

К. О. Токарєва,
*к.ю.н., науковий співробітник НДІ правового
забезпечення інноваційного розвитку НАПрН України*

ВІДСТРОЧЕННЯ ТА РОЗСТРОЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ЯК ФОРМА ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ СУБ'ЄКТАМ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Держава, аби заохотити суб'єктів підприємницької діяльності й певним чином сприяти подальшому розвитку господарської діяльності в країні, надає відповідну підтримку таким суб'єктам. Відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [2] (далі – Закон № 1515), відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів є однією із форм, в яких може реалізуватися така допомога. Одразу зазначимо, що наразі термінологія Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та вищевказаного закону відрізняється. Так, у ст. 100 ПКУ [1] йдеться про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, а у тексті Закону № 1515 – про відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів.

Згідно з пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [1], грошове зобов'язання платника податків – 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. У свою чергу податковий борг визначається законодавцем як сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений ПКУ строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному цим Кодексом [1, пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14]. Як ми вже зазначили, у За-

коні України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» акцентується увага на розстроченні та відстроченні сплати податків, зборів на інших податкових платежів. На нашу думку, змістовне наповнення вказаних категорій відрізняється, зокрема, податковий борг та грошове зобов'язання включають в себе не лише сплату податків і зборів, а й суму штрафних (фінансових) санкцій – штрафу та/або пені. З огляду на наведене, підкреслимо нагальну потребу у додержанні чіткості, точності та однозначності термінології, яка використовується у чинному законодавстві. Саме такий підхід дозволить уникнути неоднакового трактування понять та категорій у правовому регулюванні і, як наслідок, колізій.

Відповідно до положень чинного податкового законодавства розстрочення та відстрочення є різновидом зміни строку сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків. При їх характеристиці Р. Ф. Ханова акцентує увагу на спільних рисах і пропонує виділяти такі: 1) є саме зміною термінів виконання податкового обов'язку; 2) зміна строків стосується як безпосередньо грошового зобов'язання, так і податкового боргу; 3) зміна строку при розстроченні та відстроченні має певний відплатний характер, що пов'язується з виникненням обов'язку сплачувати проценти протягом такого строку; 4) сплата платником податків грошових зобов'язань або податкового боргу в режимі відстрочення та розстрочення гарантується трансформованою конструкцією забезпечувального заходу. Про це свідчить порівняння процентів із пенею, яка і є традиційним засобом забезпечення виконання обов'язку [8, с. 22]. Погоджуючись із запропонованим підходом вченої, вважаємо за доцільне більш детально зупинитися на розгляді процедури застосування вказаних заходів.

Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р. № 574 [6]. Для того, аби розпочати процедуру розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), платник податків звертається до органів доходів і зборів за місцем свого обліку або за місцем обліку відповідного грошового зобов'язання (податкового боргу) з пись-

мовою заявою, в якій обов'язково зазначається про: а) суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить розстрочити (відстрочити); б) строк розстрочення (відстрочення); в) періоди сплати. При цьому окремо зазначаються суми, строк сплати яких ще не настав, а також строк сплати яких вже минув.

Звертаємо увагу на необхідність внесення змін до наказу № 574. За текстом вказаного нормативно-правового акта неодноразово зазначено, що відносини стосовно розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) виникають між платником податків та органами доходів і зборів. Однак відповідно до приписів чинного податкового законодавства органи доходів і зборів наразі реорганізовано в органи Державної фіскальної служби України. Державна фіскальна служба діє на підставі постанови Кабінету Міністрів України № 236, якою затверджено відповідне положення [3]. З огляду на наведене, пропонуємо замінити словосполучення «органи доходів і зборів» у відповідних відмінках на «органи Державної фіскальної служби України».

Заява платника податків про розстрочення / відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу вноситься до відповідного Реєстру [5]. Такий реєстр є відкритим і розміщується на офіційному сайті Державної фіскальної служби України. Обов'язок щодо своєчасного внесення інформації до Реєстру заяв протягом двох робочих днів з дня прийняття або отримання рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу та/або укладення відповідного договору з платником податків [5, п. 5]. Таким чином, заяви платника податків про розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) вносяться до Реєстру вже після прийняття відповідного рішення контролюючим органом та/або укладення договору про відстрочення (розстрочення).

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошо-

вих зобов'язань (податкового боргу) та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Інша підстава передбачається для відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків. Зокрема, такою підставою є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків [6, абз. 3, 4 п. 3.1]. Перелік позначених обставин визначено постановою Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» [4].

Відповідно до вказаної постанови, перелік обставин, що є підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є вичерпним і до них віднесено такі: (1) загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу платника; (2) недостатність майна заявника – фізичної особи (без урахування майна, на яке відповідно до законодавства не може бути звернене стягнення) для своєчасної та у повному обсязі грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника – фізичної особи майна; (3) сезонний характер виробництва та/або реалізації товарів (робіт, послуг); (4) виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду; (5) проведення науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт, які передбачають створення робочих місць для інвалідів, захист навколишнього природного се-

редовища, підвищення енергетичної ефективності виробництва, або технічного переоснащення власного виробництва; (6) провадження інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та удосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування; (7) виконання державного оборонного замовлення та ін. [4] Кожна з позначених обставин має бути підтверджена документально. Наприклад, загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу платника підтверджується висновком про результати аналізу фінансового стану відповідного платника податків, що проводиться контролюючим органом за даними бухгалтерського обліку [4, п. 2 ч. 1].

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань та податкового боргу є форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили) [4, абз. 1 ч. II], їх визначення міститься у ч. 2. ст. 14-2 Закону України «Про торгово-промислові палати України» [7]. Перелік таких обставин є відкритим, умовно їх можна розподілити на декілька груп, зокрема:

А) надзвичайні та невідворотні обставини, що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків згідно із законодавчими та іншими нормативними актами. До цієї групи належать такі, як: загроза війни, збройний конфлікт або серйозна погроза такого конфлікту, включаючи але не обмежуючись ворожими атаками, блокадами, військовим ембарго, дії іноземного ворога, загальна військова мобілізація, військові дії, оголошена та неоголошена війна, дії суспільного ворога, збурення, акти тероризму, диверсії, піратства, безладу, вторгнення, блокада, революція, заколот, повстання, масові заворушення, введення комендантської години, експропріація, примусове вилучення, захоплення підприємств, реквізиція, громадська демонстрація, блокада, страйк, аварія, протиправні дії третіх осіб, пожежа, вибух, тривалі перерви в роботі транспорту, регламентовані умовами відповідних рішень та актами державних органів влади, закриття морських проток, ембарго, заборона (обмеження) експорту/імпорту тощо;

Б) ті, що викликані винятковими погодними умовами і стихійним лихом, а саме: епідемія, сильний шторм, циклон, ураган, торнадо, буревій, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, град, заморозки, замерзання моря, проток, портів, перевалів, землетрус, блискавка, пожежа, посуха, просідання і зсув ґрунту, інші стихійні лиха тощо. Факт існування форс-мажорних обставин чи обставин непереборної сили підтверджується сертифікатом Торгово-промислової палати або ж рішенням Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, затверджені Верховною Радою України [4, абз. 3, 4 ч. II]. При цьому у разі підтвердження обставин непереборної сили рішенням Президента України про оголошення окремих місцевостей України зоною надзвичайної екологічної ситуації, платник податків має подати довідку, видану відповідним місцевим органом, що має право підтверджувати наявність обставин непереборної сили.

Синтезуючи наведене, можемо констатувати, що законодавчо закріплені різні підстави для розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків; їх документальне підтвердження та суб'єкти, які підтверджують існування відповідних підстав. Безумовно, вони різняться й за змістом. При розстроченні суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо - суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками починаючи з місяця, що настає за тим місяцем, у якому прийнято рішення про надання такого розстрочення.

Відстрочені ж суми грошових зобов'язань або податкового боргу погашаються рівними частками починаючи з будь-якого місяця, визначеного відповідним контролюючим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який згідно із пунктом 100.8 ст. 100 ПКУ затверджує рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців з дня виникнення такого грошового зобов'язання або податкового боргу, або одноразово у повному обсязі.

Повертаючись до розгляду процедури розстрочення/відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника, зауважи-

мо, що за результатами розгляду документів, поданих конкретним платником, протягом 30 календарних днів приймається одне з таких рішень: (1) надати розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу); (2) відмовити платнику у наданні розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) [6, абз. 1 п. 3.2 р. III]. Суб'єктом, уповноваженим на прийняття таких рішень є керівник контролюючого органу.

Згідно з п. 2.1 наказу Міністерства доходів і зборів України № 574 [6], розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) можуть надавати в межах повноважень за кожним окремим випадком: а) Міністерство доходів і зборів України – без обмежень суми; б) головні управління Міндоходів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві, Севастополі та Міжрегіональне головне управління Міндоходів – Центральний офіс з обслуговування великих платників – на суму не більше 3 млн гривень; в) державні податкові інспекції, спеціалізовані державні податкові інспекції – на суму не більше 300 тис. гривень. Ми вже зазначали, що з 2014 року система податкових органів зазнала реорганізації і нормативне регулювання відносин, пов'язаних із наданням розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань (податкового боргу) також потребує певних коригувань з урахуванням сучасних реалій. Пропонуємо викласти п. 2.1 в такій редакції: «Розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) можуть надавати в межах повноважень за кожним окремим випадком:

Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) – без обмежень суми;

головні управління ДФС в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві, Севастополі та Офіс великих платників податків ДФС – на суму не більше 3 млн. грн. у межах бюджетного року».

Таким чином, розглянувши деякі аспекти надання розстрочення та відстрочення податкових платежів, можемо констатувати, що наразі чинне законодавство, яке регулює застосування вказаної форми державної підтримки суб'єктів господарювання, потребує не лише узгодження, а й ретельного доопрацювання.

Література

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01 лип. 2014 р. № 1555-VII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1555-18>.
3. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р. № 236. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
4. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1235. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF>.
5. Про затвердження Порядку ведення та форми Реєстру заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу: наказ Міністерства фінансів України від 30 трав. 2017 р. № 540. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/>
6. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 жовт. 2013 р. № 574. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13>.
7. Про торгово-промислові палати України: Закон України від 02 груд. 1997 р. № 671/97-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/671/97-%D0%B2%D1%80>.
8. Ханова Р. Ф. До проблеми розстрочення та відстрочення податкового боргу. *Фінансове право*. 2013. № 4 (26). С. 22–25.