процесу фінансового контролю : [монографія] / Л.А. Савченко, О.П. Мельник. – К. : КиМУ, 2009. – 236 с.

15. Лукьянова Е.Г. Теорія процесуального права / Е.Г. Лукьянова. – М. : Норма, 2003. – 240 с.

16. Сарана С.В. Процесуально-процедурні податкові режими : [монографія] / С.В. Сарана, В.В. Ліпський. – Полтава : Полтавський інститут економіки і права Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», 2015. – 155 с.

17. Сарана С.В. Процесуально-процедурний податковий режим: сутність та ознаки / С.В. Сарана // Фінансове право. – 2014. – № 4. – С. 28–31.

18. Бортняк В.А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно правовий аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В.А. Бортняк ; Нац. ун-т Держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008. – 18 с.

19. Головач А.В. Правові засади регулювання податкового боргу в Україні : [монографія] / А.В. Головач, О.В. Онишко, Д.Г. Мулявка ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2011. – 174 с.

20. Туник Ю.І. Процедури погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Ю.І. Туник ; Нац. ун-т Держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2013. – 218 с.

21. Кодекс адміністративного судочинства України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.