



В. А. Бортняк\*

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Україна сьогодні будує ринкову економіку. Необхідною умовою для досягнення цієї мети є модернізація фінансової системи країни, зокрема податкової. Слід створити таку податкову службу, яка була б спроможна в умовах ринкової економіки ефективно виконувати своє головне завдання — забезпечення надходження до бюджетів та державних цільових фондів належних платежів.

Напружена робота податкових органів щодо забезпечення скорочення податкового боргу мала певні позитивні результати. На це вказують дані про виконання прогнозних показників податкових надходжень. Протягом 1997-2007 рр. мільярди гривень було одержано додатково за рахунок примусових заходів адміністративного забезпечення виконання податкових зобов'язань. Це дало змогу дещо виправити ситуацію в бюджетній сфері щодо виплати заборгованості з заробітної плати в системі освіти, охорони здоров'я, виплати пенсій, дотацій з комунальних платежів та ін.

Примусове погашення податкової заборгованості здійснюється органами державної податкової служби на підставі нормативно-правових актів у чітко визначені законодавством строки. У випадку, якщо податкове зобов'язання самостійно визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації.

Це положення передбачає, що погашення податкової заборгованості по узгоджених сумах органами державної податкової служби здійснюється у позасудовому порядку.

Як вказує В. Тарасенко, "... важливим завданням на сучасному етапі є вивчення і впровадження в життя всіх прогресивних напрацювань у сфері оподаткування<sup>1</sup>. Треба створити нову методику калькуляції витрат, прибутку, відрахувань на соціальні потреби, амортизацію, які б відповідали ринковій економіці. Особливу увагу потрібно приділити реформуванню системи обліку та розрахунку податків з урахуванням особливостей, запозичених західних підходів за умов існуючої податкової ситуації".

Український науковець В. В. Козюк формулює податковий борг як загальну суму емітованих, але не погашених зобов'язань з нарахованими відсотками, а також прийнятих платниками податків на себе у відповідний спосіб зобов'язань<sup>2</sup>.

На думку О. Дзісяка, податковий борг є результатом суспільних відносин, що виникають у зв'язку із трансформацією капіталу в приватного сектора в державний бюджет<sup>3</sup>.

С. Теньков вважає, що податковий борг — це сума заборгованості за випущеними і непогашеними борговими зобов'язаннями платників податків, включаючи нараховані за ними відсотки<sup>4</sup>.

© Бортняк В. А., 2007

\* здобувач кафедри адміністративного права та адміністративної діяльності Національного університету державної податкової служби України (Ірпінь Київської обл.)

<sup>1</sup> Тарасенко В. Стягнення (погашення) податкового боргу // ВПСУ. — 2002. — № 33. — С. 35.

<sup>2</sup> Козюк В. В. Державний борг: Монографія. — К., 2005. — 238 с.

<sup>3</sup> Селіванов А., Дзісяк О. Правове регулювання діяльності органів податкової служби в Україні // Право України. — 1998. — № 7. — С. 17.

<sup>4</sup> Теньков С. Заборгованість і способи її ліквідації // ВПСУ. — 1999. — № 46. — С. 52.



О. Долгий зазначає, що податковий борг виражає собою результат взаємозв'язків виконавчих органів державної влади з фізичними і юридичними особами в частині формування державного бюджету<sup>5</sup>.

В. В. Верхолаз характеризує податковий борг як особливі фінансові відносини, у яких суб'єкти підприємництва виступають позичальниками, а запозичена сума становить величину податкового боргу.

Д. Л. Головачев виділив політико-економічний зміст податкового боргу і визначив його як сукупність заходів для вирішення суперечностей між економічними та соціальними потребами суспільства в результаті формування додаткових ресурсів держави за рахунок запозичення грошових коштів у юридичних та фізичних осіб<sup>6</sup>.

Ю. А. Данилов звертається до американського досвіду і визначає сукупний податковий борг, або публічний борг. Таким чином він визначає податковий борг як борг фізичної або юридичної особи перед державою та іншими суб'єктами господарювання.

На перший погляд, визначення у своїй основі збігаються, та все ж не всі вони є однаковими за змістом. Водночас, сам факт плюралізму думок доводить актуальність теми й гостру потребу уніфікувати розуміння змісту категорії “Податковий борг”, щоб чітко закріпити її в законодавстві.

Аналізуючи вищевикладені трактування, доцільно виділити такі ознаки які характеризують податковий борг:

- податковий борг — це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок не виконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період;

- податковий борг — це результат діяльності юридичних та фізичних осіб, внаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України;

- податковий борг — це систематичне чи одноразове не виконання зобов'язань зі сплати податкових платежів і зборів суб'єктів оподаткування перед державою.

У ст. 1 “Визначення термінів” Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181-III<sup>7</sup> визначено, що податковий борг — це податкове зобов'язання, самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Доцільніше було б розглянути виникнення податкового боргу — недоїмки як одного з факторів податкового зобов'язання.

Податковий борг виникає з платежу за певний період як різниця між нарахованими та сплаченими сумами податкових зобов'язань, а його абсолютна величина визначається від'ємним сальдо розрахунків з бюджетом на фіксовану дату.

Основними звітними показниками податкового боргу є:

- податковий борг на початок періоду — це сума податкового боргу, яка зафіксована на перший день визначеного періоду за певною кількістю боржників;

<sup>5</sup> Долгий О. О. Структурно-галузева характеристика податкового боргу: загальнодержавний та регіональний аспекти // Збірник матеріалів науково-практичної конференції: “Бюджетно-податкова політика: теорія, практика. Проблеми”. — Ірпінь: НАДПС України, 2003. — С. 45-47.

<sup>6</sup> Головачев Д. Л. Государственный долг. Теория, российская и мировая практика. — М., 1998. — С. 86.

<sup>7</sup> Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. // ОВУ. — 2001. — № 7. — Ст. 259.



- сформований податковий борг за період — це сума податкового боргу, що виникла протягом визначеного періоду без урахування сум, які призвели до зменшення податкового боргу за той же період;

- зменшений податковий борг за період — це сума всіх платежів, які протягом визначеного періоду призвели до зменшення податкового боргу (залежно від строків та типів податкового боргу, в рахунок яких було зараховано таке зменшення);

- податковий борг на кінець періоду — це сума податкового боргу, яка зафіксована на початок визначеного періоду за певною кількістю боржників, збільшена на суму сформованого податкового боргу за період та зменшена на суму, зараховану в погашення (зменшення) податкового боргу за такий період;

- новостворений податковий борг на кінець періоду — це та частина суми сформованого податкового боргу за період, яка відповідно до існуючого порядку обліку платежів у картках особових рахунків платників податків залишилася непогашеною на останній день такого періоду.

“Стягнення податкового боргу” у відповідності до ст. 1 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III — це звернення стягнення на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу без попереднього узгодження його суми таким платником податків.

Податковий борг може розглядатися як наслідок безпосереднього невиконання або неналежного виконання платниками податків своїх соціальних зобов’язань, які виявляють себе у вигляді податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів. Податковий борг може бути наслідком прояву протиправних намірів, умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів. Податковий борг може виникати як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці.

Існування податкового боргу в деякій мірі обумовлене списанням і реструктуризацією його на загальнодержавному рівні. Це навряд чи є доцільним з соціально-економічної точки зору. У таких випадках, як правило, галузевим інтересам та інтересам окремих кіл надається перевага перед суспільними інтересами. Залишається без відповіді питання про соціально-економічну доцільність цього заходу, оскільки:

- списання податкового боргу — це пряме ненадходження коштів до бюджету і, як наслідок, залишення їх у власності платників податків-боржників;

- це позбавлення бюджету раніше прогнозованих надходжень коштів з усіма, що впливають з цього, негативними наслідками.

Аналізуючи вищевикладене, слід відмітити, що поняття та зміст податкового боргу невід’ємно пов’язано з поняттям та змістом державного боргу. Змістом категорії “державний борг” є відносини щодо випуску, обслуговування та погашення боргових зобов’язань держави. Це квінтесенція категорії, узагальнена спільна думка багатьох поколінь науковців. Проте це дещо загальне визначення, і воно потребує конкретизації. Відслідковуючи розвиток правової думки щодо визначення поняття державного боргу, зауважимо, що зокрема професор М. П. Кучерявенко визначає державний борг як заборгованість держави в процесі формування і використання додаткових грошових ресурсів держави за рахунок тимчасово вільних грошових коштів юридичних і фізичних осіб, а також іноземних держав<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Кучерявенко М. П. Система оподаткування в Україні: Збір. закон. актів. — К.: Пектораль, 2004. — С. 530.



Доктор юридичних наук О. П. Орлюк зазначає, що державний борг — це загальний розмір накопиченої заборгованості уряду власникам цінних паперів, який дорівнює сумі минулих бюджетних дефіцитів за вирахуванням бюджетних надлишків<sup>9</sup>.

Російський професор Е. Ю. Грачева під державним боргом розуміє боргові зобов'язання держави перед фізичними та юридичними особами, іноземними державами, міжнародними організаціями та іншими суб'єктами міжнародного права, включаючи зобов'язання за державними гарантіями, надані державою<sup>10</sup>.

На перший погляд, визначення у своїй основі збігаються, та все ж не всі вони є однакою за змістом. Тож вважаю за доцільне виділити спільні положення цієї проблематики.

Отже, виділяють такі особливості державного та податкового є:

1. В основі змісту державного боргу лежать кредитно-фінансові відносини з приводу залучення державою додаткових фінансових ресурсів, тобто здійснення запозичень.

В основі змісту податкового боргу лежать суспільно-фінансові відносини з приводу залучення в казну держави грошових коштів, та сплатою податкових зобов'язань.

2. При державному борзі позичальником і боржником у цих відносинах є держава. При податковому борзі — боржником виступає суспільство в особі господарюючих суб'єктів (фізичних та юридичних осіб).

3. Формою державних запозичень є державні цінні папери. Формою податкового зобов'язання виступає несплата поточних та обов'язкових платежів які встановлені державою.

Попри єдині базові ознаки податкового та державного боргу, у вищенаведених визначеннях бачимо і принципові розбіжності. Ці розбіжності хоч і вписуються в контекст фінансових відносин, проте мають дуже характерні особливості, є дискусійними і навіть спірними.

Розглянуті вище закономірності, що характеризують масштаби, структуру — за видами податків та по галузях і сферах економіки — податкового боргу, поставили на порядок денний завдання про дослідження цього явища з метою попереджувального впливу та запобігання йому. Наявність податкового боргу вимагає оцінки, результати якої повинні враховуватись контролюючими органами при розробці конкретних заходів щодо його скорочення.

Отже, недопущення зростання податкового боргу та його скорочення варто рахувати одним з головних завдань діяльності податкових органів України у найближчу перспективу.



<sup>9</sup> Орлюк О. П. Банківське право: Навч. посібн. — К.: Юрінком Інтер, 2005. — С. 57.

<sup>10</sup> Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право России: Учебник. — М.: Юриспруденция, 2000. — С. 76.