

*Карпенко Н. В.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України*

ВПЛИВ ВИЗНАННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ БЕЗНАДІЙНИМ НА РЕАЛІЗАЦІЮ МЕХАНІЗМУ ПЕНІ

Анотація. У статті аналізується низка питань, які стосуються формалізації безнадійності податкового боргу. Також значну увагу приділено вирішенню питання впливу визнання податкового боргу безнадійним на реалізацію механізму пені. Застосовано системний підхід до аналізу нормативного регулювання підстав визнання боргу безнадійним, що проявляється у зіставленні чинних норм податкового законодавства, думок вчених та дослідників із метою виявлення розбіжностей у регулюванні цього питання. Проаналізовано застосування різних підходів та доцільності їх застосування.

Ключові слова: пеня, податковий борг, безнадійний борг, податки, списання.

Постановка проблеми. Проблема визначення боргу безнадійним та в подальшому реалізації механізму пені за ним є досить актуальною та має важливе значення для нарахування пені. Це питання регулюється Податковим кодексом України, порядками списання безнадійного податкового боргу платників податків та ін.

У своїх роботах та наукових працях до цього питання зверталось багато науковців (В. М. Мельник, А. В. Красюков, О. О. Смельянова та ін.). Кожен вчений по-різному обґрунтовує свою думку щодо особливостей погашення такого боргу. При цьому вчені здебільшого торкалися питань диференціації підстав визнання податкового боргу безнадійним, характеристики різновидів податкового боргу взагалі, але такому аспекту, як реалізація процедур із погашення пені як складника податкового боргу, уваги приділено мало.

Низка питань, присвячених цій тематиці, досі лишається не вирішеною остаточно: який підхід застосовувати, як визначити беззаперечно, що борг є безнадійним і що за ним не можна провести стягнення пені.

Метою статті є встановлення підстав визнання податкового боргу безнадійним та визначення впливу визнання його таким на процедури погашення однієї зі складових частин податкового боргу – пені.

Виклад основного матеріалу дослідження. Безнадійним вважається податковий борг, який виникає внаслідок передбачених чинним законодавством підстав: платник визнаний банкрутом і його активів замало для задоволення вимог; платник – фізична особа – у судовому порядку визнаний зниклим або померлим, а майна замало для задоволення вимог; минули терміни позовної давності (за відсутності сум податкового боргу, стосовно яких граничний термін стягнення ще не настав); заборгованість виникла внаслідок форс-мажорних обставин; юридична особа визнана фіктивною (ст. 101 Податкового кодексу України) [1].

На переконання В. М. Мельника, у складі активного статусу доцільно окремо розглядати борг до прийняття контролюю-

чим органом рішення про відстрочку (розстрочку) на підставі затвердженої судом мирової угоди та податковий борг, за яким вже прийнято рішення про розстрочку (відстрочку) [2, с. 7–8]. Р. М. Бойчук підкреслює, що розстроченим (відстроченим) податковим боргом є борг, статус якого характеризується активною роботою контролюючого органу з платником-боржником, що обмежена рамками строків та іншими умовами договору з приводу розстрочення або відстрочення податкового зобов'язання [3, с. 302–303].

На характеристиці ознак безнадійного податкового боргу, а не підстав визнання податкового боргу таким, зупиняється А. В. Красюков. Він пропонує визначити такі ознаки безнадійного податкового боргу: «Безнадійний борг – це недоїмка та заборгованість по пенях. Безнадійним боргом можуть бути визнані лише борги платника податків, платника зборів та податкового агента. Борг визнається безнадійним у разі відсутності можливості стягнути податки (збори) з окремих платників податків. Неможливість стягнення породила необхідність в особливому податковому механізмі, що дозволяє припинити: а) певні податкові правовідносини без припинення податкового зобов'язання загалом (наприклад, списання частини податкового боргу без ліквідації податкового боржника); б) податкові правовідносини, що формально продовжують існувати після припинення податкового зобов'язання (списання податкового боргу ліквідованих податкових боржників). Податковий борг стає безнадійним у результаті його визнання таким за наявності визначених юридичних фактів» [4, с. 208].

З таким підходом неможна погодитися загалом, що зумовлено низкою факторів. По-перше, не можна зводити склад податкового боргу лише до двох елементів, які пропонує нам А. В. Красюков. Йдеться про наявність у складі будь-якого різновиду податкового боргу, окрім самого грошового зобов'язання (яке А. В. Красюков хибно називає «недоїмкою»), ще штрафної санкції та, як правило, пені. По-друге, штучним виглядає акцент автора на суб'єктному складі учасників податкових відносин, в яких може виникнути податковий борг. Цілком зрозуміло, що він виникає в осіб, на яких покладається відповідний обов'язок з обчислення та (або) сплати податку. У податкового органу податковий борг виникнути не може і на цьому навряд чи доцільно загострювати увагу. По-третє, виокремлення двох варіантів визнання податкового боргу безнадійним (частково та повністю всіх боргів платника) ґрунтується на можливості визнати платника банкрутом. Утім, відповідно до чинної редакції ст. 101 Податкового кодексу України, визнання безнадійним податкового боргу платника податку, визнаного в установленому порядку банкрутом, є лише однією з багатьох інших підстав, у цьому немає жодної винятковості. Факт банкрутства не є системоутворюючою категорією у переліку обставин, на підставі яких борг визнається безнадійним.

Р. Ф. Ханова при характеристиці підстав отримання безнадійного характеру податковим боргом наголошує на доцільності їх диференціації на три групи за суб'єктною ознакою: «а) пов'язані виключно з фізичними особами (визнання фізичної особи недієздатною, померлою та такою, що знаходиться в розшуку); б) пов'язані виключно з юридичними особами (банкрут); в) змішаний суб'єктний склад (закінчення строку давності, дія обставин непереборної сили, припинення державної реєстрації)» [5, с. 164–166]. При цьому вчена підкреслює: «Суб'єктний склад відносин, які регулюють процедуру списання безнадійного податкового боргу, безпосередньо пов'язується зі складом зобов'язаної сторони такої процедури. Це зумовлено податковою правосуб'єктністю, яка суттєво відрізняється в юридичних та фізичних осіб (наприклад, стосовно ведення податкового обліку та визначення суми податку чи прибутку). Третій тип процедур, який передбачає змішаний суб'єктний склад, фактично спирається на юридичні факти, які породжують таку динаміку правовідносин, що не залежить від типу суб'єкту» [5, с. 164–166].

Характеризуючи правове регулювання безнадійного податкового боргу та місця у ньому пені, варто наголосити на відсутності нормативного визначення цієї категорії у нормах податкового кодексу України. Дійсно, у ст. 101 Податкового кодексу України визначено обов'язок зі списання безнадійного податкового боргу, закріплено закритий перелік різновидів податкового боргу, які можна вважати безнадійним, регламентовано можливість списання не лише суми грошового зобов'язання, яка є складовою частиною податкового боргу, а й суми штрафних санкцій та нарахованої пені [1]. При цьому самої дефініції терміна «безнадійний податковий борг» у цій статті немає. Відсутня така дефініція і на рівні підзаконних нормативних актів, зокрема, у Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України № 577 від 10.10.2013 р. [6, с. 3281].

На переконання О. О. Ємельянової, у ст. 101 Податкового кодексу України йдеться саме про «можливість визнання податкового боргу безнадійним, а не про беззаперечне надання певним різновидам податкового боргу цієї характеристики. Зумовлено це тим, що для визнання окремих різновидів податкового боргу безнадійним необхідною є активна позиція самого платника, в якого такий податковий борг виник. Тобто на контролюючий орган не обов'язково покладається імперативний обов'язок за власною ініціативою визнавати податковий борг безнадійним» [7, с. 61–63]. З огляду на це, вчена пропонує виокремлювати два види податкового боргу. Перший, на її переконання, передбачає активну участь платника для визнання податкового боргу безнадійним, а друга – визнання податкового боргу безнадійним без вчинення платником активних дій. Загалом підтримуючи подібну логіку, треба зауважити, що може йтися не про види безнадійного податкового боргу, а про різні процедури його списання. При цьому списуватися будуть за відповідною процедурою всі складники податкового боргу, включаючи, зокрема, пеню.

Доволі цікаву позицію щодо механізмів списання безнадійного податкового боргу займає Р. Ф. Ханова: «Списанню відповідно до ст. 101 Податкового кодексу України підлягає безнадійний податковий борг, у тому числі пеня та штрафні санкції, які нараховані на такий податковий борг. Вважаємо таке твердження не зовсім коректним. Справа в тому, що не є логічним нарахування пені та штрафних санкцій на безнадійний податковий борг. Останній і так визначає суму коштів, які за тими чи іншими

підставами не будуть повернені до бюджетів. Збільшення суми, яка не може бути повернена, не є зрозумілим кроком. Більш послідовним виглядає нарахування пені та штрафів на податковий борг, а не на безнадійний податковий борг. Водночас можна здогадатись, що така конструкція запропонована законодавцем не для безпосереднього забезпечення надходження грошей до бюджету, а для застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку» [5, с. 160]. Погоджуючись загалом із вказаними тезами, хотілося б доповнити окреслену Р. Ф. Хановою проблему.

По-перше, необхідність урахування всіх складників податкового боргу у складі безнадійного боргу зумовлена динамікою розвитку податкових відносин. Неможливо вгадати, чи буде податковий борг платника податків визнаний безнадійним у майбутньому. Саме тому на момент виникнення необхідності з його списання контролюючий орган вже і обчислив штрафну санкцію, і нарахував пеню. По-друге, пеня, як ми вже з'ясували у попередніх параграфах нашої роботи, є одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Саме тому контролюючий орган має її застосовувати до моменту ініціалізації процедури списання податкового боргу (у тому числі і нарахованої на цей час пені). Відповідна процедура закріплена Розділом IV Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків [6]. Отже, на наше переконання, принципової помилки законодавця у регулюванні процедур списання пені як складника безнадійного податкового боргу нині немає.

Доволі ґрунтовно й повно основні риси безнадійного податкового боргу характеризує О. О. Ємельянова: «По-перше, доцільно диференціювати безнадійний податковий борг на два різновиди: а) безнадійний податковий борг, який визнається і списується контролюючим органом без активної участі платника; б) безнадійний податковий борг, що передбачає активну участь платника для його визнання. По-друге, другий різновид безнадійного податкового боргу передбачає покладення обов'язку доказування наявності передбачених законодавством підстав для визнання його безнадійним безпосередньо на платника податків і зборів. По-третє, у процесі реалізації процедур визнання податкового боргу безнадійним значну роль відіграє, окрім контролюючого органу та платника податків, ще один суб'єкт – Торгово-промислової палата. По-четверте, в умовах проведення в Україні антитерористичної операції було закріплено та деталізовано механізм визнання податкових зобов'язань та податкового боргу платників, зареєстрованих на території її проведення, безнадійним. По-п'яте, вагомою метою застосування механізму визнання податкового боргу безнадійним та подальшого його списання є зменшення навантаження на контролюючі органи, які адмініструють податки і збори» [7, с. 69]. При цьому варто наголосити, що саме останній аспект, визначений О. О. Ємельяновою, фактично є основною причиною існування процедур визнання податкового боргу безнадійним та його списання. Нині діяльність контролюючих органів з обліку податкового боргу платників податків і зборів регламентована, зокрема, Порядком ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 422 від 7 квітня 2016 р. [8, с. 1594]. Цей документ передбачає цілу низку доволі складних механізмів процедурного

характеру, застосування яких до податкового боргу, який ніколи не зможе бути стягнений, безумовно, не є доцільним.

Деякі вчені, характеризуючи процедури стягнення податкового боргу або його списання, пропонують їх визначати як самостійний захід податково-правового примусу. Наприклад, А. М. Тимченко, характеризуючи стягнення податкового боргу, наголошує, що це правовідновлювальний захід податково-правового примусу, який застосовується виключно за рішенням суду до платника, який не виконав обов'язок зі сплати податку згідно з вимогами податкового законодавства і має податковий борг, шляхом списання коштів із рахунків платника, вилучення його готівкових коштів, або продажу майна платника, що перебуває у податковій заставі [9, с. 8, 67–69].

Наводячи таку характеристику, А. М. Тимченко визначає ознаки стягнення як окремого примусового заходу: (1) стягнення мають здійснювати не лише органи державної податкової служби, а й державні виконавці; (2) зміст стягнення полягає у здійсненні певних примусових дій податковими органами та державними виконавцями, що дають змогу не змусити платника виконати свій податковий обов'язок, а вилучити у платника податків, який не виконав обов'язок зі сплати податку, грошові кошти коштом погашення його податкового боргу; (3) стягнення відбувається за умови, коли у платника виникає податковий борг. З огляду на це має йтися саме про стягнення податкового боргу, а не грошового зобов'язання; (4) метою його реалізації є забезпечення виконання платником податків обов'язку зі сплати податку, що передбачає поновлення права держави та територіальних громад на надходження до публічних фондів коштів від податків та зборів; (5) стягнення здійснюється незалежно від наявності вини платника в діях, що призвели до виникнення в останнього податкового боргу; (6) стягнення провадиться лише за рішенням суду; (7) погашення заборгованості або відбувається завдяки стягненню коштів із рахунків боржника, тобто у безготівковій формі, або можливе (за їх наявності у платника) вилучення готівкових коштів, або продажу майна платника, що перебуває у податковій заставі; (8) погашення відбувається за певною чітко визначеною послідовністю [9, с. 8, 67–69]. З такою позицією варто погодитися, адже якщо застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку не призводить до добровільного погашення податкового боргу (у тому числі і сплати пені), доводиться застосовуватися імперативні примусові заходи крайнього порядку, які забезпечать надходження як грошового зобов'язання, так і коштів, що мають компенсувати державі або територіальним громадам втрачений час (шляхом надходження пені).

Висновки. Нині немає єдиного підходу між науковцями щодо характеристики процедур стягнення пені у разі визнання податкового боргу безнадійним. Питання щодо застосування цього механізму досі лишається дискусійним серед вчених та практиків. Деякі вчені, характеризуючи процедури стягнення податкового боргу або його списання, пропонують їх визначати як самостійний захід податково-правового примусу, інші пропонують зовсім протилежну модель. Встановлено, що необхідність урахування всіх складників податкового боргу у складі безнадійного боргу зумовлена динамікою розвитку податкових відносин. Неможливо вгадати, чи буде податковий борг платника податків визнаний безнадійним у майбутньому. Саме тому на момент виникнення необхідності з його списання контролюючий орган і обчислює штрафну санкцію, і нараховує пеню. Пеня є одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'яз-

ку, навіть у разі безнадійного податкового боргу. Саме тому контролюючий орган має її обраховувати до моменту ініціалізації процедури списання податкового боргу.

Література:

1. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17.
2. Мельник В. М. Податковий борг: проблеми визначення та підходи до аналізу й адміністрування / В. М. Мельник, А. М. Яковлева. *Наукові праці НДФІ*. 2010. Вип. 4. С. 3–10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2010_4_2.
3. Бойчук Р. М. Погашення податкового боргу в контексті Податкового кодексу України / Р. М. Бойчук, С. М. Васильченко. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7(2). С. 301–306. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7\(2\)_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2011_7(2)_55).
4. Красюков А. В. Безнадежные долги по налогам и сборам: понятие и процедура списания : Монография / вступ. ст. М. В. Карасевой. Москва : «Ось-89», 2009. 208 с.
5. Ханова Р. Ф. *Правова природа податкового боргу* : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2014. 206 с.
6. Про затвердження Порядку списання безнадійного податкового боргу платників податків : Наказ Міністерства доходів і зборів України № 577 від 10.10.2013 р. *Офіційний вісник України*. 2013. № 89. Ст. 3281.
7. Ємельянова О. О. *Процедури погашення податкового боргу* : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 198 с.
8. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України № 422 від 7 квітня 2016 р. *Офіційний вісник України*. 2016. № 43. Ст. 1594.
9. Тимченко А. М. *Види примусових заходів у податковому праві* : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Ірпінь, 2011. 196 с.

Карпенко Н. В. Влияние признания налогового долга безнадежным на реализацию механизма пени

Аннотация. В статье рассматривается ряд вопросов, которые касаются признания налогового долга безнадежным. Значительное внимание уделено решению вопроса влияния признания налогового долга безнадежным на реализацию механизма пени. Применен системный подход к анализу нормативного регулирования оснований признания долга безнадежным, что проявляется в сопоставлении действующих норм налогового законодательства, мнений ученых и исследователей с целью выявления расхождений в урегулировании этого вопроса. Проанализировано применение различных подходов исчисления пени и их целесообразности.

Ключевые слова: пеня, налоговый долг, безнадежный долг, налоги, списание.

Karpenko N. Influence of recognition of bad tax debt on the implementation of the penalty mechanism

Summary. The article discusses a number of issues that relate to the recognition of tax debt as uncollectible. Considerable attention is paid to solving the issue of the impact of declaring tax debt hopeless on the implementation of the penalty mechanism. A systematic approach has been applied to the analysis of the normative regulation of the grounds for declaring debt unreliable, which is manifested in a comparison of the current tax legislation, the opinions of scientists and researchers, in order to identify differences in the regulation of this issue. Analyzed the use of different approaches to calculating the foam and their feasibility.

Key words: penalty, tax debt, bad debt, taxes, write-offs.