

ОПЕРАТИВНІ ЮРИДИЧНІ ФОРМИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО КОМПРОМІСУ

Віталій Вдовічен,

канд. юрид. наук,

асистент кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права
Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича

У статті розкриваються сутність і роль розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання та податкового кредиту як оперативних юридичних форм податково-правового компромісу.

Ключові слова: податково-правовий компроміс, оперативна юридична форма, розстрочення податкового зобов'язання, відстрочення податкового зобов'язання, податковий кредит.

Податки та збори є «інструментами», які використовуються на найбільш складному етапі перерозподілу – етапі, на якому має місце припинення права приватної форми власності та виникнення публічної (державної) власності. Очевидно, що приватний інтерес і публічний інтерес можуть не збігатися. Або ж, якщо такий збіг і має місце, об'єктивно він може бути неусвідомленим конкретним носієм приватного інтересу. Такий стан речей зумовлює необхідність чіткої юридичної форми податково-правового компромісу як засобу досягнення правового балансу інтересів суб'єктів. Іншими словами, юридичну форму податково-правового компромісу можна визначити як визнання та нормативне закріплення державою зовнішнього прояву узгодження інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Вона характеризується низкою особливостей: виступає способом зовнішнього виразу податково-правового компромісу; її призначення полягає в упорядкуванні змісту податкових відносин і наданні йому загальнообов'язкового характеру; є засобом реалізації податково-правового компромісу у фінансовій політиці держави, зокрема у сфері мобілізації коштів до публічних фондів для задоволення публічних потреб.

Визначальне місце серед юридичних форм посідають оперативні юридичні форми податково-правового компромісу. Основним завданням їх є реалізація можливостей, що надаються суб'єктам публічного та приватного інтересів відповідними нормами права, тобто реалізація суб'єктивних прав учасників податкових правовідносин, між якими досягається податково-правовий компроміс. Серед таких оперативних форм ціннісну роль відіграє розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Метою цієї статті є з'ясування сутності та ролі розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання та податкового кредиту як оперативних юридичних форм податково-правового компромісу.

Розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання – оперативна форма, що нормативно закріплювалася законами України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р., «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. (в редакції Закону від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР), наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платників податків» у редакції від 18.09.2001 р. і знайшла своє продовження в ст. 100 Податкового кодексу (далі – ПК) України від 02.12.2010 р.

Законодавством України з питань оподаткування чітко визначений і процедурно встановлений механізм розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання. Його аналіз переконує, що це оперативна форма податково-правового компромісу, що здійснюється у вигляді своєрідної угоди між визначеним колом суб'єктів, яка має на меті створення оптимальних умов, за яких інтереси приватних осіб (платників податків) будуть задоволені в частині продовження строків сплати податкового зобов'язання, а інтереси публічного суб'єкта (якого представляють податкові органи) – в частині беззаперечного виконання податкового зобов'язання шляхом внесення відповідних грошових сум протягом певного визначеного угодою часу.

Розстрочення податкових зобов'язань згідно з п. 16.4 ст. 16 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільо-

вими фондами», який втратив чинність, визначалося як надання платнику податків бюджетного кредиту на основну суму його податкових зобов'язань без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені. Відстрочення податкових зобов'язань визначалося як перенесення сплати основної суми податкових зобов'язань платника податків без урахування сум пені під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеної згідно з п. 16.4 ст. 16 вказаного Закону, на пізніший термін. Із прийняттям ПК України законодавець дещо по-іншому сформулював зазначені терміни, хоча зміст їх не змінився. Відповідно до ч. 1 ст. 100 ПК України розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному п. 129.4 ст. 129 цього Кодексу.

Разом із тим законодавець чітко визначив і закріпив право платника податків на застосування процедури розстрочення чи відстрочення податкового зобов'язання. Так, платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму грошового зобов'язання (ч. 2 ст. 100 ПК України). У Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який втратив чинність, йшлося про те, що будь-який платник податків мав право вимагати розстрочення чи відстрочення його податкових зобов'язань, а орган, уповноважений приймати рішення з таких розстрочень, відстрочень, зобов'язаний задовольнити вимогу у разі, коли підстави, надані платником податків як обґрунтування такого розстрочення, відстрочення, є тотожними підставам, наданим іншими платниками податків, щодо податкових зобов'язань яких були прийняті відповідні рішення.

Аналіз чинного законодавства дозволяє виокремити такі основні та вичерпні підстави й умови застосування зазначених процедур. Підставою для розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків є:

- надання достатніх доказів щодо існування загрози виникнення податкового боргу – для розстрочення податкового зобов'язання;
- надання достатніх доказів щодо дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення податкового боргу та/або банкрутства такого платника податків – для відстрочення податкового зобов'язання;

• економічне обґрунтування, що свідчить про можливість погашення податкових зобов'язань та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення/відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Розстрочення податкових зобов'язань надається на умовах кредиту, за якими основна сума кредиту та нараховані на неї проценти погашаються рівними частками, починаючи з податкового періоду, наступного за періодом надання такого кредиту [1, с. 144].

Відстрочення податкових зобов'язань надається на умовах, за якими основна сума податкових зобов'язань і нараховані на неї проценти сплачуються рівними частками, починаючи з будь-якого податкового періоду, визначеного відповідним податковим органом чи відповідним органом місцевого самоврядування, який затверджує рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань, але не пізніше закінчення 12 календарних місяців із моменту виникнення такого податкового зобов'язання або одноразово у повному обсязі.

Рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку: стосовно загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) – керівником податкового органу та має бути затверджене керівником податкового органу (його заступником) вищого рівня; стосовно місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) та має бути затверджене фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Рішення про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, щодо загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) приймається керівником (заступником) центрального податкового органу за узгодженням з Міністерством фінансів України, а щодо місцевих податків і зборів – керівником податкового органу (його заступником) за узгодженням з фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Розстрочення або відстрочення надаються окремо за кожним податком і збором. Строки сплати розстрочених (відстрочених) сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів розстрочення (відстрочення) (ч. 11 ст. 100 ПК України).

Центральний податковий орган може встановити іншу процедуру затвердження рішень про розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань із загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів) у межах одного бюджетного року, виходячи з їх сум або видів податків, зборів (обов'язкових платежів).

Як і будь-яка угода, розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання, укладені у формі угоди, можуть достроково розриватися за наявності визначених законодавством підстав:

- за ініціативою платника податків – при достроковому погашенні розстроченої або відстроченої суми податкового зобов'язання, щодо якого була досягнута домовленість про розстрочення, відстрочення;

- за ініціативою податкового органу, у разі якщо: з'ясовано, що інформація, надана платником податків при укладенні зазначених договорів, виявилася недостовірною, неповною або перекрученою; платник податків визнається таким, що має податковий борг із податкових зобов'язань, які виникли після укладення зазначених договорів; платник податків порушує умови погашення розстроченого або відстроченого податкового боргу.

Таким чином, результатом удосконалення державного регулювання податкових правовідносин, сторонами яких є бюджет і платник податку, є нескладний та доступний механізм погашення відстрочених і розстрочених сум податків, зборів (обов'язкових платежів), який надасть платнику податків додаткові можливості для розрахунку з державним (місцевим) бюджетом. Наявність такого механізму прийняття компромісних рішень ще раз підтверджують можливість і гарантованість на законодавчому рівні співробітництва публічних і приватних суб'єктів у напрямі прийняття оптимальних рішень для обох сторін.

Забезпечення стабільності та своєчасності сплати податкового зобов'язання може здійснюватися різними способами. Однак усі вони одночасно закріплюють і процедури, які можна використати у разі виникнення підозри на неналежне та несвоєчасне виконання податкового зобов'язання. Адже виникають ситуації, за яких у платника податків немає реальної можливості сплатити суми податків у належній процедурі. Саме для таких випадків законодавцем створюються механізми, які дають можливість прийняти компромісне рішення з метою задоволення інтересів як платника податків, так і держави. Тому наступною оперативною формою податково-правового компромісу, на нашу думку, є *податковий кредит*.

В українському законодавстві податковий кредит реалізувався у двох формах: право платників податків на розстрочення та від-

строчення платежу в якості сплати податку; право платника податку зменшити розмір оподатковуваного доходу на суму здійснених витрат за результатами звітного податкового року.

Право платників податків скористатися податковим кредитом передбачалося ст. 5 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р., який втратив чинність. На основі цього Закону у платника податку за наслідками звітного податкового року виникало право на податковий кредит, підстави для нарахування якого із зазначенням конкретних сум повинні відображатися платником податків у річній податковій декларації.

Саме на виконання ст. 5 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» було прийнято та затверджено Інструкцію про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб від 22.09.2003 р. Таким чином, був встановлений порядок нарахування платником податку податкового кредиту для повернення надміру сплаченого податку. За даними джерелами права, сутність податкового кредиту зводилася до суми (вартості) витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року (крім витрат на сплату податку на додану вартість та акцизного збору), на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року.

Відповідно до ПК України податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду (ст. 14.1.181 ПК України). Як бачимо, сутність податкового кредиту дещо змінилася. Тепер, відповідно до чинного податкового законодавства, податковий кредит стосується саме податку на додану вартість, оскільки торкається тільки платника зазначеного податку. Фактично він зводиться до механізму нарахування такого податку.

Законодавець чітко визначив операції, у разі здійснення яких виникає право на віднесення сум податку до податкового кредиту. Це, насамперед, придбання або виготовлення товарів і послуг; придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України; отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу (ст. 198.1 ПК України).

Податковий кредит звітного періоду визначається з урахуванням договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до ПК, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 ПК України протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) і послуг із метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку (ст. 198.3 ПК України).

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) й основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

До складу податкового кредиту включаться фактично понесені витрати, підтверджені платником податку документально, а саме: фіскальним або товарним чеком, касовим ордером, товарною накладною, іншими розрахунковими документами або договором, які ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і визначають суму таких витрат.

Одним із найсуттєвіших моментів при регулюванні податкового кредиту й інших форм зміни сплати податку є чітке законодавче закріплення підстав, при виникненні яких платник може розраховувати на надання йому цієї можливості. На нашу думку, основою підстав подібного роду мають бути випадки, коли платник податку виключно з об'єктивних, не залежних від нього умов, не може виконати податкового обов'язку або коли певні дії відповідних державних органів призвели до того, що він не може сплатити податок.

Закріплений вичерпний перелік підстав щодо надання податкового кредиту, відстрочення чи розстрочення повинен бути обов'язково доповнений переліком умов, за яких відповідний орган має право відмовити в цьо-

му платникові податку. Це має бути також вичерпний перелік підстав, які пов'язані із: значним дефіцитом бюджету, за рахунок якого в даний момент неможливе надання податкового кредиту; об'єктивна наявність у платника можливості сплатити податок без надання податкового кредиту; нездатність платника погасити наявну заборгованість навіть при наданні податкового кредиту. Як свідчить світовий досвід, роль держави в ринковій економіці залежить від забезпечення конкурентоспроможності національної економіки, створення однакових сприятливих умов для розвитку різних форм бізнесу, у тому числі малого, а також всебічної підтримки підприємництва та приватної ініціативи. При цьому податки є надійнішим і найефективнішим важелем стимулювання розвитку підприємництва [2, с. 65].

Оновлення існуючого податкового поля шляхом запровадження спрощеного механізму відповідних розрахунків у податковій сфері має стати запорукою взаєморозуміння, взаємовигідності, взаємовідповідальності та взаємодопомоги, а також стимулом з боку держави для добровільного звернення платника податку стосовно проведення таких розрахунків, що у скрутні часи для економіки держави та, власне, і самого суб'єкта є виваженим і виправданим рішенням.

Висновки

Аналіз механізму розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання та податкового кредиту свідчить, що ці способи є оперативними формами податково-правового компромісу, оскільки здійснюються у формі своєї угоди між визначеним колом суб'єктів і, яка має на меті створення оптимальних умов, за яких інтереси приватних осіб (платників податків) будуть задоволені в частині продовження строків сплати податкового зобов'язання, а інтереси публічного суб'єкта (якого представляють податкові органи) – в частині беззаперечного виконання податкового зобов'язання шляхом внесення відповідних грошових сум протягом визначеного угодою часу.

Література

1. Смирнов А. В. Проблемы и перспективы погашения налоговой задолженности // Налоговый вестник. – № 10. – 1998. – С. 144–149.
2. Квасниця О. В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 65–69.

In article the essence and a role of instalment and a delay of the tax obligation and the tax credit are operative legal forms of the tax-legal compromise are investigated.

В статтє раскрываются сущность и роль рассрочки и отсрочки налогового обязательства и налогового кредита как оперативных юридических форм налогово-правового компромисса.

