**Проблеми правового регулювання**

**та організації виконання податкових зобов’язань платників**

Прийняття та введення в дію Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181–ІІІ стало наступним етапом процесу модернізації, удосконалення та запровадження нових форм і методів державного управління та контролю за порядком виконання податкових зобов’язань, погашенням і реструктуризацією податкової заборгованості.

Чинне податкове законодавство передбачає, що під час узгодження податкових зобов’язань і проведення розрахунків по них, в тому числі з експортними та імпортними операціями, не допускається відступлення, перепоступлення чи переведення податкових зобов’язань і боргу перед бюджетами та державними цільовими фондами незалежно від наявності угод чи фінансових зобов’язань між резидентами, а також між резидентами та нерезидентами. Заборона угод перевідступлення вимоги та переведення боргу є тимчасовим заходом держави щодо захисту суспільних інтересів. Підтвердженням таких вимог є тимчасове призупинення реструктуризації і списання боргових зобов’язань платників податків та надання відстрочок і розстрочок з податкової заборгованості на 2000–2001 бюджетні роки згідно із Законом України про Державний бюджет за відповідний період.

Цей захід виник тому, що практика застосування зазначеного механізму відстрочення і розстрочення сум податкового зобов’язання в умовах кризи платежів призводить того, що потоки грошових готівкових коштів обходять виробничі підприємства і, як наслідок, в них зростає заборгованість по заробітній платі і перед бюджетом.

Проте для виробничої сфери існують фінансові можливості через ринок цінних паперів, тому що відповідні розрахунки можна провести за допомогою векселів. При цьому проведення таких розрахунків між підприємствами не суперечить вимогам чинного законодавства, що регулює цю сферу правовідносин.

Виходячи з цього, використання векселів цілком може замінити угоди щодо відступлення вимоги та проведення боргу, що на сьогодні обмежується, але не скасовується.

Законом України “Про систему оподаткування” від 18.02.1997 р. № 77/97–ВР визначено, що платники податків і зборів (обов’язкових платежів) зобов’язані сплачувати належні суми за податковими зобов’язаннями у визначені Законом терміни, встановлено також загальний принцип відповідальності — за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов’язкових платежів) та додержання вимог законів про податки відповідальність несуть платники податків відповідно до чинного податкового законодавства.

Дане положення застосовується у нормах Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” зі своїми особливостями та нововведеннями.

Враховуючи сучасну стратегію налагодження партнерських стосунків між носіями податкових зобов’язань і податковими органами з наданням переваг платникам податків у виборі методів узгодження виконання податкових зобов’язань, законодавці передбачили подолання можливої тимчасової платіжної неспроможності значної частини платників-боржників шляхом реструктуризації їх податкової заборгованості, причому даний крок було здійснено всупереч вимогам бюджетного законодавства та процедурам, що визначають порядок введення законодавчих актів в дію протягом бюджетного року [1].

Сутність даного питання полягає в тому, що списання та розстрочення податкової заборгованості платників податків і зборів (обов’язкових платежів) перед бюджетами та державними цільовими фондами проведено шляхом введення в дію Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181–ІІІ “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Стаття 19 цього Закону визначає, що даний нормативний акт набуває чинності з 1 квітня 2001 р., за винятком ст. 18, яка набуває чинності з дня опублікування цього Закону; стст. 6, 8, 9, 14, що набувають чинності з 1 жовтня 2001 р.; п. 4.3. ст. 4, ст. 10, що набувають чинності з 1 січня 2002 р. та ін.

Стаття 18 цього Закону визначає порядок списання та розстрочення податкового боргу, введена в дію з моменту офіційної публікації у газеті “Урядовий кур’єр” від 21 лютого 2001 р., у чому також існує певна неузгодженість щодо запровадження цієї статті.

Наприклад, п. 18.1 ст. 18 цього Закону проголошує, що цією статтею визначається порядок списання та розстрочення податкового боргу, пов’язаного з відміною картотеки, що ця стаття вводиться в дію з моменту опублікування (п. 19.1. ст. 19 цього Закону). Але сам факт відміни картотеки визначається п. 19.3. ст. 19, де зазначено, що у зв’язку з набранням чинності цим Законом банки не здійснюють облік заборгованості клієнтів, не сплаченої у строк, та не ведуть картотеку. Тобто, картотеку відмінили з 01.04.01 з введенням цього Закону в дію, а ст. 18 вводиться в дію з 21 лютого 2001 р., тобто з моменту публікації та у зв’язку з відміною картотеки по боргових зобов’язаннях платників-боржників (але дати відміни картотеки і публікації Закону не співпадають і такі поєднання не сумісні).

Загальні положення цієї статті Закону проголошують, що списанню з платників податків підлягає податковий борг (крім пені та штрафних санкцій), який виник станом на 31 грудня 1999 р. і не сплачений станом на 21 лютого 2001 р. (до часу набуття чинності ст. 18 цього Закону).

Податковий борг, який виник у період з 1 січня 2000 р. до 1 січня 2001 р. і не сплачений на день набрання чинності ст. 18 цього Закону (21.02.01), може бути за бажанням платника податку розстрочений за визначеними Законом умовами.

З вищезазначених норм ст. 18 стає очевидним, що списання та розстрочення податкової заборгованості здійснюється незалежно від характеру виникнення податкового боргу (лише за один податковий період; постійне накопичення, в результаті тимчасової неплатоспроможності платника податків у зв’язку з ненадходженням коштів від дебіторів та ін.). Такий підхід може свідчити про досить “непопулярний” метод вирішення проблем у сфері податкових правовідносин, навіть про задоволення інтересів певного кола суб’єктів даної галузі, що демонструє динаміка зростання податкової заборгованості: починаючи з 1997 р. від 1,4 млрд грн податкового боргу, до 2000 р. — понад 16 млрд грн податкового боргу.

Незважаючи на те, що Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” податкові органи зобов’язані дотримуватися трьох років строку давності при стягненні податкових зобов’язань з платників-боржників (ст. 15 цього Закону), положення ст. 18 про списання податкової заборгованості проводиться без урахування даних вимог, односторонньо зобов’язуючи податкові органи списувати податковий борг без будь-якого терміну виконання цієї процедури.

Умови розстрочення податкового боргу платників податків, що виник протягом 2000 р., визначено таким чином:

а) розстрочення податкового боргу надається на строк, що не перевищує 60 календарних місяців від місяця виникнення податкового боргу, включаючи такий місяць.

У разі існування консолідованого боргу за податковими зобов’язаннями, строк розстрочення відраховується від місяця виникнення першої складової такого консолідованого боргу.

Термін розстрочення податкового боргу в межах п’яти календарних років є нововведенням і не поясняється законодавцем. У межах дії правового поля нашої держави і згідно з чинним законодавством строк давності має термін до трьох календарних років з усіма юридичними наслідками, що є базовим періодом для усіх галузей цивільно-правових відносин. Цей термін потребує роз’яснення та правового узгодження;

б) основна сума податкового боргу (без пені та штрафних санкцій) підлягає сплаті рівними частками у строки, встановлені цим Законом для квартального податкового періоду, з відстроченням першого платежу на строк, який визначається платником податків, але не може бути більшим двох квартальних податкових періодів, слідуючих за квартальним періодом, у якому укладено договір про розстрочення.

На наш погляд, всі умови розстрочення податкових боргових зобов’язань платника-боржника повинні визначатися угодою про умови розстрочення такої заборгованості. У даному разі законодавець нав’язує умови для такої угоди, причому, говорячи про першу сплату такого податкового боргу на умовах квартального базового податкового періоду, розтягує його на розсуд платника-боржника навіть за терміном, він виходить за межі піврічного базового податкового (звітного) періоду;

в) розстрочення податкового боргу надається під проценти, нараховані за період, що починається від місяця укладання договору про розстрочення та закінчується місяцем погашення розстрочення податкового боргу, виходячи з облікової ставки Національного банку України, діючої на момент сплати чергового квартального платежу. Зазначені проценти нараховуються платником податків, але не сплачуються, крім випадків, визначених підпунктом “д” підпункту 18.1.2 ст. 18 Закону.

На нашу думку, це положення необхідно додати нормою, яка встановлювала б правило, що нарахування пені та інших штрафних санкцій на період дії кредитної угоди не нараховується, якщо умови угоди дотримуються (виконуються) платником-боржником у повному обсязі. При їх порушенні така угода анулюється податковим органом із застосуванням пені та інших штрафів за весь період їх зупинення на загальних умовах;

г) проценти, нараховані згідно з підпунктом “в”, списуються у момент остаточного погашення розстроченого податкового боргу.

Відповідно до підпункту “а” підпункту 18.1.2 ст. 18 цього Закону, розстрочення податкового боргу надається строком до 5 календарних років, тому і списання процентів, нарахованих згідно з підпунктом “г” ми зможемо здійснити лише по закінченні цього терміну.

На нашу думку, необхідно звернути увагу також на той факт, що термін надання розстрочення на податковий борг обумовлює строк укладання і дії кредитної угоди по розстроченню такого боргу. У даному разі виникає загальна вимога щодо терміну дії такої угоди та її відповідності чинному законодавству, що поширюється на цивільно-правові угоди.

Виникає потреба у додатковому тлумаченні норм, що містить підпункт “д” пункту 18.1 ст. 18 цього Закону, який проголошує можливість розстрочення податкового боргу юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до Закону.

На наш погляд, прибуток фіктивних підприємств, що отримується протиправним шляхом, вже містить елементи ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів). Фіктивні підприємства взагалі не були зареєстрованими і не були суб’єктами податкових правовідносин. Органам державної податкової служби необхідно було крім їх виявлення доводити їх статус платників податків. Тому нарахована сума податкового зобов’язання, якщо вона визначена, підлягає безспірному стягненню на умовах прирівняних до оподаткування прибутку суб’єктів підприємницької діяльності, що визначаються непрямими методами.

Статтею 18 цього Закону, зокрема прикінцевими її положеннями, визначено умови, за яких керівник податкового органу (або його заступник) зобов’язаний прийняти рішення про дострокове розірвання договору про розстрочення податкового боргу, що зобов’язує платника-боржника сплатити суму податкового боргу та проценти за розстрочення при настанні (виявленні) таких фактів:

1. Коли до закінчення дії такого договору або повного погашення податкового боргу, якщо він накопичує новий податковий борг, або не сплачує чергову частку розстрочення протягом двох податкових періодів, слідуючих за податковим періодом виникнення такого нового податкового боргу, або податковим періодом, за яким сплачується чергова частка реструктуризованого податкового боргу.

У даному разі йдеться про несплату першого внеску реструктуризованого боргу, або про несплачений такий внесок за будь-який податковий період сплати реструктуризованої суми заборгованості. Ці умови, в першу чергу, мають відображатися у договорі про розстрочення податкового боргу і не протирічити положенням Закону, а додавати його резолютивну частину.

2. Коли платник-боржник ліквідується.

3. Коли такий платник виїжджає за кордон на постійне місце проживання (якщо це фізична особа).

4. Якщо такий платник-боржник визнається неплатоспроможним за зобов’язаннями, відмінними від податкових.

На нашу думку, потрібно зобов’язати платника-боржника негайно повідомляти про існування інших боргів, ніж податкових в цілях захисту інтересів держави як кредитора.

Розстрочення податкового боргу, що виник у 2000 р., проводиться за бажанням платника-боржника, а податковий орган не може відмовити йому в укладанні договору про розстрочення боргу такого платника податків, якщо його заяву буде надіслано податковому органу протягом 60 календарних днів з дня набуття чинності ст. 18 цього Закону, тобто з 21 лютого 2001 р.

Враховуючи вимоги статті 18 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетними та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р., наказом ДПА України від 1 березня 2001 р. № 81 та з метою забезпечення практичного запровадження пункту 18.1 цієї статті даного Закону України було затверджено Положення про списання та розстрочення податкового боргу платників податків у зв’язку з відміною картотеки. Зазначений наказ ДПА України зареєстровано у Міністерстві юстиції України 27.03.01 за № 281/5472.

Дане Положення пояснює, на кого із суб’єктів-платників податків поширюється його дія, дається перелік податків і зборів (обов’язкових платежів), по відношенню до яких здійснюється списання та розстрочення податкового боргу, а саме: стосовно тих податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, які включаються до бюджетів різних рівнів та інших платежів, що визначено законами про оподаткування, і т.ін.

Згідно з пунктом 3 Положення визначення сум податкового боргу, що підлягає списанню чи розстроченню, здійснюється за даними карток особових рахунків платників податків, що ведуться в органах державної податкової служби згідно з Інструкцією про порядок ведення державними податковими інспекціями обліку податків і неподаткових платежів, затвердженою наказом ДПА України від 02.04.99 за № 174 та зареєстрованою у Міністерстві юстиції України 15.05.99 за № 304/3597.

Крім того, даним Положенням визначено порядок прийняття рішення про списання і розстрочення податкового боргу, розроблено форми цих рішень та зразок договору про розстрочення, сплати розстрочених сум такого боргу.

Після прийняття рішення про списання податкового боргу органи державної податкової служби у разі необхідності оформляють та направляють банківським установам лист про відкликання розрахункових документів — інкасових доручень (розпоряджень) — на суми списаного та розстроченого податкового боргу, які обліковувалися в установах банків за позабалансовим рахунком 9 803 (картотекою) підприємств-боржників та їх дебіторів, якщо такі інкасові доручення (розпорядження) були виставлені на дебіторів платника-боржника. Картотека, або форма безготівкових розрахунків та форма інкасового доручення (розпорядження) були встановлені згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в господарському обороті України № 7, затвердженої Постановою Правління Національного банку України від 2 серпня 1996 р. № 204 (додаток № 30), яка скасована з 1 квітня 2001 р. у зв’язку з введенням в дію Закону України “ Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Листом ДПА України від 28 квітня 2001 р. за № 3627/7/24-2117 пояснюється порядок нарахування і списання пені та штрафних санкцій, що нараховані на податковий борг, який підлягає списанню або розстроченню [2].

Оскільки правове регулювання взаємовідносин банківських і фінансово-кредитних установ з надання послуг платникам податків, органам державної податкової служби, встановлення форм їх надання та інших дій, пов’язаних з погашенням податкових зобов’язань платниками податків через ці установи має бути постійним, тому Правлінням Національного банку України 29 березня 2001 р. було прийнято Постанову № 135, якою затверджено Інструкцію про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті. Постанову зареєстровано у Міністерстві юстиції України 25 квітня 2001 р. за № 368/5559 і введено в дію через десять днів після державної реєстрації [3].

Заслуговує на увагу з правової точки зору той факт, що, запроваджуючи списання та розстрочення податкової заборгованості платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами за минулі податкові періоди, шляхом введення в дію ст. 18 Закону України “Про порядок виконання зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” надалі взагалі не передбачається проведення реструктуризації податкової заборгованості з моменту набрання чинності цим Законом. Статтями 11,12,13 Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ встановлено порядок погашення податкових зобов’язань та випадки, коли проводяться подібні процедури.

Статтею 14 цього Закону визначено порядок розстрочення чи відстрочення податкових зобов’язань, але лише за умови, що у платника податків є достатньо доказів стосовно можливості або загрози виникнення податкового боргу.

Аналізуючи вищезазначені моменти та особливості запровадження процедури списання та розстрочення податкової заборгованості, можна дійти до висновку, що чинність (дія) ст. 18 вищезгаданого Закону тривала досить короткий термін. Вона надавала можливість платникам-боржникам протягом 60 календарних днів вирішити це питання за визначеними Законом умовами. Проте наслідки прийнятих рішень є чинними до 60 календарних місяців, що потребує додаткового вивчення та правової оцінки.

1. Див.: Закон України “Про Державний бюджет України на 2001 рік” від 07.12.00 № 2120–ІІІ.

2. Див.: Консультант. — 2001. — 21 трав. — № 22 (293). — С. 7, 10.

3. Див.: Юридичний вісник України. — 2001. — 16–22 черв. — № 24 (312). — С. 8.