

7. Verrue R. EU Tax and Customs Policies in 2009 [Electronic resource]: speech delivered at the European Economic and Social Committee (EESC) on 2 February 2009 in Brussels / Robert Verrue. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/about/speeches/2009/speech_eu_tax_and_customs_policies_in_2009_en.pdf

8. VAT Rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st July 2010. – European Commission, Taxation and Customs Union. – 2011. – 27 p.

9. Real GDP growth rate: growth rate of GDP volume – percentage change on previous year. – Eurostat website [Electronic resource]. – Mode of access: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tsieb020>

10. Activities Of The European Union (EU) In The Tax Field in 2009 / European Commission, Taxation and Customs Union DG. – 2010. – 30 p.

11. Kovacs L. Closing speech at the Tax Forum 2009 «Tax Systems in a Changing World» [Electronic resource]: on 31 March 2009 in Brussels / Laszlo Kovacs. – Mode of access: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2009/closing_kovacs.pdf

12. Koopman G. J., Kermode P., Kastrop Ch. Monitoring revenue trends and tax reforms in Member States – Joint EC–EPC 2008 Report / Gert Jan Koopman, Philip Kermode, Christian Kastrop // European Economy. – 2009. – 4 April 2009. – Brussels. – 77pp. – ISBN 978–92–79–11365–9.

М.Д. БІЛИК,
д.е.н., професор,
А.І. ГРИГА,

студентка, Київський національний університет ім. Т. Шевченка

Погашення податкового боргу платників податків за новим Податковим кодексом

У статті розкрито зміни, які були прийняті Податковим кодексом України, проведено порівняння із Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», виявлені недоліки та запропоновано напрями удосконалення діючого законодавства в цій області.

В статье раскрыты изменения, принятые Налоговым кодексом Украины, проведено сравнение с Законом Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами», выявлены недостатки и предложены направления совершенствования действующего законодательства в этой области.

The article deals with changes that were approved by the Tax Code of Ukraine, the comparison with the law of Ukraine «On the liabilities of taxpayers to budgets and state trust funds», identified deficiencies and directions of improvement of legislation in this area.

Постановка проблеми. Прийнятий Податковий кодекс нині є причиною багатьох протистоянь влади і населення країни. Цивілізована ринкова економіка потребує збалансованої податкової політики держави та досконалої системи оподаткування. Характерними для України є непоодинокі випадки ухилення платниками податків від їх сплати. Такий стан виконання податкових зобов'язань змушує державу постійно удосконалювати механізм контролю за нарахуванням та сплатою податків, застосовуючи жорсткіші заходи щодо погашення податкової заборгованості. Цим зумовлено прийняття Податкового кодексу.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питання податкового боргу недостатньо досліджуються і розкриваються у науковій літературі. Серед небагатьох ґрунтовних праць, де досить широко відображені питання цієї проблеми, слід виокремити роботи В.Б. Авер'янова, В.Альошина, Г.В. Бех, В.Т. Білоус, А.І. Берлач, І.П. Голосніченко, В. Журавський, С.В. Ківалов, А.Т. Ковальчук, М.П. Кучерявенко, В.А. Онищенко, Л.А. Савченко, В.М. Попович, О.М. Тимченко, В. Тарасенко, О.Г. Фролова, А.М. Шульги. Загальна проблематика оподаткування та податкового боргу широко досліджувалася відомими вітчизняними вченими, такими як Ю.Б. Іванов, І.О. Луніна, А.М. Соколовська, В.М. Федосов та інші. Однак нині виникає потреба в порівнянні механізму стягнення податкового боргу за прийнятим Податковим кодексом України з попереднім законодавством.

Метою статті є оцінка механізму стягнення податкового боргу за прийнятим Податковим кодексом, порівняння з раніше діючим податковим законодавством та розроблення пропозицій по удосконаленню.

Виклад основного матеріалу. У зв'язку з поставленою метою з'ясуємо сутнісні ознаки податкового боргу, проведемо аналіз, а на цій основі оцінимо нововведення.

Слід підкреслити, що Податковим кодексом України уточнено визначення поняття податкового боргу. Податковий борг – сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгодженого платником податків або узгодженого в порядку оскарження, але не сплаченого у встановлений кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [1].

Податкові борги підприємства можуть бути охарактеризовані з використанням наведених нижче класифікаційних ознак, на які Податковим кодексом зроблено акцент. Залежно від механізму формування податкового боргу виокремлюють такі його типи (складові):

1) несплата у встановлені строки податкових зобов'язань, які, в свою чергу, можуть бути двох підвидів:

– зобов'язання, самостійно нараховані та зазначені в поданій податковій декларації, але не сплачені у встановлені терміни;

– зобов'язання, донараховані органами державної податкової служби у ході документальних або камеральних перевірок у зв'язку з виявленими порушеннями дотримання вимог законодавства, але не сплачені, за умови відсутності своєчасної сплати узгодженої суми податкового зобов'язання податковий орган направляє такому платнику податків податкова вимога;

2) штрафна санкція (штраф) – плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами;

3) несплачена сума за користування відстрочкою (розстрочкою) – сума плати за користування відстрочкою (розстрочкою), не сплачена у встановлені строки.

У зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання з платника податків справляється пеня – плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені).

Виходячи із сутнісних характеристик авторами проаналізовано зміни щодо податкового боргу у новому законодавстві та оцінено як позитивні, так і негативні аспекти. Узагальнення змін у Податковому кодексі, зроблене авторами, представлено в таблиці.

У податковому законодавстві зміни стосуються десяти таких положень: 1) джерел самостійної сплати податкових зобов'язань; 2) відповідальності посадових осіб, щодо майна, визначеного як неможливого для погашення податкового боргу; 3) майна, що передається в податкову заставу та порядку застосування податкової застави; 4) процедури опису майна, на яке поширюється податкова заставу; 5) повноважень податкового керуючого; 6) термінів звільнення з податкової застави; 7) причин накладання податкового арешту; 8) строків стягнення коштів та продажу майна платника податків; 9) розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань; 10) нарахування пені.

1. Джерелами самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна і немайнових цінностей, випуску цінних паперів, у тому числі корпоративних прав, отримані у позику (кредит), а також з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених цією статтею.

Податковим кодексом за пунктом таблиці до джерел сплати податкового боргу віднесено також сума надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснена також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів.

Згідно з Податковим кодексом України джерелом погашення податкового боргу не може бути майно, яке не підлягає під предмет застави відповідно до Закону України «Про заставу». Цього пункту взагалі не було у попередньому законі.

Слід зауважити, що в Податковому кодексі відсутні нижченаведені обмеження, які стосуються джерел погашення податкового боргу. За попереднім законодавством не дозволялося використовувати джерела погашення податкового боргу платника податків:

– активи, чий вільний обіг заборонено або обмежено згідно із законодавством. У разі коли підприємницька діяльність з активами, що продаються, підлягає ліцензуванню відповідно до закону, покупцями таких активів можуть бути лише особи, які отримали відповідну ліцензію;

– кошти, які знаходилися на спеціальному рахунку експлуатуючої організації (оператора) відповідно до Закону України «Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки»;

– основні фонди, земельні ділянки та інше майно позашкільного навчального закладу, які належали платнику податків [2].

2. Кодексом передбачено жорсткі заходи в плані відповідальності посадових осіб. Зокрема, визначено, що посадові особи, в тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання майна, визначеного як неможливе для погашення податкового боргу платника податків, несуть відповідальність відповідно до закону (пункт 2 табл.). За попереднім законодавством такої відповідальності не було.

3. Податковим кодексом передбачено передачу у податкову заставу майна платника податків та майна, яке вноситься у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність. За недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі в такій спільній діяльності (пункт 3 табл.).

За Податковим кодексом право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на майно, на яке платник податків набуває прав власності у майбутньому. За попереднім законодавством право податкової застави поширювалося на все майно платника податку, не враховуючи суму податкового

Порівняння змін щодо стягнення податкового боргу за Податковим кодексом та попереднім законодавством

№	Основні положення, що зазнали змін у ПКУ	Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»	Податковий кодекс України
1	Джерела самостійної сплати податкових зобов'язань або погашення податкового боргу	<p>Додатковим джерелом погашення податкового боргу органом стягнення може бути визначено продаж активів платника податків, попередньо переданих ним у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам</p> <p>Обмеження щодо джерел погашення податкового боргу, які не ввійшли до Податкового кодексу:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) активи, чий вільний обіг заборонено або обмежено згідно із законодавством; 2) кошти, які знаходились на спеціальному рахунку експлуатуючої організації; 3) основні фонди, земельні ділянки та інше майно позашкільного навчального закладу, які належали платнику податків 	<p>Джерелом сплати податкового боргу зазначена також сума надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Додатково, джерелом погашення податкового боргу банків, небанківських фінансових установ, у тому числі страхових організацій, можуть бути кошти, незалежно від джерел їх походження та без застосування обмежень, у сумі, яка не перевищує суму їх власного капіталу</p> <p>Додатково не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:</p> <ul style="list-style-type: none"> – майно, що не може бути предметом застави
2	Відповідальність посадових осіб щодо майна, визначеного як неможливого для погашення податкового боргу	У попередньому законодавстві посадові особи не несли відповідальність за використання майна, визначеного як неможливого для погашення податкового боргу	Визначено, що посадові особи, у тому числі державні виконавці, які прийняли рішення про використання майна, визначеного як неможливе для погашення податкового боргу платника податків, несуть відповідальність відповідно до закону
3	Майно, що передається в податкову заставу, та порядок застосування податкової застави	<p>У попередньому законодавстві зазначалось, що у податкову заставу переходить все майно, що використовується у спільній діяльності, а не лише частина, яка внесене у спільну діяльність</p> <p>Поправки з балансовою вартістю у законі не було. Також не зазначалось, що у разі якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»</p>	<p>Визначено передачу у податкову заставу майна платника податків та майна, яке внесене у спільну діяльність та/або, є результатом спільної діяльності платників податків, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність.</p> <p>Право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому</p>
4	Процедура опису майна, на яке поширюється податкова заставу	Опис майна поширювався на всі джерела погашення податкового боргу, в тому числі й на ті, що не підлягали податковій заставі, проте не було строгої процедури опису майна	Податковий кодекс законно затвердив процедуру опису майна, на яке не поширюється право податкової застави
5	Повноваження податкового керуючого	Попереднім законодавством чітко не виокремлювалися повноваження податкового керуючого	У новому Податковому кодексі вже детально зазначені повноваження податкового керуючого, а саме він здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном
6	Терміни звільнення з податкової застави	Активи платника податків звільняються з податкової застави з дня: <ol style="list-style-type: none"> 1) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи; 2) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи – платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою; 3) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу; 4) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків; 5) прийняття рішення про арешт активів платника податків – на строк дії такого арешту 	<p>Майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) визнання податкового боргу безнадійним; 2) реєстрації в органі державної податкової служби податкової поруки
7	Причини накладання податкового арешту	<p>Відповідно до попереднього законодавства виконавець рішень про арешт міг організувати вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів.</p> <p>Був можливий арешт банківського кореспондентського рахунку</p>	<p>Арешт майна не може застосовуватись до платника податків, якого визнано неплатоспроможним за неподатковими зобов'язаннями, крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів.</p> <p>Арешт не може бути накладено на банківський кореспондентський рахунок, тобто тепер захищаються інтереси й банків, які співпрацювали з вище вказаним, оскільки у попередньому законі на такі кореспондентські рахунки теж накладався арешт</p>
8	Строки стягнення коштів та продажу майна платника податків	Стягнення коштів могло проводитись не раніше чим через 30 календарних днів з дня надсилання податкової вимоги	Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги
9	Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань	Раніше при розстрочці надавався бюджетний кредит, а при відстрочці вже переносились строки сплати	Поняття розстрочення і відстрочення майже повністю ототожнюються. Податковий кодекс не включив в себе статтю про гласність та запобігання корупції під час розстрочення або відстрочення
10	Нарахування пені	Нарахування пені визначалось для всіх випадків однаково	Податковий кодекс диференціює нарахування пені для різних випадків

боргу. Також у попередньому законі не зазначалося, що у разі якщо балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». У разі збільшення суми податкового боргу складається акт опису майна до суми, відповідної сумі податкового боргу платника податків.

4. Податковий кодекс затвердив законне здійснення процедури опису майна, на яке не поширюється право податкової застави (пункт 4 табл.).

5. Податковим кодексом вже детально визначені повноваження податкового керуючого. Податковий керуючий здійснює перевірку стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, проводить опис майна, на яке поширюється право податкової застави, для його продажу у випадках, передбачених Податковим кодексом, одержує від боржника інформацію про операції із заставленим майном (пункт 5 табл.).

У порівнянні з попереднім законом Податковий кодекс не забороняє надання майна, що перебуває у податковій заставі, в наступну заставу або його використання для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб [5].

6. Змінилися і деякі пункти терміну звільнення з податкової застави (пункт 6 табл.). Майно може бути звільнене від податкової застави з дня:

- отримання органом державної податкової служби підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку (раніше необхідно було подавати копію платіжного документу, завіреного обслуговуючим банком);

- визнання податкового боргу безнадійним (в попередньому законодавстві сюди ж відносився і випадок ліквідації платника податків як юридичної особи або фізичної особи буда знятої з реєстрації як суб'єкт підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом);

- реєстрації в органі державної податкової служби податкової поруки у випадках, визначених Кодексом. Проте у Кодексі не зазначено, яким чином здійснюється податкова порука (тепер не можна використовувати інші види забезпечення податкового боргу, крім податкової поруки).

Податковий кодекс у порівнянні з попереднім законом виключає можливість припинення податкової застави з дня:

- 1) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи – платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою;

- 2) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;

- 3) прийняття рішення про арешт активів платника податків – на строк дії такого арешту.

Відтепер порядок застосування податкової застави буде встановлюється центральним органом державної податкової служби.

7. Новим також є застосування арешту майна вразі, якщо платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для цього або від допуску до перевірки посадових осіб органу державної податкової служби (пункт 7 табл.). За Податковим кодексом передбачена можливість перевірки пов'язаної з отриманням інших об'єктів оподаткування: електронних контрольно-касових апаратів, комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку або з використанням карток платіжних систем, вагокасових комплексів, систем та засобів штрихового кодування.

За кодексом арешт майна можна застосовувати в разі, якщо платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі, і якщо 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. Проте арешт майна не може застосовуватися до платника податків, якого визнано неплатоспроможним за неподатковими зобов'язаннями, крім випадків, коли стосовно такого платника податків запроваджено мораторій на задоволення вимог кредиторів.

Арешт може бути накладено органом державної податкової служби на будь-яке майно платника податків, крім коштів, які знаходяться на рахунку платника податків, що викликає сумніви з приводу легітимності даного Податкового кодексу.

Незрозумілою є причина, за якою з Податкового кодексу було виключено право керівника податкового органу звертатися до суду з поданням про продовження строку арешту активів платника податків за наявності достатніх підстав. Вважаємо, що звільнення активів з-під арешту може загрожувати їх зникненню або знищенню. Тепер же суд приймає остаточне рішення з приводу строку арешту майна і, якщо ним буде прийняте хибне рішення, вже ніхто не зможе стати на противагу, а це може загрожувати зникненню майна, на яке накладався арешт.

Слід підкреслити особливий підхід щодо арешту майна банку, коли санкція не накладається на його кореспондентський рахунок. Тобто тепер захищаються інтереси банків, які співпрацювали з вище вказаним платником податків, оскільки у попередньому законі на кореспондентські рахунки банку теж накладався арешт.

Відповідно до попереднього закону виконавцю рішень про арешт дозволялось вилучати оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів та, залежно від обставин кримінальної справи, здійснювати заходи по арешту майна, у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня. Нині обставини кримінальної справи не є причиною проведення арешту майна у вказаний період. На нашу думку, це може спонукати до протизаконних дій платника податків.

8. Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги (пункт 8 табл.).

Попереднім законом передбачалося, що подібні рішення можуть проводитися не раніше ніж через 30 календарних днів. Вважаємо, збільшення строку щодо стягнення коштів та продаж майна платника податків є не обґрунтованим.

Стягнення коштів з рахунків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби, у розмірі суми податкового боргу або його частини. Проте за 60 днів на рахунку недобросовісного платника податків коштів може не залишитися, оскільки за Податковим кодексом адміністративний арешт щодо використання коштів, з таких рахунків не передбачений [6].

Якщо внаслідок ліквідації платника податків залишається непогашеною частина його податкового боргу через недостатність майна, то ця решта погашається за рахунок майна засновників або учасників такого підприємства, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків. А за ліквідації філії чи відділення, погашення податкового боргу здійснюється за рахунок коштів юридичної особи незалежно від того, чи є вона платником податку, стосовно якого виник податковий борг такої філії, відділення [4].

На нашу думку, одним з недоліків є те, що у Податковому кодексі не вказані строки позовної давності податкової заборгованості або податкового боргу платника податків, що ліквідується.

9. Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені (пункт 9 табл.). Раніше при розстрочці надавався бюджетний кредит, а при відстрочці вже переносилися строки сплати. Отже, як бачимо, що у Податковому кодексі ці поняття майже повністю ототожуються [3].

Як не дивно, Податковий кодекс не містить статті про гласність та запобігання корупції. Тоді як згідно з попереднім законом:

- будь-які рішення щодо розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань окремих платників податків мають щорічно оприлюднюватися;
- копії рішень про розстрочення, відстрочення, що виходять за межі бюджетного року, мають бути відіслані відповідним податковим органом Міністерству фінансів України протягом 15 днів з дня їх прийняття;
- розстрочення, відстрочення не можуть надаватися чи встановлюватися щодо податкових зобов'язань із ввізного мита, акцизних зборів, податку на додану вартість при ввезенні товарів на територію України, внесків до Пенсійного фонду України чи інших внесків у межах державного або обов'язкового соціального страхування [7].

10. Важливим аспектом в податковому законодавстві є пеня. Нині зберігається раніше діючий порядок нарахування пені (пункт 10 табл.):

1) після закінчення встановлених кодексом строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня;

2) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

3) у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків – фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента (чого не було у старому законі).

Однак за Податковим кодексом диференціюється нарахування пені для кожного із трьох вказаних пунктів.

Пеня, визначена пунктом 1, нараховується на суму податкового боргу із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, за кожний календарний день прострочення у його сплаті.

Пеня, визначена пунктом 2, нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день заниження.

Пеня, визначена пунктом 3, нараховується із розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на день виплати доходів на користь платників податків – фізичних осіб.

Висновки

До позитивних змін, передбачених Податковим кодексом, порівняно з попереднім податковим законодавством можна віднести такі положення:

- передбачено застосування права податкової застави на активи платника виходячи із суми податкового боргу (а не на всі активи платника податків, як це було раніше);
- кількість податкових вимог, що надсилаються такому платнику, зменшено до однієї (платнику податків надсилався дві податкові вимоги);
- право податкової застави виникає лише у разі виникнення податкового боргу (раніше передбачалося застосування податкової застави у разі неподання або несвоечасного подання податкової декларації, чи при оскарженні незгоджених сум податкових зобов'язань);
- передбачено надання платнику податків можливості вільного розпорядження активами, що перебувають у податковій заставі, крім операцій з відчуження або оренди (лізингу) таких активів, які провадяться лише за обов'язкового письмового узгодження з органом державної податкової служби (попереднє законодавство визначало три групи операцій з активами платника податків, умовою здійснення яких є обов'язкове письмове узгодження з органом державної податкової служби);
- передбачено розстрочення та відстрочення податкового боргу платника податків (у попередній редакції розстро-

чення та відстрочення поширюються лише на податкові зобов'язання).

Для тих платників податків, які не вживають заходів щодо погашення податкового боргу, не сплачують поточні нарахування та накопичують податковий борг, а також з метою усунення недоліків у частині забезпечення погашення податкового боргу та недопущення ухилення від сплати податків у Податкового кодексу України передбачено такі норми, зокрема:

– у разі недопуску податкового керуючого до опису активів у податкову заставу запроваджено відповідальність платника податків, який має податковий борг, у вигляді рішення суду про зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником активів та зобов'язання такого платника допустити податкового керуючого до опису активів у податкову заставу;

– у разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для перевірки стану збереження активів, які перебувають у податковій заставі, для такого платника передбачено відповідальність у вигляді рішення суду про зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та зобов'язання такого платника допустити податкового керуючого для проведення такої перевірки;

– додатково податковому органу надано право застосування адміністративного арешту активів платника податків у разі його відмови від проведення перевірки стану збереження активів, які перебувають у податковій заставі, та/або не допуску до складання акта опису активів, що передаються в податкову заставу;

На основі аналізу чинного податкового законодавства, нами зроблено такі пропозиції щодо удосконалення Податкового кодексу:

1. Для збереження функцій Державного департаменту з питань банкрутства при здійсненні продажу майна платника податків, пропонується чітко встановити порядок продажу майна у рахунок погашення податкового боргу боржника в процесі банкрутства.

2. З метою прискорення процедури стягнення податкового боргу та ліквідації ліберального та довготривалого стягнення його, що дозволяє керівникам підприємств-боржників приховувати майна (реалізацію, передачу у статутний фонд іншим підприємствам), передбачити санкції, що забезпечуватимуть погашення податкового боргу за рахунок реалізації майна.

3. Поновити в Податковому кодексі списання безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії форс-мажорних обставин та повернути статтю, за якою допускається виконання заходів по арешту майна, у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня, коли такий арешт є невідкладним у зв'язку з обставинами кримінальної справи.

4. Надати право керівнику податкового органу звертатися до суду з поданням про продовження строку арешту активів платника податків за наявності достатніх підстав вважати, що звільнення активів з-під арешту може загрожувати їх зникненням або знищенням.

5. Додати до переліку майна, на яке може накладатися арешт, також кошти, які знаходяться на рахунку платника податків.

6. Правомірним буде визнати припинення податкової застави з дня отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи – платника податків або про визнання її померлою.

Література

1. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади.
2. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».
3. Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. №2856-VI.
4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» // Від 14.05.92 р. №2343-XII (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України станом від 22.12.2005 р. №3273-IV).
5. Положення про проведення перевірок стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі // Наказ Державної податкової адміністрації України від 20.09.2004 р. №544.
6. Порядок стягнення коштів та продажу інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі // Кабінет Міністрів України, постанова від 15.04.2002 р. №538.
7. Тимченко О.М. Статуси податкового боргу: казуси класифікації // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2009. – №4. – С. 53–59.
8. Яцюк О.В., Міщук М.П. Статуси податкового боргу: теоретичне та практичне значення // Держава і право. – 2010. – №47. – С. 318–323.