

ЩОДО ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ

REGARDING EXECUTION OF TAX LIEN

Петренко Г.О.,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса

У статті розглядаються теоретичні аспекти застосування податкового заставу, а також автор звертає увагу на незначний аспект практичного застосування податкового заставу, результатом чого є відсутність ефективного способу забезпечення податкових зобов'язань платників податків.

Ключові слова: податкова застава, платники податків, забезпечення податкових зобов'язань, податковий борг, відчуження майна.

В статье рассматриваются теоретические аспекты применения налогового залога, а также автор указывает на незначительный аспект практического использования налогового залога, результатом чего является отсутствие эффективного способа обеспечения налоговых обязательств налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговый залог, налогоплательщики, обеспечение налоговых обязательств, налоговый долг, отчуждение имущества.

The article deals with the theoretical aspects of the tax lien, also author indicates a small range of practical usage of the tax liens due to which country have no effective way to secure tax obligations of the tax payers.

Key words: tax lien, tax payers, to secure tax obligations, tax debt, alienation of property.

Постановка проблеми. В умовах реформування української податкової системи у бік гармонізації податкового законодавства України та Європейського Союзу на перший план виступає побудова партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Перешкодою щодо цього є випадки порушення норм податкового законодавства з боку суб'єктів податкових правовідносин, що пов'язані з простроченням сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Тому особливого значення набуває дослідження проблем забезпечення виконання податкового обов'язку, яка останнім часом набуває все більшої актуальності.

Стан опрацювання. Дослідженням цієї проблеми приділяли увагу такі провідні науковці, як Д.В. Вінницький, О.О. Дмитрик, П.М. Дуравкін, М.П. Кучерявенко, І.І. Кучеров, А.Р. Олійник, Н.Ю. Онишук та ін., однак деякі аспекти щодо застосування податкової застави ще потребують подальшого розроблення.

Метою статті є визначення особливостей застосування та специфіки взаємодії між собою окремих способів забезпечення виконання податкового обов'язку та регулювання відносин, які пов'язані із застосуванням податкової застави.

Виклад основного матеріалу. Кінцевою метою податково-правового регулювання є забезпечення надходження коштів від сплати податків і зборів до публічних фондів платниками. Для цього останні мають виконати податковий обов'язок, який (відповідно до ст. 36 Податкового кодексу України (далі – ПК України)) полягає у тому, що платник податку повинен обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Кодексом, законами з питань митної справи [1]. Загальні засади виконання податкового обов'язку встановлено у ст. ст. 36, 38 Податкового кодексу України. Ідеться про те, що податковий обов'язок виконується чітко визначеною особою у встановлені законодавством строки і формі у повному обсязі в національній валюті [2, с. 26]. Із метою забезпечення виконання податкового обов'язку платників податків в Україні на законодавчому рівні встановлено право на внесення майна боржника до податкової застави.

У правовій літературі сутність застави визначено «правом у разі невиконання боржником (заставодавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед ін-

шими кредиторами цього боржника», та віднесено до традиційних способів забезпечення виконання зобов'язань [3].

Сьогодні податкову заставу визначають примусовим способом забезпечення виконання податкового обов'язку шляхом імперативного передання у податкову заставу відповідної частини активів зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, який має податковий борг та покладені на нього обов'язки погоджувати з податковим керуючим дії щодо розпорядження такими активами з метою погашення податкового боргу [4, с. 10].

На цьому етапі розвитку українського законодавства забезпечення виконання зобов'язання у господарській діяльності є ustalеною практикою з наявністю переважно сформованої судової практики. На відміну від інституту забезпечення господарських зобов'язань, забезпечення податкових зобов'язань платників податків хоча і встановлене законодавцем, проте не має такого рівня теоретичного та практичного забезпечення.

Податковим кодексом України п. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 встановлено те, що податкова застава є способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом.

Відповідно до даних Єдиного державного реєстру судових рішень словосполучення, «рішення про опис майна у податкову заставу» у постановках Вищого адміністративного суду України майже не зустрічається, при цьому в кожному судовому провадженні питання щодо податкової застави не є первісними, а лише додатковими за своєю суттю, оскільки основним предметом спору в кожному випадку є саме правомочність податкових повідомлень-рішень, винесених контролюючими органами.

Зрозуміло, що відсутність ustalеної судової практики щодо питань податкової застави у країні, де будь-яка постановка контролюючого органу сприймається такою, що прийнята у невідповідності до законодавства, підтверджує той факт, що інститут забезпечення податкових зобов'язань платників податків практично не застосовується, тому потребує суттєвого покращення.

Нормативним забезпеченням інституту податкової застави є положення ст. ст. 88–96 ПК України, Порядок застосування податкової застави органами доходів і зборів [5], Методичні вказівки щодо взаємодії структурних підрозділів органів ДФС під час здійснення заходів із пога-

шення податкового боргу платників податків за судовими рішеннями [6] та інші нормативно-правові акти.

Так, відповідно до ст. 88 ПК України, за для забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу. При цьому право податкової застави виникає згідно з цим Кодексом та не потребує письмового оформлення.

Слід зазначити, що право податкової застави виникає у разі несплати у строки, встановлені ПК України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, із дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; також у разі несплати у встановлені строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, з дня виникнення податкового боргу; розстрочення податкового зобов'язання, з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань згідно з пп. 89.1 ст. 89 ПК України.

Необхідно зазначити, що (відповідно до пп. 89.2 ст. 89 ПК України) право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Проте не враховуються положення законодавства, що регулюють відносини застави визначені актами цивільного та господарського законодавства, оскільки податкова заставка є різновидом застави, тому положення законодавства щодо застави є такими, що також регулюють положення податкової застави.

Відповідно до Цивільного Кодексу України (далі – ЦК України) [7], предметом застави може бути будь-яке майно (зокрема річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставодавцем і може бути звернене стягнення ст. 576. Предметом застави також може бути майно, яке заставодавець набуде після виникнення застави (майбутній урожай, приплід худоби тощо). Також Законом України «Про іпотеку» (далі – ЗУ «Про іпотеку») встановлено, що предметом іпотеки може бути майно, яке належить іпотекодавцю на праві господарського відання ст. 5. Проте зазначений закон прямо не встановлює того, що в іпотеку може бути передано майно, що належить іпотекодавцю на праві оперативного управління. Вищезазначене свідчить, що положення ПК України не кореспондуються з положенням ЗУ «Про іпотеку» [8].

Зрозуміло, що ця проблема є більш теоретичною, аніж практичною, адже доволі сумнівно, що майно, яке буде належати на праві оперативного управління суб'єкта господарської діяльності, який здійснює некомерційну господарську діяльність, опиниться у податковій заставі, оскільки більшість таких суб'єктів є муніципальними та державними структурами. Тому задля усунення неузгодженості пропонується виключити словосполучення «право оперативного відання» із статті 89.2 ПК України.

Якщо зазначена вище проблема є за своєю суттю більше теоретичною, то практичні проблеми під час застосування податкової застави мають більш глибоке коріння, як зазначає у своїх дослідженнях проф. А.Р. Олійник [9].

Як уже було зазначено, законодавством України встановлено, що предметом застави може бути будь-яке майно (зокрема річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставодавцем і на яке може бути звернене стягнення або майно, яке заставодавець набуде після виникнення застави (майбутній урожай, приплід худоби тощо). Таким чином, це дозволяє накласти обтяження податкового задатку на майно, що є у власності боржника або яке виникне у майбутньому.

Унікальність податкової застави полягає у тому, що таке обтяження виникає на підставі закону, а не договору.

Кожен платник податку може легко передбачити виникнення податкової застави, що надає можливість останньому нівелювати можливі негативні наслідки шляхом відчуження/обтяження майна із залученням численних афілійованих осіб.

На думку Р.А. Олійник, рішення цієї проблеми полягає у слідуванні податкової застави за майном, що складає предмет застави, у разі переходу прав на таке майно до третьої особи. Проте це не може повністю вирішити поставлену проблему, виходячи з такого.

По-перше, такі положення вже є інкорпорованими у законодавство України та встановлені ст. 23 ЗУ «Про іпотеку». Звісно, зазначені положення можуть бути застосовані лише до іпотеки, а не до усіх видів застави, проте є зрозумілим, що саме заставка нерухомого майна є найбільш ефективним засобом забезпечення виконання зобов'язання. По-друге, найбільшою проблемою є відчуження/обтяження майна до прийняття рішення контролюючим органом щодо включення майна в податкову заставу. За своєю суттю зазначена проблема є проблемою відчуження майна боржником перед ініціацією процедури банкрутства, оскільки в такому разі держава в особі контролюючих органів виступає класичним кредитором.

Для вирішення цієї проблеми доцільним є використання досвіду, інтегрованого у систему забезпечення вкладів фізичних осіб.

Так, відповідно до ч. 3 ст. 38 Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», правочини (зокрема договори) неплатоспроможного банку є нікчемними з таких підстав:

1) банк безоплатно здійснив відчуження майна, прийняв на себе зобов'язання без установаження обов'язку контрагента щодо вчинення відповідних майнових дій, відмовився від власних майнових вимог;

2) банк до дня визнання банку неплатоспроможним взяв на себе зобов'язання, внаслідок чого він став неплатоспроможним або виконання його грошових зобов'язань перед іншими кредиторами повністю чи частково стало неможливим;

3) банк здійснив відчуження чи передав у користування або придбав (отримав у користування) майно, оплатив результати робіт та/або послуги за цінами, нижчими або вищими від звичайних (якщо оплата на 20 відсотків і більше відрізняється від вартості товарів, послуг, іншого майна, отриманого банком); він зобов'язаний здійснити такі дії в майбутньому (відповідно до умов договору) тощо [10].

При цьому слід зазначити, що стаття 215 ЦК України визначає, що нікчемність правочину встановлюється виключно законодавчими актами і тому додаткове визнання судом такого правочину недійсним не потребується.

Зазначене нововведення мало як позитивні, так і негативні наслідки. З одного боку, вперше кредиторам була надана можливість повернути активи, відчужені недобросовісними боржниками, а з іншого – надана широка можливість для зловживання правами з боку посадових осіб Фонду гарантування вкладів фізичних осіб шляхом проголошення більшості правочинів, укладених перед уведенням банку до реєстру неплатоспроможних.

Висновки. Ураховуючи вищезазначене, пропонується використати позитивні нововведення та надати можливість кредиторам (у цьому разі Україні) на повернення активів недобросовісних боржників. Сьогодні Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» установаються умови та порядок відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом та застосування ліквідаційної процедури з метою повного або часткового задоволення вимог кредиторів [11]. Задля запобігання можливості зловживання правами посадовими особами пропонується надати можливість для визнання правочинів, укладених задля виведення активів боржника недійсними (а не нікчемними) в

судовому порядку та доповнити положення Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» статтею 20-1 такого змісту.

Стаття 20-1. Визнання недійсними правочинів (договорів) та спростування майнових дій боржника, вчинених боржником до порушення справи про банкрутство.

У разі укладення боржником правочинів (зокрема договорів), спрямованих на зменшення власних активів, внаслідок чого боржник був позбавлений можливості задовольнити вимоги кредиторів, дійсних на момент укладення таких правочинів або тих, що б виникли у майбутньому, такі правочини можуть бути визнані судом недійсними в межах провадження про банкрутство.

Зокрема цими правочинами можуть бути такі:

1) боржник безоплатно здійснив відчуження майна, прийняв на себе зобов'язання без установлення обов'язку контрагента щодо вчинення відповідних майнових дій, відмовився від власних майнових вимог

2) боржник взяв на себе зобов'язання, внаслідок чого він став неплатоспроможним або виконання його грошових зобов'язань перед іншими кредиторами повністю чи частково стало неможливим;

3) боржник здійснив відчуження чи передав у користування або придбав (отримав у користування) май-

но, оплатив результати робіт та/або послуг за цінами, нижчими або вищими від звичайних (якщо оплата на 20 відсотків і більше відрізняється від вартості товарів, послуг, іншого майна, отриманого банком); він зобов'язаний здійснити такі дії в майбутньому відповідно до умов договору;

4) боржник оплатив кредиторів або прийняв майно в рахунок виконання грошових вимог у день, коли сума вимог кредиторів банку перевищувала вартість майна;

5) боржник уклав правочини (зокрема договори), умови яких передбачають платіж чи передання іншого майна з метою надання окремим кредиторам переваг (пільг), прямо не встановлених для них законодавством чи внутрішніми документами банку;

6) боржник уклав правочин (зокрема договір) з пов'язаною особою, якщо такий правочин не відповідає вимогам законодавства України.

Підсумовуючи дослідження, слід зазначити, що внесення відповідних змін та доповнень допоможе усунути неузгодженість за правового регулювання застосування інституту податкової застави та допоможе надати можливість боржникам, зокрема Україні, в особі контролюючих органів повернути майно, переведене на користь афілійованих осіб недобросовісними боржниками.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Дмитрик О.О., Смичок Є.М. Про деякі особливості виконання податкового обов'язку. *Фінансове право*. 2015. № 4(34).С. 24–28.
3. Мороз Я., Тарасенко В. Державна реєстрація податкової застави // *Вісник. Офіційно про податки*. 2015. № 26. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8535>.
4. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореферат дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. ХАРКІВ, 2010. 18 с.
5. Порядок застосування податкової застави органами доходів і зборів: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 572. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1841-13>
6. Методичні вказівки щодо взаємодії структурних підрозділів органів ДФС при здійсненні заходів з погашення податкового боргу платників податків за судовими рішеннями: Наказ Державної фіскальної служби України від 20.02.2015 № 106. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/DFS00520?an=1>
7. Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
8. Про іпотеку: Закон України від 05.06.2003 № 898-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15>
9. Олійник А.Р. Податкова заставка та забезпечення виконання податкового зобов'язання: порівняльна характеристика законодавства України та Республіки Грузія. *Правничий часопис Донецького університету*. 2013. № 2. С. 180–186. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pchdu_2013_2_27
10. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб: Закон України від 23.02.2012 № 4452-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4452-17>
11. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 № 2343-XII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>