

of other persons, display initiative and responsibility for the incumbent area of work. The features of discipline in the organs of office of public prosecutor is that she: firstly, touches public prosecutors only; secondly, regulated by the special legislation; thirdly, provided by the special procedures.

Basis of discipline in the organs of office of public prosecutor is made inwardly by organizational relations on questions passing of service and inwardly organizational order. These relations are related to the observance of duties and implementation of prohibitions and limitations, observance of legislation. By a basic method, adjusting of discipline in the organs of office of public prosecutor is imperative that is base on relations of power and submission.

Official discipline of public prosecutors provides for inhibition and mental and ethical requirements, so as obligates public prosecutors: a public prosecutor has no authority to combine implementation of the official duties with other activity, except certain a legislation. The worker of office of public prosecutor must not interfere in activity of public and organs of local self-government authorities, except for the cases when their decision, actions or inactivity, conflict with a legislation and need the events of the public prosecutor's reacting.

In some cases discipline spreads to the out-of-office relations. Yes, a public prosecutor must not assume behavior that can harm to reputation; not to participate in political activity. The worker of office of public prosecutor has a right freely to determine the attitude toward religion, to participate in activity of religious associations that operate on legal grounds activity of that is not sent to розпалення of racial, political, national and religious enmity, shutting out their interference with the official businesses.

**Keywords:** *discipline, office of public prosecutor, disciplinary responsibility, disciplinary proceedings.*

*Надійшла до редакції 14.06.2016*

**Ємельянова О.О.**

здобувач

*(Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого)*

УДК 347.73

## **СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ВІДСТРОЧЕННЯ ТА РОЗСТРОЧЕННЯ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ АБО ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**

Визначено призначення та сутності механізмів відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. Розглянуто суб'єктні склади відносин з приводу відстрочення та розстрочення податкових платежів та схожих за своїм юридичним змістом інших відносин – кредитування, позики тощо. Наголошено на різному суб'єктному складі цих різновидів правовідносин, вказано відмінні риси оформлення відповідних договорів, увагу приділено актуальним питанням їх укладання.

**Ключові слова:** *відстрочення, договір, контролюючий орган, кредит, платник податку, податкове зобов'язання, податковий борг, податок, розстрочення.*

**Постановка проблеми.** Розстрочення та відстрочення виконання обов'язку зі сплати податку є дієвим інструментом, спрямованим на узгодження інтересів платника та контролюючого органу. Замість ініціації конт-

ролюючим органом процедури банкрутства та подальшого припинення платника, тобто фактичної втрати суб'єкта, що формує дохідні частини державного та місцевих бюджетів, можливим є досягнення згоди щодо перенесення терміну сплати податкового зобов'язання або терміну погашення податкового боргу у разі виникнення останнього, що оформлюється договором між цими суб'єктами. Застосування договірних конструкцій для податкового регулювання є винятком, тому часто на практиці виникають із цим складнощі, що потребують всебічного дослідження.

**Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Вченими неодноразово робилися спроби порівняльно-правового дослідження особливостей змісту та специфіки окремих договірних конструкцій в рамках публічного регулювання. Зокрема, у своїх працях значну увагу цьому питанню приділяли: Л. К. Воронова, О. О. Головашевич, О. О. Дмитрик, І. С. Криницький, А. М. Котенко, М. П. Кучерявенко, Ю. А. Ровинський, А. О. Селіванов та ін.

Проблематика теоретико-правових та прикладних досліджень природи, сутності, значення та перспектив розвитку процедур розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання в Україні та інших державах позбавлена однозначних відповідей. Невирішеними на сьогодні залишаються питання, котрі стосуються категоріально-понятійного апарату, змісту, підстав, порядку, особливостей застосування процедур відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань та податкового боргу.

**Метою** нашого дослідження є здійснення теоретико-правового та прикладного аспекту механізмів розстрочення та відстрочення сплати податкового зобов'язання або погашення податкового боргу.

**Виклад основного матеріалу.** Погашення податкового боргу у найкоротші терміни має бути орієнтиром як для платників податків, так і для контролюючих органів. Інтерес контролюючого органу при цьому полягає у відновленні права держави або територіальної громади на суму несплаченого податкового зобов'язання, яке в даному випадку стає складовою податкового боргу, в той час як інтерес платника полягає у зменшенні на нього податкового тиску внаслідок зупинення нарахування пені, розмір якої зростає з плином часу. Утім, не завжди платник має змогу погасити податковий борг у встановлені податковим законодавством строки через наявність об'єктивних причин. У цьому разі податковим законодавством передбачено можливість розстрочення або відстрочення виконання платником обов'язку зі сплати податку.

Призначення механізму розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків доволі лаконічно та чітко визначено у ст. 100 Податкового кодексу України. Відповідно до її положень, сутність даного механізму полягає у перенесенні строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу із сплатою за це відсотків. Їх розмір визначається положеннями ст. 129 даного нормативного акта, якою встановлено порядок нарахування пені. Отже, фактично йдеться про послугу платного перенесення граничного терміну сплати податкового

зобов'язання при виникненні певних факторів [1].

При цьому потрібно наголосити на необхідності вольової поведінки платника для ініціації розстрочення або відстрочення сплати податкового зобов'язання. Мова йде про саму процедуру, яка застосовується в даному випадку. Справа в тому, що оформлюються відносини з приводу перенесення термінів сплати податкового боргу договором, але цей договір має мало чого спільного із цивільно-правовим договором. Більше того, навряд чи можна однозначно стверджувати про договірну природу відносин з розстрочення або відстрочення сплати податкового зобов'язання – в науковій літературі зустрічаються різні точки зору.

А. М. Котенко при характеристиці механізму розстрочення та відстрочення обов'язку зі сплати податку пропонує визнавати ці відносини різновидом кредитних відносин: «розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу є формою надання кредиту». Далі вчений уточнює власну позицію: «...надання розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань або податкового боргу є компромісом між платником та органом державної податкової служби. Податковий орган, вимагаючи сплатити податки та збори, одночасно погоджується отримати відповідні суми пізніше строку, що встановлений нормативно-правовим актом ...» [2].

На наше переконання, згоду отримати певні грошові кошти пізніше навряд чи можна визнавати кредитними відносинами. Термін кредит походить від латинського слова *creditum* – позика, від *credo* – вірю, довіряю. Відповідно до практики застосування термінів, слів та словосполучень, у юриспруденції кредит визначається як особлива форма руху вартості, продаж товарів з відстрочкою платежу або передача на строк грошей та матеріальних цінностей з умовою їх повернення. За надання кредиту стягується процент. При цьому таку конструкцію важко або навіть неможливо застосувати до відносин з приводу відстрочення або розстрочення податкового зобов'язання. Так, подібне відстрочення або розстрочення передбачає платне (сплачуються проценти у розмірі пені) надання можливості сплатити суму податкового зобов'язання пізніше, але особливості даного механізму криються у режимі цих коштів. Якщо кредитні кошти надаються власником під процент та потім мають бути повернуті власнику, то податкове зобов'язання є несплаченою сумою податку, тобто коштами, які ще не належать державі або територіальній громаді. Тому говорити про відстрочення або розстрочення податкового зобов'язання як про різновид кредитних відносин недоречно.

Підтверджено подібну позицію і нормами Цивільного кодексу України. Ст. 1054 даного нормативного акта визначає сутність кредитного договору, за яким банк або інша фінансова установа (кредитодавець) зобов'язується надати грошові кошти (кредит) позичальникові у розмірі та на умовах, встановлених договором, а позичальник зобов'язується повернути кредит та сплатити проценти [3]. В даному разі простежується схожість цієї конструкції із відстроченням податкового зобов'язання, визначеного ст. 100 Податкового кодексу України, але можна побачити і низку очевидних відмінностей.

Ці відносини відрізняються перш за все за суб'єктивним складом та порядком їх оформлення.

Відмінності у суб'єктивному складі очевидні. У кредитних відносинах учасниками є позичальник та фінансова установа, в той час як у відносинах з приводу відстрочення податкового зобов'язання – платник податків та контролюючий орган. При цьому у кредитних відносинах кошти первісно належать фінансовій установі і повертаються у її власність внаслідок виконання кредитного договору. При відстроченні податкового зобов'язання кошти первісно належать платнику, а після реалізації ним умов договору розстрочення надходять у власність держави або територіальної громади разом із процентами. Роль контролюючого органу в даному разі полягає у забезпеченні виконання укладеного договору. Можна навіть сказати, що вона цим обмежується – контролюючий орган не є вигодонабувачем ані щодо суми податкового зобов'язання, ані щодо суми сплачених за надання розстрочення процентів.

Принципова відмінність між кредитними відносинами та відносинами з приводу відстрочення податкового зобов'язання полягає також у порядку їх оформлення. При укладенні договору кредитування застосовується диспозитивний метод правового регулювання, який передбачає рівність сторін відповідних відносин. У даному випадку кредитор має змогу обрати контрагента – відповідну фінансову установу, де він бажає взяти кредит. Крім того, він може вести з контрагентом мову про умови договору кредитування, змінювати його положення тощо. У випадку укладення договору відстрочення податкового зобов'язання застосовуються норми ст. 100 Податкового кодексу України, відповідно до яких у платника немає ані можливості обирати контрагента, ані змінювати умови такого договору.

Схожість кредитування та механізму відстрочення сплати податкового зобов'язання або податкового боргу проявляється, на наш погляд, в тому, що і кредитор, і платник податків для застосування цих конструкцій мають здійснити вольові дії. В останньому випадку платник звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Тобто це не обов'язок, а право платника.

Застосування механізму розстрочення або відстрочення податкового зобов'язання або податкового боргу породжує відразу декілька наслідків. По-перше, це безпосередня ініціація відносин з приводу перенесення строку сплати податку. По-друге, подання такої заяви платником до контролюючого органу обумовлює його згоду із сумою податкового зобов'язання або податкового боргу. При цьому важливо мати на увазі, що винесене контролюючим органом рішення про надання або ненадання можливості відстрочити чи розстрочити податкове зобов'язання або суму податкового боргу не змінює цього факту. Тобто платник може подати заяву про розстрочення, засвідчити таким поданням свою згоду щодо суми зобов'язання, а контролюючий орган може відмовити в застосуванні такого права через, наприклад, недостатність підстав. Після цього сума грошового зобов'язання залишається узгодженою.

Важливо також пам'ятати, що лише подання заяви про відстрочення або розстрочення податкового зобов'язання не є достатньою підставою для надання згоди контролюючого органу на застосування даного механізму. Для цього потрібна наявність доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Ці докази мають засвідчувати наявність дій непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків. При цьому для отримання позитивної відповіді щодо поданої заяви необхідно економічно обґрунтувати можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування механізму відстрочення.

Перелік підстав, за наявності яких платник отримує право на відстрочення або розстрочення податкового зобов'язання, затверджено постановою Кабінету Міністрів [4]. При цьому одночасно із переліком безпосередньо підстав надання розстрочення або відстрочення встановлено переліки документів, якими такі підстави підтверджуються. В рамках даної статті навряд чи доцільно детально розглядати кожен із підстав, але варто ще раз підкреслити, що подібний підхід однозначно підтверджує виключну імперативність механізмів розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання та податкового боргу.

**Висновки.** В ході аналізу сутності механізму розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків було виявлено низку принципів моментів. По-перше, застосування даного механізму є правом платника, а не його обов'язком. По-друге, цей механізм реалізується із застосуванням чітко визначених податковим законодавством процедур, які передбачають особливий порядок отримання такого права. По-третє, контролюючий орган має подвійний статус у відносинах з приводу відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання або податкового боргу. З одного боку, він є стороною договору про відстрочення або розстрочення, з іншого – він не отримує кошти, що є предметом договору. З цих позицій недоречно характеризувати ці відносини як форму кредитних відносин. По-четверте, відстрочення податкового зобов'язання відбувається виключно на платній основі із сплатою процентів у розмірі пені, але це не є застосуванням такого забезпечувального заходу, як пеня. В даному випадку лише застосовуються спільні із пенею принципи нарахування процентів до грошового зобов'язання. Нарешті, по-п'яте, механізм розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є дієвим способом запобігання банкрутству платника у випадку настання об'єктивних перепон у реалізації ним свого податкового обов'язку.

#### *Бібліографічні посилання*

1. Податковий кодекс України // ВВР України. – 2011. – № 13. – Ст. 112.
2. Котенко А. М. Договірні відносини у сфері фінансово-правового регулювання : дис. на здобуття наукового ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 / Артем Михайлович Котенко. – Х., 2012.

3. Цивільний кодекс України // ВВР України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356.

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 грудня 2010 р. № 1235 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 20.

**Емельянова О.А. Суть и назначение механизмов отсрочки и рассрочки денежных обязательств или налогового долга налогоплательщика.** Определены назначение и суть механизмов отсрочки и рассрочки денежных обязательств или налогового долга налогоплательщика. Рассмотрен субъектный состав отношений по поводу рассрочки и рассрочка налоговых платежей и похожих по своему юридическому содержанию других отношений – кредитование, займы и т.д. Отмечен разный субъектный состав этих разновидностей правоотношений, указаны отличительные особенности оформления соответствующих договоров, внимание уделено актуальным вопросам их заключения.

**Ключевые слова:** отсрочка, договор, контролирующий орган, кредит, налогоплательщик, налоговое обязательство, налоговый долг, налог, рассрочка.

---

**Yemelyanova O.O. Essence and purpose of mechanisms of deferral and installment of monetary obligations or tax debt of the taxpayer.** The article deals with defining the purpose and nature of delay and deferral mechanisms of monetary obligations or tax debt of the taxpayer. Installment and deferred the obligation to pay tax is an effective instrument for the coordination of interests of the payer and the supervisory authority. Instead of initiating supervisory authority of bankruptcy proceedings and subsequent suspension payer, ie actual losses entity that generates revenue of the state and local budgets, it is possible to reach agreement on postponement of payment of tax liability or tax debt maturity in the case of the latter, formalized agreement between the entities. The use of contractual structures for tax regulation is an exception, so often in practice there are difficulties with this requiring a comprehensive study.

We consider the subject composition relations on installment and installment tax payments and similar legal content of their other relationships – credit, loans and more. Emphasis is on a different subject composition of these kinds of relationships, indicate the distinctive features of execution of relevant agreements, attention to current issues of their conclusion.

The analysis of the essence of the mechanism of installment and deferred cash commitments or tax debt of the taxpayer was found a number of fundamental points. First, the use of this mechanism is the right of a payer, not its duty. Secondly, this mechanism is implemented using well-defined tax law procedures, which provide a special procedure for obtaining this right. Thirdly, the controlling body has a dual relationship status on deferral and installment tax liability or tax debt. On the one hand it is a party to the agreement for deferment or installments, the other – it does not get the funds that are the subject of the contract. From these positions is inappropriate to characterize the relationship as a form of credit relations. Fourth, the deferred tax liability is paid only on payment of interest at penalties, but it is not the use of security measures such as penalty. In this case only apply penalties of common principles of Interest to the liability. Finally, fifth, mechanism of installment and deferred cash commitments or tax debt of the taxpayer is an effective way to prevent the bankruptcy of the payer in case of objective obstacles to the realization of their tax obligations.

**Keywords:** deferred, agreement, the supervisory authority, the credit, the taxpayer, tax liability, tax debt, tax deferral.

*Надійшла до редакції 01.07.2016*