

e-mail: lv.ch@sfs.gov.ua

Хомик К.В., *головний державний інспектор з питань юридичної роботи Червоноградської ОДП ГУ ДФС у Львівській обл.*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕДУРИ СТЯГНЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ З ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ – ФІЗИЧНОЇ ОСОБИ

Khomyk K.V., *Chief Inspector of Legal Affairs of Chervonohrad USTI, SFS in Lviv region*

FEATURES OF PROCEDURE TAX DEBT WITH TAXPAYERS – INDIVIDUALS

В сучасних умовах одним із важливих пріоритетів фіскальних реформ є підвищення ефективності податкового адміністрування, в тому числі у царині погашення податкового боргу. Практика правового регулювання процедури погашення податкового боргу переконливо свідчить про наявність значних прогалин у чинному податковому законодавстві, через які суттєво знижується ефективність таких процедур. Наслідком цього є наростання фіскальних втрат держави, порушення строків наповнення бюджетів різних рівнів, що ускладнює фінансування важливих завдань соціально-економічного розвитку держави. Ці недоліки характерні, зокрема, і для процедури стягнення податкового боргу з фізичних осіб – платників податків.

Питання теоретичного базису та практики реалізації процедур погашення податкового боргу відображені у наукових працях багатьох вчених-економістів. Фундаментальний внесок у вивчення цих питань здійснили такі науковці, як В. Авер'янов, О. Бандурка, Л. Воронова, Р. Калюжний, О. Кузьменко, М. Кучерявенко, Д. Лук'янець та багато інших. Серед останніх публікацій з цієї проблематики доцільно відзначити роботи В. Бортняка, С. Познякова, О. Онишка, Ю. Боднарук. Разом з тим, як теоретичні, так і прикладні засади процедур погашення податкового боргу й до сьогодні залишаються повною мірою не розробленими, що знижує ефективність їхньої реалізації та веде до втрат бюджетних доходів.

Процедури погашення податкового боргу в країнах близького зарубіжжя диференціюються залежно від виду платника податків:

– погашення податкового боргу юридичних осіб (організацій) та фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності;

– погашення податкового боргу фізичних осіб, що не є суб'єктами підприємницької діяльності;

На відміну від такої практики, в Україні законодавство відокремлює процедури погашення податкового боргу юридичних осіб та фізичних осіб, не зазначаючи різниці між тим, чи є фізична особа суб'єктом підприємницької діяльності, чи ні.

Правове регулювання процедури стягнення податкового боргу з фізичних осіб визначається п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України [1]. Важливою для розуміння цієї проблематики є також позиція Вищого адміністративного суду України, висловлена в інформаційному листі «Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб» від 04.05.2012 №1198/12/12-12 [3]. Так, існують певні особливості процедури стягнення податкового боргу з платника податків-фізичної особи, оскільки законодавство закріплює деякі обмеження застосування положень ст. 95 Податкового кодексу України щодо платників податків – фізичних осіб.

З 01.01.2017 відповідно до вимог Закону України від 21.12.2016 №1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні», чинне податкове законодавство передбачає випадки, коли стягнення податкового боргу з юридичних осіб може здійснюватися податковими органами без попереднього звернення до суду. Для міжнародної практики погашення боргу це не є новизною. Так, у Франції податкові органи наділені виключною компетенцією щодо застосування процедур погашення податкового боргу як фізичних, так і юридичних осіб, їх рішення на різних етапах таких процедур не потребують погодження в судовому порядку.

Однак в Україні процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи не може ініціюватися в інший спосіб, ніж як звернення податкового органу з відповідним позовом до суду. Також, на відміну від юридичних осіб, розгляд справ за позовом податкового органу про стягнення податкового боргу з платника податків-фізичної особи повинно здійснюватися виключно за загальними правилами позовного провадження. Звернутися з поданням у порядку ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України в розглядуваному випадку податковий орган не має права.

Неможливість контролюючого органу звернення до суду у порядку ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України, що дозволило

б отримати рішення суду у пришвидшені строки, зумовлює низьку ефективність діючої процедури погашення боргу фізичних осіб.

Варто зазначити, що п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України не передбачено особливості визначення моменту, з якого у податкового органу виникає право на стягнення. Також не визначено особливий порядок направлення платнику податків вимоги про оплату податкового боргу. Відповідно, до фізичних осіб в такому випадку будуть застосовуватися загальні правила стягнення податкового боргу, тобто стягнення буде здійснюватися не раніше, ніж через 60 календарних днів з моменту направлення податкової вимоги. Більше того, беручи до уваги відсутність особливих вимог щодо направлення податкової вимоги фізичним особам, правове значення факту відправлення податкових вимог не розрізняється залежно від того, фізичній або юридичній особі воно спрямовується. Отже, право податкового органу на звернення до суду з відповідним позовом про стягнення боргу виникає на наступний день після закінчення 60 днів з дня відправлення вимоги фізичній особі, незалежно від дати його фактичного отримання.

Наступною відмінністю погашення боргу фізичних осіб є те, що окремі процедури стягнення, які передбачені для юридичних осіб, не застосовуються. До прикладу, у порядку позовного провадження розглядаються вимоги про стягнення податкового боргу в цілому, а не в законодавчо визначеній черговості окремих позовів на стягнення коштів з рахунку в банку, готівкових коштів, реалізації майна, що перебуває в податковій заставі та ін. Ця особливість є позитивною, адже дозволяє одночасно використовувати різні джерела погашення боргу без додаткових звернень до суду, що дозволяє не затягувати процес в часі і не допомагає платникам ухилятися від податкового обов'язку.

Не зважаючи на те, що вимоги про стягнення податкового боргу фізичної особи заявляються в цілому, важливим є своєчасне здійснення податковим органом опису майна, що належить такій фізичній особі, у податкову заставу. Податковим кодексом також не врегульовано особливості опису в податкову заставу майна фізичних осіб, хоча на практиці для контролюючих органів це створює труднощі.

Відповідно до п. 88.1 ст. 88 Податкового кодексу України, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. Згідно п. 89.2. ст. 89 Податкового кодексу України, право

податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 89.5 ст. 89 Податкового кодексу України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Платником податків, відповідно до п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України, визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Однак, платники податків – фізичні особи, як правило, не ведуть бухгалтерського обліку. Зважаючи на це, акт опису майна фізичної особи (суб'єкта підприємницької діяльності або громадянина) в податкову заставу може складатись на підставі таких документів:

- письмової заяви платника податків, в якій пропонуються внести в податкову заставу конкретні об'єкти із зазначенням їх приблизної ринкової вартості або вартості, визначеної суб'єктом оціночної діяльності;
- інформаційних довідок або витягів органів, що згідно з чинним законодавством здійснюють реєстрацію майна;
- інших документів, які можливо використати для складання акту опису майна в податкову заставу.

Третьою рисою процедури, що аналізується, є те, що виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з фізичної особи-платника податків здійснюється не податковими органами, а державною виконавчою службою відповідно до Закону України «Про виконавче провадження» [4]. Так, згідно п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України, стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Вищий адміністративний суд України у своєму інформаційному листі, характеризуючи етап виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з фізичної особи-платника податків, посилаючись на ст. 87 Податкового кодексу України, називає державних виконавців «органом стягнення». Проте, як правильно наголошується у згаданому

інформаційному листі, державні виконавці діють на підставі та в межах, визначених Законом України «Про виконавче провадження»: вони справді є тим органом, що уповноважений від імені держави забезпечувати виконання рішень судів, у тому числі й адміністративних, але лише у процесі виконавчого провадження – завершальної стадії судового провадження та примусового виконання рішень інших органів (посадових осіб), що складається з сукупності визначених у цьому Законі дій органів та посадових осіб. Такі дії спрямовані на примусове виконання рішень судів та інших органів (посадових осіб), які провадяться на підставах, у межах повноважень та у спосіб, визначений цим Законом, іншими нормативно-правовими актами, прийнятими згідно з цим Законом та іншими законами, а також рішеннями, що, відповідно до цього Закону, підлягають примусовому виконанню.

Застосовувати процедури погашення податкового боргу (ініціювати, готувати та подавати звернення до суду) уповноважені лише податкові органи (це впливає з аналізу зокрема статей 20, 95 Податкового кодексу України).

На думку Ю. Туник, в інформаційному листі, слідом за законодавцем (п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України) невірно вказується, що «процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи може ініціюватися виключно через звернення органу стягнення з відповідним позовом» [6]. Для уникнення подібних помилок та з метою недопущення неточностей, існує необхідність внести зміни до ст. 41 Податкового кодексу України й викласти її в такій редакції:

Ст. 41 «Контролюючі органи та органи погашення». «41.1. Контролюючими органами є: ...далі за текстом 41.2. Органами, уповноваженими застосовувати процедури погашення податкового боргу, є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень. Державні виконавці стягують податковий борг у межах своїх повноважень, визначених Законом України «Про виконавче провадження». Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється».

Розв'язання згаданої проблеми є можливим лише при визнанні податкових органів єдиним уповноваженим суб'єктом, що застосовує процедури погашення податкового боргу незалежно від виду платника податків,

що має такий борг. Державні виконавці, як це й передбачено в Законі України «Про виконавче провадження», мають забезпечувати виконання рішень судів, у тому числі й адміністративних, але – у процесі виконавчого провадження – завершальної стадії судового провадження та примусового виконання рішень інших органів (посадових осіб).

Задіяння державних виконавчих служб на стадії виконання судових рішень про погашення податкового боргу фізичних осіб, за їх надмірного навантаження, ускладнює взаємодію між податковими органами та органами державних виконавчих служб, призводить до таких проблем, як довготривале невиконання останніми рішень судів з погашення податкового боргу.

Підсумовуючи викладене, можемо констатувати, що хоча Податковим кодексом України і встановлюються певні особливості погашення податкового боргу фізичних осіб, існує нагальна необхідність коригування діючих норм законодавства щодо процедур погашення податкового боргу, що сприятиме більш ефективному їх проведенню.

Література:

1. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон від 06.07.2005 №2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15?test=XX7MfyrCSgky.cLIZi7VMZDjHdlswsFggkRbI1c>.
3. Щодо стягнення податкового боргу з платників податків – фізичних осіб: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду від 04.05.2012 р. №1198/12/12-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1198760-12>.
4. Про виконавче провадження: Закон України від 21.04.1999 №606-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>.
5. Щодо окремих процедур погашення податкового боргу [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової адміністрації України: від 24.01.2011, №1611/7/24-0617. – Режим доступу до докум.: http://minfin.com.ua/taxes/-/borg/listDPA_1611.doc
6. Туник Ю.І. Процедури погашення податкового боргу: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ю.І. Туник; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2013. – 19 с.
7. Кравчук В.М. Стягнення податкового боргу: судовий аспект / В.М. Кравчук, І.Я. Олендер. – Львів: Видавництво «Бона», 2015. – 204 с.