

УДК 347.73

Смичок Євген Михайлович,
здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого



КОЛІЗІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОРЯДКУ СТЯГНЕННЯ З ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ КОШТІВ У РАХУНОК ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

У статті розглянуто колізійні положення податкового законодавства щодо визначення порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу. Акцентується увага на тому, що специфіка та порядок стягнення податкового боргу з платників податків, відповідно до законодавчої конструкції Податкового кодексу України залежить від певних правових особливостей особи-платника. Автор акцентує увагу на тому, що чинний Податковий кодекс України розрізняє дві процедури стягнення податкового боргу з платника податків, які визначаються у залежності від правової специфіки особи-платника. Вказується на цілий ряд колізій які містить чинне законодавство України з питань примусового виконання рішень суду та інших органів.

Ключові слова: податкове законодавство, колізія, податковий борг, порядок стягнення, погашення, платник податків.

Постановка проблеми. Питання щодо порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу є вельми актуальним з огляду на законодавчу колізію визначення суб'єкта відповідального за таке стягнення. Разом з цим, потрібно зазначити, що і вітчизняні судові органи, не мають єдиної точки зору з цього питання. Тобто ми можемо говорити не лише про законодавчу колізію, а й про відсутність достатньої сталості в правозастосуванні з боку судової гілки влади щодо розглядуваного питання.

Одразу потрібно наголосити, що колізія при визначенні порядку стягнення податкового боргу в примусовому порядку є колізією міжгалузевого характеру. Така проблематика прослідковується при системному аналізі положень як Податкового кодексу України, так і Закону України «Про виконавче провадження» з приводу визначення особи уповноваженої на стягнення такого боргу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми правового регулювання при характеристиці податкового боргу досліджували такі вчені-правознавці у галузі фінансового та податкового права, як: Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Р. Ф. Ханова та інші. В свою чергу проблематиці саме процедурних особливостей стягнення податкового боргу не приділялося значної уваги, що зумовило використання при написанні статті широкого спектру нормативно-правових актів діючого законодавства України.

Постановка завдання. Метою статті є з'ясування сутності та змісту правового регулювання питання стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення

податкового боргу, а також встановлення основних недоліків правового регулювання у цій сфері.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до ст. 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1]. Порядок стягнення податкового боргу платників податків регулюється ст.ст. 95-99 Податкового кодексу України.

Треба зазначити, що специфіка та порядок стягнення податкового боргу з платників податків, відповідно до законодавчої конструкції Податкового кодексу України з цього питання, залежить від певних правових особливостей особи-платника. Так, відповідно до п. 95.3 ст. 95 Податкового кодексу України стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини [2].

Одразу відзначимо, що законодавець в наведеній нормі оперує загальним поняттям «платник податків». Але детальний аналіз інших норм Податкового кодексу України дає змогу говорити про те, що порядок стягнення коштів, передбачений п. 95.3 ст. 95 Податкового кодексу України, стосується лише юридичних осіб. Адже відповідно до п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України, орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку-фізичної особи [2]. Стягнення податкового боргу за рішенням суду, у такому випадку, здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

З наведеного можна зробити висновок, що чинний Податковий кодекс України розрізняє дві процедури стягнення податкового боргу з платника податків (в залежності від правової специфіки особи-платника): стягнення податкового боргу з залученням державної виконавчої служби, та стягнення податкового боргу без залучення державної виконавчої служби (стягнення податкового боргу контролюючими органами).

Згідно із п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України, контролюючими органами є органи доходів і зборів [2]. Поряд з цим, сама назва ст. 41 Податкового кодексу України «Контролюючі органи та органи стягнення» сприяє виокремленню поряд із контролюючими органами і органів стягнення. Так, органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень (п. 41.2 ст. 41 Податкового кодексу України) [2]. Поняття органів стягнення міститься і в пп. 14.1.137 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Так, органом стягнення є державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими законами України [2].

Як бачимо, одним і тим же нормативним актом пропонується два різних визначення поняття «органів стягнення». І якщо визначення наведене в ст. 14 Податкового кодексу України не викликає зауважень, то поняття «органів стягнення» за ст. 41 Податкового кодексу України породжує деякі запитання. Так, в ст. 41 Податкового кодексу України, вже при формуванні системи контролюючих органів в сфері оподаткування, законодавцем було закладено і поділ органів стягнення. Незрозумілим залишається той момент, чому в основу такої диференціації покладено саме здійснення повноважень щодо забезпечення погашення податкового боргу, а не суб'єктна складова, як це робиться в п. 87.11 ст. 87 та п. 95.3 ст. 95 Податкового кодексу України. В даному



випадку, можна говорити про певну правову колізію. Адже, як вже зазначалося, державна виконавча служба може приймати участь у стягненні суми податкового боргу платника податку-фізичної особи (п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України). Але відповідно до положень п. 41.2 ст. 41 Податкового кодексу України, заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу здійснюються виключно контролюючими органами в розумінні Податкового кодексу України [2].

Відповідно до ст. 2 «Органи і посадові особи, які здійснюють примусове виконання рішень та провадять окремі виконавчі дії» Закону України «Про виконавче провадження», примусове виконання рішень покладається на державну виконавчу службу, яка входить до системи органів Міністерства юстиції України [3]. Разом з цим, п. 4 цієї ж статті, передбачається, що інші органи, установи, організації і посадові особи провадять окремі виконавчі дії у випадках, передбачених законом, у тому числі відповідно до положень Закону України «Про виконавче провадження», на вимогу чи за дорученням державного виконавця [3]. Зі змісту вказаної норми вбачається, що провадження виконавчих дій іншими особами (не державними виконавцями) може відбуватися на підставі законів – самостійно, і, відповідно до Закону України «Про виконавче провадження» – на вимогу чи за дорученням державного виконавця.

В свою чергу, ст. 3 «Виконання рішень іншими органами» Закону України «Про виконавче провадження» передбачається, що у випадках, передбачених законом, рішення судів та інших органів щодо стягнення коштів виконуються органами доходів і зборів, банками та іншими фінансовими установами. Рішення зазначених органів можуть виконуватися відповідно до закону також іншими органами, установами, організаціями, посадовими особами та громадянами. Рішення про стягнення коштів з державних органів, державного та місцевих бюджетів або бюджетних установ виконуються органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [3].

В той же час, в п. 3 ст. 3 Закону України «Про виконавче провадження» відзначається, що всі перелічені органи не є органами примусового виконання, крім органів та посадових осіб, які виконують рішення про притягнення до кримінальної або адміністративної відповідальності [3]. З наведеного можна зробити висновок, що органи доходів і зборів можуть виконувати рішення судів та інших органів щодо стягнення коштів в силу нормативних приписів не лише Закону України «Про виконавче провадження», а й Податкового кодексу України (п. 95.3 ст. 95).

Разом з тим, чинне законодавство України з питань примусового виконання рішень суду та інших органів, містить ряд колізійних моментів. Так, в Інструкції з організації примусового виконання рішень, яка затверджена Наказом Міністерства юстиції України № 512/5 від 02 квітня 2012 року, зазначається, що примусове виконання рішень здійснюють державні виконавці (п. 1.2 р. 1 Інструкції). У розділі 2 «Учасники виконавчого провадження» розглядуваної Інструкції, органи доходів та зборів не розглядаються як самостійні суб'єкти виконання рішень суду та інших органів, а згадуються лише в контексті залучення працівників податкової міліції за виконавчими документами про стягнення в дохід держави коштів або про вчинення інших дій на користь чи в інтересах держави у разі, коли від її імені у виконавчому провадженні виступають органи державної податкової служби, з метою надання допомоги державному виконавцю щодо виїзду за місцем виконання та супроводження при примусовому входженні до приміщень та сховищ боржника відповідно до вимог Порядку взаємодії органів державної виконавчої служби та податкової міліції при примусовому виконанні рішень судів про стягнення коштів на користь держави за позовами органів державної податкової служби,

затвердженого наказом Міністерства юстиції України, Державної податкової адміністрації України від 03.07.2002 № 60/5;304, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 04.07.2002 за № 555/6843. Отже, як бачимо, мінімум два наведених документи потребують доопрацювання та приведення їх у відповідність до норм Податкового кодексу України та Закону України «Про виконавче провадження».

На користь такої думки, можна навести і положення Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, яка затверджена Постановою Національного банку України № 22 від 21 січня 2004 року. Так, відповідно до п. 12.1 р. 12 вказаної Інструкції, органом стягнення (стягувачем) податкового боргу, простроченої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України та ст. 17 Бюджетного кодексу України є органи державної податкової служби [4]. Механізм виконання судових рішень про стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу передбачений також р. 12 наведеної Інструкції.

В ситуації з розглядуваною Інструкцією увагу варто звернути на те, що відповідно до п. 95.4 ст. 95 Податкового кодексу України, стягнення готівкових коштів у рахунок погашення податкового боргу, повинно здійснюватися в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. На сьогодні, такий порядок визначається не Кабінетом Міністрів України, а Постановою Національного банку України.

Ще одним спірним моментом при визначенні суб'єкта примусового виконання рішення про стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу, є положення п. 1.39 та п. 1.40 ст. 1 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні». У вказаних статтях, зокрема зазначається, що примусовим списанням коштів з рахунків особи, є списання коштів, що здійснюється стягувачем без згоди платника на підставі встановлених законом виконавчих документів у випадках, передбачених законом [5].

Висновки. Отже, стягувач – це особа, яка може бути ініціатором переказу коштів з рахунка платника на підставі виконавчих документів, визначених законом. Але перелік таких виконавчих документів встановлюється ст. 17 Закон України «Про виконавче провадження» лише відносно їх виконання державною виконавчою службою і аж ні як не органами доходів та зборів. До таких документів зокрема відносяться: 1) виконавчі листи, що видаються судами, і накази господарських судів, у тому числі на підставі рішень третейського суду та рішень Міжнародного комерційного арбітражного суду при Торгово-промисловій палаті і Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті; 2) ухвали, постанови судів у цивільних, господарських, адміністративних справах, кримінальних провадженнях та справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом; 3) судові накази тощо [3].

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – С. 141.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229 – 230.
3. Про виконавче провадження: Закон України від 21.04.1999 № 606-XIX // Відомості Верховної Ради України – 1999. – № 24. – Ст. 207.
4. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Національного банку України № 22 від 21 січня 2004 року // Офіційний вісник України. – 2004. – № 13.



5. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2346-III (із змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 29.

Смычок Е. М. Коллизии налогового законодательства относительно определения порядка взыскания с налогоплательщиков средств в счет погашения налогового долга

В статье рассмотрены коллизионные положения налогового законодательства относительно определения порядка взыскания с налогоплательщиков средств в счет погашения налогового долга. Акцентируется внимание на том, что специфика и порядок взыскания налогового долга с плательщиков налогов, согласно законодательной конструкции Налогового кодекса Украины зависит от определенных правовых особенностей лица-плательщика. Автор акцентирует внимание на том, что действующий Налоговый кодекс Украины различает две процедуры взыскания налогового долга с налогоплательщика, определяемые в зависимости от правовой специфики лица-плательщика. Указывается на ряд коллизий содержащихся в действующем законодательстве Украины по вопросам принудительного исполнения решений суда и других органов.

Ключевые слова: *налоговое законодательство, коллизия, налоговый долг, порядок взыскания, погашение, налогоплательщик.*

Smychok I. M. Conflicts of tax legislation on the definition of the order to recover from the taxpayer funds in repayment of the tax debt

The article deals with conflict of tax provisions concerning the definition of the order to recover from the taxpayer funds in repayment of the tax debt. Attention is drawn to the fact that the specificity and the procedure for collecting the tax debt to taxpayers, according to the legal structure of the Tax Code of Ukraine depends on the specific features of the legal entity of the payer. The author focuses on the fact that the Tax Code of Ukraine distinguishes between two procedures collecting the tax debt from the taxpayer, as determined by the specifics of the legal entity of the payer. It points to a number of conflicts contained in the current legislation of Ukraine concerning the enforcement of court decisions and other organs.

Key words: *tax law, collision, tax debt, the procedure for recovery, redemption, the taxpayer.*

