

**ПЕРЕДУМОВИ ДОГОВІРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ПОРЯДКУ РОЗСТРОЧЕННЯ ТА ВІДСТРОЧЕННЯ
ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ АБО ПОДАТКОВОГО БОРГУ**

Договори «входять» у тканину публічного права, дозволяючи узгоджувати інтереси, позиції і дії держав, владних структур, громадських організацій, націй та народностей, прошарків суспільства. Публічний договір увійшов на арену суспільного життя, поєднуючись як з приватно-правовими договорами, так і з класичними загальнонормативними способами регулювання суспільних відносин [11, 182]. Галузь фінансового права цілком слушно відноситься до галузей публічного права, тому і не дивно, що у певних випадках з метою узгодження інтересів застосовується договір.

На жаль, дослідження фінансово-правових договорів не отримало широкого розповсюдження. Однак окремі вчені все ж таки зосередили свою увагу на розвитку саме цього напрямку. До них можна віднести А. І. Худякова, О. В. Солдатенко, Д. М. Щєкіна, І. В. Рукавішнікова, С. Г. Ерьоміна тощо. Разом із тим проблемою договірної регулювання саме порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу лише частково торкається І. В. Рукавішнікова. Українські вчені за деяким виключенням взагалі не торкаються проблеми договірної регулювання фінансових відносин. Тому з'ясування природи договірної регулювання фінансових та, зокрема, податкових відносин є нагальною потребою.

Метою статті є визначення передумов договірної регулювання порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, визначення особливостей договору у сфері податково-правового регулювання та проведення порівняльного аналізу із приватно-правовими договорами.

Звичайно, як і будь-які нововведення, дослідження договору у фінансовому праві натикається на супротив вчених, що не визнають існування такого різновиду договору. Зокрема, Є. О. Алісов пропонує відмовитися від терміна «фінансово-правовий договір» і визнати, що такого в правовій природі не існує. Можна говорити про угоди, об'єктами яких є фінансові засоби і регулювання яких здійснюється нормами цивільного права, але ніяк не фінансового [1, 206–207]. Використання фінансовим правом методу владних розпоряджень не дає нам підстав стверджувати, що у разі застосування договірної способу упорядкування неодмінно такі відносини є цивільно-правовими. Як вбачається, ці відносини є фінансово-правовими, бо вони виникають саме у процесі публічної фінансової діяльності, а їх регулювання відбувається нормами фінансового права, однією із сторін таких відносин є завжди держава в особі певного органу [2, 293].

Платник податків — це не ворог, якого необхідно весь час перевіряти і намагатися за будь-яких умов знайти порушення у діяльності. Кожний окремий платник податків, особливо якщо мова йде про платників юридичних

осіб, — це стовп, на якому тримається уся країна. Податкові надходження складають майже 85 процентів всіх надходжень до Державного бюджету України [5]. Тому державі слід проводити політику, що направлена на стимулювання ведення бізнесу. Одним із таких кроків є розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Однак реалізація права платника на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу може не досягти поставленої мети, якщо між податковим органом і самим платником не будуть узгоджені умови такої розстрочки або відстрочки. Найбільш прийнятним слід вважати саме договірний спосіб узгодження.

Договірний спосіб надання реструктуризації грошових зобов'язань чи податкового боргу — розстрочення та відстрочення вперше було запроваджено ст. 14 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [10] (закон втратив чинність з набранням чинності Податковим кодексом України (далі — ПК України) [3]), процедурна регламентація здійснювалася Порядком розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків [9].

Так, відповідно до ст. 14 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» під розстрочкою податкових зобов'язань слід було розуміти надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені. У свою чергу, під відстрочкою податкових зобов'язань розумілося перенесення виплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені на більш пізній термін.

Прийняття ПК України [3] певним чином завершило проведення податкової реформи в Україні. У Податковому кодексі України знайшли своє відображення і питання, що передбачають договірне регулювання. Мова йде про інститут розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Оскільки інститут розстрочення та відстрочення грошових (податкових) зобов'язань не тільки передбачений Податковим кодексом України, а і розширений за рахунок можливості розстрочення та відстроченні грошових зобов'язань та податкового боргу, неможна говорити про певну випадковість існування такого інституту до 1 січня 2011 року.

Статтею 100 ПК України [3] здійснюється правова регламентація порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Відповідно до п. 100.1 ст. 1 ПК України [3] розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному п. 129.4 ст. 129 ПК України. Із визначення розстрочення податкових зобов'язань слідує, що фактично йдеться про надання кредиту. Однак платник податків не отримує ніяких коштів, а тільки здобуває право залишити суму коштів, що підлягає сплаті як податок, у своєму користуванні. Тобто держава (орган місцевого самоврядування) ніби

надає кошти платнику податків. У відповідності до ст. 1054 Цивільного кодексу України (далі — ЦК України) [12] за кредитним договором банк або інша фінансова установа (кредитодавець) зобов'язується надати грошові кошти (кредит) позичальникові у розмірі та на умовах, встановлених договором, а позичальник зобов'язується повернути кредит та сплатити проценти. Очевидним є схожість між правовою регламентацією розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) і кредитного договору у цивільному праві. На нашу думку слід говорити саме про схожість, оскільки існує ряд суттєвих ознак, що вирізняють розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) від кредитного договору — суб'єктний склад, предмет, порядок визначення умов і укладення.

На наш погляд, в цьому випадку проявляється певна міра диспозитивності у діях платника податків. Платник самостійно приймає рішення про звернення до уповноваженого органу для отримання розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань або податкового боргу. Формалізація правовідносин з надання розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання здійснюється через укладання між податковим органом і платником договору про розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань або податкового боргу. Однак слід погодитися із О. О. Дмитрик, яка зауважує що застосування правового договору при врегулюванні фінансових відносин не означає того, що фінансове право поряд з імперативним використовує й диспозитивний метод правового регулювання [2, 293–294]. Таким чином, платник податків, за наявності передбачених законом підстав для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань або податкового боргу, має право вимагати в уповноваженого органу прийняти рішення про таке розстрочення (відстрочення). У свою чергу, праву платника кореспондується обов'язок уповноваженого органу прийняти рішення про розстрочення (відстрочення) податкового зобов'язання платника.

Відповідно до п. 100.2 ст. 100 ПК України [3] платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання. Отже, платник податків самостійно приймає рішення про реалізацію свого права на розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Слід звернути увагу, що використаний у наведеній нормі термін «контролюючий орган» некоректний. Статтею 41 ПК України [3] виділено дві категорії контролюючих органів: органи державної податкової служби та митні органи.

Однак митні органи не наділені правом (обов'язком) надавати розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Це пов'язано з тим, що митні органи здійснюють контроль щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і пред-

метів з митної території України або території спеціальної митної зони. Нашу точку зору поділяють М. П. Кучерявенко та О. М. Нечитайло, які, коментуючи ст. 32 ПК України «Зміна строку сплати податку та збору», виокремили перелік податків і зборів, відстрочення та розстрочення з яких не може бути надане [4, 307]. До переліку увійшли податки і збори, податковий обов'язок з яких виникає при ввозі товарів і предметів (пересиланні) на митну територію України.

Право на розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу виникає у платника податків за наявності двох чинників: а) загрози виникнення податкового боргу; б) загрози накопичення податкового боргу. Детальніший аналіз приводить до висновку, що підставою розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань є загроза виникнення податкового боргу. У свою чергу загроза накопичення податкового боргу є підставою для його розстрочення або відстрочення. Спільним для обох способів зміни строку сплати податків та зборів є обов'язок доведення наявності обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу. Отже, праву на розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу передують виконання обов'язку із доказування зазначених обставин. Фактично йдеться про елемент оферти.

Переліком обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин [7] до обставин, що є приводом розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу віднесено ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань, ненадання бюджетних зобов'язань заявнику, недоведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника — отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу тощо. Усього можна виділити 13 таких обставин. Обставинами, що є приводом для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, є обставини, дія яких може бути викликана винятковими погодними умовами і стихійним лихом (ураган, буря, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, землетрус, пожежа, просідання і зсув ґрунту, замерзання моря, закриття морських проток, які трапляються на звичайному морському шляху між портами відвантаження і вивантаження, інше стихійне лихо тощо), та обставини з непередбаченими ситуаціями, що відбуваються незалежно від волі і бажання заявника (війна, блокада, страйк, аварія).

Однак для отримання права на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу існування наведених підстав не є достатнім. Подання платником податків, який претендує на право розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, економічного обґрунтування, що свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків, є обов'язковим.

Головним підзаконним нормативним актом, що регулює порядок розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків є Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків [8]. Відповідно до зазначеного Порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу вважається наданим, якщо на підставі заяви платника податків прийнято відповідне рішення органу державної податкової служби та укладено договір про розстрочення або відстрочення.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком та збором. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення). Отже, управлінського акту недостатньо для реалізації права платника на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Необхідним є укладення двостороннього договору між органом державної податкової служби та платником податків, що отримав та реалізує право на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платник податків звертається до підрозділу погашення податкового боргу органу державної податкової служби за місцем свого обліку або за місцем обліку такого грошового зобов'язання або податкового боргу з письмовою заявою, в якій зазначаються суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить розстрочити (відстрочити), а також строк розстрочення (відстрочення) та періоди сплати. Форма такої заяви закріплена у Додатку 1 до Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків [8]. Підписуючи таку заяву, платник податків зобов'язується сплатити проценти за користування розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу), нараховані відповідно до п. 100.1 ст. 100 ПК України. Таким чином, можна говорити, що платник податків самостійно визначає умови, на яких потім буде надано розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання чи податкового боргу. Отже, платник податків, визначивши умови договору, фактично, звертається із офертою до відповідного податкового органу.

Відповідно до п. 3.2 Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків [8] за результатами розгляду керівник (заступник керівника) органу державної податкової служби протягом 30 календарних днів з дати подання заяви приймає рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу, яке оформляється на бланку відповідного органу державної податкової служби, або відмовляє платнику в розстроченні (відстроченні) в письмовій формі за відсутності підстав чи при недотриманні обов'язкових вимог, визначених Порядком. Вбачається, що орган державної податкової служби може або повністю погодитися із умовами платника податків, що викладені у відповідній заяві, або, за наявності передбачених обставин, повністю відмовити у реалізації

права на розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання чи податкового боргу.

Як випливає із ст. 634 ЦК України [12] договором приєднання є договір, умови якого встановлені однією із сторін у формулярах або інших стандартних формах, який може бути укладений лише шляхом приєднання другої сторони до запропонованого договору в цілому. Друга сторона не може запропонувати свої умови договору.

Таким чином, можна говорити, що процедура надання розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу передбачає «диктування» платником податків державі умов виконання обов'язку із сплати податків і зборів. Орган державної податкової служби може чи навіть зобов'язаний здійснити акцепт шляхом приєднання до договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу.

Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття рішення орган державної податкової служби за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його грошового зобов'язання (податкового боргу)) укладає з цим платником договір про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу. Форма договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу є обов'язковою при укладенні відповідних угод з усіма платниками податків і не може бути змінена з волі однієї зі сторін. Договір про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) складається із: 1) вступу, що містить інформацію про орган податкової служби і платника податків, номер і дату рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу); 2) предмета та інших умов договору. У цій частині договору викладаються відомості про розмір суми, що підлягає розстроченню (відстроченню), строк розстрочки (відстрочки), деталізацію зобов'язань (боргу) за кожним видом податків і зборів та кодом бюджетної класифікації; 3) переліку прав і обов'язків як органу податкової служби, так і платника податків; 4) додаткових умов (порядок вирішення спорів); 5) реквізитів сторін.

Можна говорити про можливість зміни форми такого договору податковим органом. Це може статися за умови внесення змін в ту норму відповідного наказу, яка і закріплює цю форму. У такому випадку потрібно говорити про існування іншої форми договору, але також обов'язковою для учасників. Незважаючи на наявність управлінського акта (рішення відповідного органу), при розстроченні (відстроченні) грошових зобов'язань або податкового боргу обов'язковим є укладення договору. Якщо на дату підписання договору суми грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків були вже частково погашені, то в договорі вказується сума грошового зобов'язання чи податкового боргу, визначеного на момент підписання договору. Отже, під час укладання договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу можлива ситуація відступу від рішення органу державної податкової служби. Вбачається, що наявність договірних засад при розстроченні та відстроченні грошових зобов'язань або податкового боргу пов'язана з певним компромісом між платником та органом державної податкової служби.

З одного боку, податковий орган вимагає сплати відповідних податків та зборів, з іншого, погоджується отримати відповідні суми пізніше встановленого строку, тим самим стимулюючи платника до продовження діяльності. За допомогою саме договору вдається поєднати інтерес держави у вигляді сплачених податків і зборів та перспективи отримувати від конкретної особи суми податків і зборів у подальшому та інтерес платника, який полягає у можливості продовжити свою діяльність.

Література

1. Алісов С. О. До питання про фінансовий договір // Науковий вісник Чернівецького університету. — 1997. — Вип. 14 : Правознавство. — С. 203–207.
2. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку : монографія / О. О. Дмитрик. — Х. : Апостроф, 2010. — 328 с.
3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13. — Ст. 112.
4. Податковий кодекс України : постатейний коментар. У 2 ч. Ч. 1 / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич [та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2011.
5. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України від 23 груд. 2010 р., № 2857-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 7. — Ст. 52.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань : наказ Державної податкової адміністрації України від 11 лют. 2010 р., № 72 // Вісник податкової служби України. — 2010. — № 9.
7. Про затвердження Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин : постанова Кабінету міністрів України від 27 груд. 2010 р., № 1235 // Урядовий кур'єр. — 2011. — 6 січ.
8. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків : постанова Кабінету Міністрів України від 24 груд. 2010 р., № 1036 // Офіційний вісник України. — 2011. — № 2. — Ст. 141.
9. Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків : наказ Державної податкової адміністрації України від 18 верес. 2001 р., № 378 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 44. — Ст. 1997.
10. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 груд. 2001 р., № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — № 10. — Ст. 44.
11. Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник / Ю. А. Тихомиров. — М. : БЕК, 1995. — 496 с.
12. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 40–44. — Ст. 356.

Анотація

Котенко А. М. Передумови договірної регуляції порядку розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. — Стаття.

Розглянуті підстави застосування договору при наданні розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Звернено увагу на схожість конструкції договору у цивільному та фінансовому праві. З'ясована перспективність розвитку договору як способу у сфері податково-правового регулювання. Визначена мета застосування договору про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Ключові слова: договір, публічний договір, фінансовий договір, зміна строку сплати податку та збору, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Анотация

Котенко А. М. Предпосылки договорного регулирования порядка рассрочки и отсрочки денежных обязательств или налогового долга. — Статья.

Рассмотрены основания применения договора при предоставлении рассрочки и отсрочки де-

нежных обязательств или налогового долга. Обращено внимание на сходстве конструкции договора в гражданском и финансовом праве. Выяснена перспективность развития договора как способа в сфере налогово-правового регулирования. Определена цель применения договора о рассрочке (отсрочке) денежных обязательств (налогового долга).

Ключевые слова: договор, публичный договор, финансовый договор, изменение срока уплаты налога и сбора, рассрочке и отсрочке денежных обязательств или налогового долга.

Summary

Kotenko A. M. Prerequisites of contractual regulating of the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt. — Article.

Considered grounds for application of the treaty granting the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt. Attention is drawn to the similarities of contract construction in the civil and financial law. Unclear prospects of the treaty as a way in the tax regulation. Defined purpose of the contract on the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt.

Keywords: contract, a public contract, a financial contract, changing the term of the tax and fee, the installment plan and postponement of monetary liability or tax debt.

УДК 347.73

О. В. Шульженко

ПРОТИРІЧЧЯ ОБЛІКУ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИ ВИЗНАЧЕННІ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ (НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ)

Дослідженню питань оподаткування, правової природи податку, податкового обов'язку, правового механізму податку та окремих його елементів у науковій літературі присячувалося достатньо багато уваги. Серед основних науковців, що займалися вивченням цих проблем, можна назвати М. П. Кучерявенка, Д. В. Винницького, О. М. Кизріна, М. Н. Злобіна, О. А. Храброва, Д. А. Кобильніка, Н. Ю. Онищук. Однак аналіз бази оподаткування як одного з елементів правового механізму податку ще не виступав предметом самостійного детального наукового дослідження.

Метою статті є з'ясування правової природи бази оподаткування, її місця та значення у правовому механізмі податку, дослідження порядку обліку бази оподаткування, а також виявлення наявних у законодавстві протиріччя обліку бази оподаткування при визначенні податкового обов'язку на прикладі податку на додану вартість.

Стаття 67 Конституції України закріпила обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [3]. Як зазначає М. П. Кучерявенко, податковий обов'язок можна розглядати у вузькому і широкому розумінні. Сплата податку становить реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому розумінні. У широкому розумінні податковий обов'язок включає: обов'язок з ведення податкового обліку, обов'язок зі сплати податків і зборів та обов'язок з податкової звітності [4, 385, 386].