

СМЕЛЬЯНОВА О. О.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ПОДАТКОВИЙ БОРГ: ЗМІСТ ТА СТРУКТУРА

Стаття присвячена дослідженню податкового боргу як складного соціально-економічного явища, що впливає на розвиток фінансових відносин в державі. У статті проводиться докладний аналіз поглядів вчених на сутність категорії «податковий борг», встановлюється її співвідношення із категоріями «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання», наводяться особливості нормативного визначення цих категорій в українському податковому законодавстві. Увага зосереджується на принципових підходах до розмежування податкового боргу як складної економіко-соціальної категорії та процедур його погашення, які мають виражений процесуальний характер.

Ключові слова: грошове зобов'язання, податкове зобов'язання, податковий борг, податковий делікт, податковий обов'язок, податок.

Статья посвящена исследованию налогового долга как сложного социально-экономического явления, которое влияет на развитие финансовых отношений в государстве. В статье проводится подробный анализ взглядов ученых на сущность категории «налоговый долг», устанавливается ее соотношение с категориями «налоговый долг», «налоговое обязательство», «денежное обязательство», приводятся особенности нормативного определения данных категорий в украинском налоговом законодательстве. Внимание сосредотачивается на принципиальных подходах к разграничению налогового долга как сложной экономико-социальной категории и процедур его погашения, которые имеют выраженный процессуальный характер.

Ключевые слова: денежное обязательство, налоговое обязательство, налоговый долг, налоговый деликт, налоговая обязанность, налог.

The article investigates the tax debt as a complex socio-economic phenomenon, affects the development of financial relations in the state. The article gives a detailed analysis of the views of the scientists on the nature of the “tax debt” category, set its relationship with the categories of “tax debt”, “tax liabilities”, and “financial obligations”, especially given the normative definitions of these categories in Ukrainian tax legislation. Attention focuses on the basic approach to the delimitation of the tax debt as a complex economic and social categories and redemption procedures, which have expressed a procedural nature.

Key words: monetary obligation, tax promissory, tax debt, tax delinquency, tax duty, tax.



Вступ. Надходження від податків і зборів формують питому вагу державного та місцевих бюджетів. Їх важливість в структурі державних доходів підтверджується виокремленням податкових платежів в окремий різновид державних доходів, що прямо закріплено у Бюджетному кодексі України. У подальшому ці кошти спрямовуються на фінансування державних видатків, за рахунок яких реалізуються різноманітні державні програми соціального, освітнього, оборонного, інноваційного та іншого характеру. Невчасне або неповне надходження коштів від податків і зборів призводить до виникнення податкового боргу, порушує нормальне фінансування цих програм. Для його погашення застосовуються різні процедури, які часом складно назвати доскональними. Для підвищення ефективності таких процедур потрібно чітко визначитись із місцем категорії «податковий борг» серед суміжних категорій, тобто перш за все встановити її співвідношення із категоріями «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання».

Проблема виникнення та погашення податкового боргу, а також встановлення та реалізації податкового обов'язку, визначення податкового зобов'язання була об'єктом розгляду та ґрунтовних наукових досліджень таких вчених, як Р.Г. Браславський, П.М. Дуравкін, Н.Ю. Онищук, М.П. Кучерявенко, О.О. Головашевич, Є.А. Усенко, Н.В. Шевцова. Однак з огляду на перманентний характер наукових пошуків, постійне удосконалення правового регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування та динамічний характер оновлення вітчизняного податкового і митного законодавства низка питань потребує додаткової уваги.

За умови наявності ґрунтовних і міждисциплінарних досліджень у розглядуваній площині, на наш погляд, актуальними залишаються проблеми різних підходів до визначення сутності податкового боргу, його структури, періодизації та позначення особливостей історичного становлення окремих шляхів погашення податкового боргу.

Постановка завдання. Метою статті є визначення сутності податкового боргу, характеристика його структурних елементів, встановлення співвідношення категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання» та «податковий борг».

Результати дослідження. Належне та вчасне виконання податкового обов'язку є запорукою нормальної діяльності державних органів, які фінансують з державного або місцевого бюджету. При цьому через об'єктивні та суб'єктивні причини платники не завжди виконують свій податковий обов'язок вчасно, що призводить до виникнення податкового боргу. У свою чергу, податковий борг не можна зводити виключно до необхідності сплатити прострочену суму податку або збору. Це явище має більш складний характер, власну структуру, що обумовлює необхідність всебічного його вивчення.

Теоретико-правовий аналіз податкового боргу не лише дасть змогу визначитись із сутністю цього явища, а й зможе стати підґрунтям для удосконалення процедур його погашення. Це дасть можливість комплексно вдосконалити регулювання податкових відносин, сприятиме формуванню стимулів у платників податків і зборів для реалізації податкового обов'язку вчасно й у повному обсязі.

Чинне українське податкове законодавство визначає податковий борг як суму не сплаченого платником податку у встановлений цим Кодексом строк узгодженого грошового зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій (за їх наявності) та пені, нарахованої на суму такого грошового зобов'язання [1]. Тобто законодавець закладає трьохелементну структуру податкового боргу та виокремлює в його складі:

- узгоджене грошове зобов'язання;
- штрафні санкції;
- пеню.

При цьому певна невизначеність в Податковому кодексі існує щодо першого елемента. Так, відповідно до положень п. 14.1.39 ст. 14 Кодексу грошовим зобов'язанням платника податків є сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та / або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за



порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [1]. На перший погляд така конструкція узгоджується із нормами п. 14.1.175 ст. 14 цього нормативного акта, які закріплюють структуру та склад податкового боргу. При цьому, якщо ми говоримо про грошове зобов'язання у складі податкового боргу, то цілком логічно таке зобов'язання називати податковим.

Але подібна логіка відсутня у Податковому кодексі України, в якому законодавець дещо по-іншому визначає податкове зобов'язання. Так, відповідно до норм п. 14.1.156 ст. 14 Податкового кодексу України податковим зобов'язанням є сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, які визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [1]. Тобто поряд із поняттям «грошове зобов'язання» в рамках податкового регулювання виникає ще одне поняття – «податкове зобов'язання».

На наше переконання, ці два поняття не є тотожними. Незважаючи на те, що обидва вони фактично відображають суму податку, яку платник має сплатити, вони різні за функціональним призначенням такої суми та диференціюються в розрізі процедур виконання податкового обов'язку. Отже, варто визначитись із підходами до суті податкового обов'язку для правильного вирішення питання щодо диференціації понять «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання».

В науковій літературі можна зустріти різні підходи до визначення податкового обов'язку. На переконання Н.Ю. Онищук, податковий обов'язок як правове явище є одним зі структурних елементів, що утворюють юридичний зміст податкових правовідносин [2, с. 12]. Не менш цікавим є підхід М.І. Тургенєва, який зазначав: «Усі громадяни користуються вигодами суспільства, відповідно, усі повинні сприяти збереженню його. Кожен громадянин, перебуваючи під захистом уряду й законів, зобов'язаний робити пожертви <...> для підтримання цього уряду та цих законів. <...> Одним словом: усі повинні сприяти благу всіх» [3, с. 134, 135]. А.О. Храбров до податкового обов'язку підходить двояко та звертає увагу на два його видових прояви: а) податковий обов'язок органу, який є владним суб'єктом, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування; б) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок по податковому обліку, сплаті та звітності [4, с. 15].

Витоки податкового обов'язку знайшли своє закріплення у сучасній Конституції України. Так, відповідно до норм ст. 67 Основного Закону «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [5]. Втім, подібне закріплення податкового обов'язку складно назвати досконалим, тому що в такій редакції бракує закріплення обов'язку з надання податкової звітності. Свого розвитку визначення податкового обов'язку набуло в нормах Податкового кодексу України, відповідно до ст. 36 якого податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та / або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи [1]. В останньому визначенні враховано найбільш важливі та вагомі характеристики податкового обов'язку та етапи його виконання. Проте й воно потребує певних доопрацювань.

На наше переконання, податковий обов'язок має в своєму складі декілька елементів. По-перше, це обов'язок з податкового обліку. По-друге, це обов'язок зі сплати податку. По-третє, до складу податкового обов'язку має входити обов'язок з податкової звітності. При цьому в складі обов'язку з податкового обліку можна виокремити обов'язок з обліку об'єктів оподаткування та обліку суб'єктів (платників). С.В. Шахов, крім цього, в складі обов'язку з податкової звітності виокремлює обов'язок з формування звітних показників, їх фіксації в документах відповідної форми, подання звітних документів та їх подальшого зберігання протягом встановлених податковим законодавством строків [6, с. 22–23].



Отже, податковий обов'язок реалізується не одномоментно. Більше того, можна виокремити низку стадій виконання податкового обов'язку. Втім, в рамках нашої статті достатньо буде лише умовно розділити реалізацію податкового обов'язку в часі на два етапи: до надходження коштів до відповідного централізованого публічного фонду та після цього. Повертаючись до диференціації термінів «грошове зобов'язання» і «податкове зобов'язання», які закріплені у нормах Податкового кодексу, та враховуючи виокремлення вказаних етапів реалізації податкового обов'язку, можна стверджувати, що термін «податкове зобов'язання» у трактовці Податкового кодексу України має застосовуватися до настання терміну сплати податку (наприклад, до моменту спливу податкового (звітного) періоду), тоді як терміном «грошове зобов'язання» ми маємо оперувати після прострочення платником виконання обов'язку зі сплати податку. Тобто термін «грошове зобов'язання» в його податковому сенсі пов'язується із фактом неналежного виконання податкового обов'язку, прострочення зі сплатою податку або його несплатою взагалі. Саме тому, коли ми говоримо про податковий борг, ми маємо оперувати термінами «грошове зобов'язання», «штрафні санкції» та «пеня», які у сукупності складають суть податкового боргу.

В науковій літературі можна зустріти доволі неординарні підходи до визначення характерних рис податкового обов'язку, визначення його різновидів. Так, на переконання О.В. Крупи та В.А. Ільяшенко, податковий борг буває двох типів: активний та пасивний [7, с. 118; 8, с. 36]. «Активний тип передбачає збереження можливостей застосування до боржника всіх стягнень, передбачених законодавством. Пасивний тип означає: неможливість застосування до боржника заходів стягнення через об'єктивні причини (підготовка документів для ініціювання справи про банкрутство платника до прийняття ухвали суду про порушення справи про банкрутство); порушення провадження у справі про банкрутство, прийняття рішення судом про призупинення стягнення; підготовка документів для ініціювання справи про звернення стягнення боргу на майно платника (до прийняття відповідної ухвали суду); розшук платника-боржника; відсутність активів» [8, с. 36].

Вважаємо подібний підхід некоректним з декількох причин. По-перше, в податкових відносинах активною або пасивною може бути поведінка певного суб'єкта, а говорити про пасивність або активність визначених нами складових елементів податкового боргу не можна. По-друге, «податковий борг» як правова категорія має матеріальний зміст. Коли ми говоримо про його погашення, можливість застосування до платників заходів забезпечення виконання податкового обов'язку, то ми характеризуємо нормативно встановлені процедури, а не сам податковий обов'язок. По-третє, можливість або неможливість застосування цих процедур обумовлюється факторами, об'єктивно не пов'язаними зі змістом податкового боргу. Така можливість скоріше обумовлюється особливим статусом або становищем платника податків, настанням об'єктивних зовнішніх подій, але ніяк не самим податковим боргом.

Висновки. В рамках проведеного аналізу сутності податкового боргу можна констатувати низку принципових положень. По-перше, податковий борг є складним соціально-економічним явищем, виникнення якого обумовлюється суб'єктивними та об'єктивними чинниками. По-друге, податковий борг складається з грошового зобов'язання, штрафних санкцій та пені. По-третє, податковий борг може виникати тільки після прострочення платником обов'язку зі сплати податку або збору. По-четверте, виникнення податкового боргу майже завжди свідчить про неналежне виконання платником податкового обов'язку, тобто факт наявності податкового боргу, пов'язується із деліктною поведінкою суб'єктів податкових відносин. По-п'яте, погашення податкового боргу має міжгалузеве значення через застосування не тільки засобів фінансово-правового впливу, а й примусу адміністративного та іншого характеру.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.



2. Онищук Н.Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Н.Ю. Онищук. – Х., 2010. – 202 с.
3. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев // У истоков финансового права / под ред. А.Н. Козырина ; сост. А.А. Ялбулганов . – М. : Статут, 1998. – С. 107–274.
4. Храбров А.О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.О. Храбров. – Х., 2004. – 213 с.
5. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
6. Шахов С.В. Правове регулювання податкової звітності : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С.В. Шахов. – К., 2011. – 211 с.
7. Крупа О.В. Економічна сутність та природа виникнення податкового боргу / О.В. Крупа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015. – № 3, Т. 3. – С. 117–119..
8. Ільяшенко В.А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні / В.А. Ільяшенко // Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1: Економіка. – 2013. – Вип. 2. – С. 34–40.

ПЛОТНИКОВА К. О.,
аспірант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73:336.14-026.48

НАДХОДЖЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ ДО МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Статтю присвячено оподаткуванню на місцевому рівні. Проведено аналіз податків та зборів, які надходять до місцевих бюджетів. За результатом проведеного аналізу визначено найефективніші податки на місцевому рівні.

Ключові слова: оподаткування, місцеві податки та збори, місцеві бюджети, платники податків та зборів.

Статья посвящена налогообложению на местном уровне. Проведен анализ налогов и сборов, которые поступают в местные бюджеты. По результатам проведенного анализа определены самые эффективные налоги на местном уровне.

Ключевые слова: налогообложение, местные налоги и сборы, местные бюджеты, плательщики налогов и сборов.

The article is devoted to the taxation at the local level. The analysis of taxes and fees, transferred to the local budgets the check up. As a result the main taxes and fees were identified at the local level.

Key words: taxation, local taxes and fees, local budgets, payers of taxes and fees.

