**Содержание**

1. Понятие налогового долга и налогового залога 3

Список использованных источников 10

**1. Понятие налогового долга и налогового залога**

**Налоговый долг** - это налоговое обязательство (с учетом штрафных санкций при их наличии), самостоятельно согласованное налогоплательщиком или согласованное в административном или судебном порядке, но не оплаченное в установленный срок, а также пеня, начисленная на сумму такого налогового обязательства.

 Таким образом, налоговый долг возникает, в частности, в случае неуплаты в установленный срок налогового обязательства, согласованного в административном порядке.

 Днем согласования налогового обязательства налогоплательщика в случае апелляционного обжалования такого налогового обязательства является день окончания процедуры административного обжалования (часть пятая пункта 5.2.4 пункта 5.2 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами»).

 В свою очередь, процедура административного обжалования согласно подпункту 5.2.4 пункта 5.2 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» заканчивается:

* последним днем срока, предусмотренного подпунктом 5.2.2 этого пункта для подачи заявления о пересмотре решения контролирующего органа, в случае, если такое заявление не было подано в указанный срок;
* днем получения налогоплательщиком решения контролирующего органа о полном удовлетворении жалобы, изложенной в заявлении;
* днем получения налогоплательщиком решения контролирующего органа, который не подлежит дальнейшему административному обжалованию.

Вместе с тем в соответствии с подпунктом 5.3.2 пункта 5.3 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» в случаях апелляционного согласования суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан самостоятельно погасить ее согласованную сумму, а также пеню и штрафные санкции при их наличии в течение десяти календарных дней, следующих за днем такого согласования.

 Если же сумма согласованного налогоплательщиком налогового обязательства не уплачена в установленный срок, то она признается суммой налогового долга налогоплательщика (подпункт 5.4.1 пункта 5.2 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»).

Возникновение налогового долга является юридическим фактом, который связан с неуплатой согласованной суммы налогового обязательства в течение установленного срока. Для случаев апелляционного порядка согласования сумм налогового обязательства срок оплаты определяется пунктом 5.3.2 пункта 5.3 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» и составляет десять дней.

 Указанный срок прерывается в случае обращения плательщика налогов в суд с иском о признании недействительным решения контролирующего органа согласно подпункту 5.2.4 пункта 5.2 статьи 5 Закона Украины "О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами " (2181-14). При этом налоговое обязательство считается несогласованным до рассмотрения судом дела по существу.

 Однако в случае несвоевременного обращения налогоплательщиком в суд (за пределами срока уплаты согласованного в апелляционном порядке налогового обязательства, но в пределах сроков давности, как это предусмотрено подпунктом 5.2.5 пункта 5.2 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами») неуплаченное налоговое обязательство, процедура апелляционного обжалования которого была завершенной, превращается в налоговый долг плательщика налогов в силу прямого предписания пункта 5.4.1 пункта 5.4 статьи 5 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами».

 При этом порядок погашения налогового долга регулируется нормами статей 6-15 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами». Эти нормы не предусматривают остановки процедур погашения, в том числе принудительного взыскания налогового долга в случае обжалования налогоплательщиком в суд ранее согласованной суммы налогового обязательства.

 Исходя из приведенного, обжалование налогоплательщиком в суд суммы налогового обязательства, согласованного в апелляционном порядке, за пределами срока уплаты такого налогового обязательства не предоставляет соответствующему налоговому обязательству статуса несогласованного. Следовательно, указанная сумма остается налоговым долгом плательщика налогов. Вместе с тем, в случае положительного решения дела в пользу налогоплательщика соответствующие налоговые уведомления и требования считаются отозванными на основании пункта "в" подпункта 6.4.1 пункта 6.4 статьи 6 Закона Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами». Уплаченные (взысканные) на погашения такого налогового долга суммы могут при соответствующих обстоятельствах получить статус излишне уплаченных и подлежащих возврату налогоплательщику в порядке, определенном пунктами 15.3, 15.4 Закона Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами».

**Налоговый залог** *является способом обеспечения погашения плательщиком налогов налоговой задолженности*. Под **налоговой задолженностью** в Указе **понимаются суммы неуплаченных в установленные сроки налогов, сборов (обязательных платежей), а также неналоговых платежей в бюджеты и государственные целевые фонды, пени, штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством и применяемых в установленных законом порядке за несвоевременную уплату налогов и сборов (обязательных платежей), а также неналоговых платежей в бюджеты и государственные целевые фонды, которые подлежат взысканию в бесспорном порядке**. Законом "О порядке погашения обязательств" установлено, что ***налоговый залог*** *- способ обеспечения налогового обязательства налогоплательщика, не погашенного в срок*. Таким образом новое определение налогового залога придает ему большее сходство с залогом как способом обеспечения обязательств.

Пунктом 8 ст. 11 Закона Украины "О государственной налоговой службе в Украине" от 4 декабря 1990 года № 509-(((, в редакции Закона от 24 декабря 1993 года № 3813- ((( (далее Закон) в действующей редакции закреплено право государственной налоговой службы взыскивать в бюджеты и государственные целевые фонды сумы недоимки, пени и штрафных санкций в порядке, установленном законом.

Однако, в соответствии со статьей 3.1.1. Закона "О порядке погашения обязательств", устанавливающим порядок погашения обязательств плательщиков налогов по погашению налоговых обязательств перед бюджетами и государственными целевыми фондами, активы плательщика налогов могут быть принудительно взысканы в счет погашения его налоговых обязательств исключительно по решению суда (арбитражного суда). Кроме того, в соответствии со статьей 3.1.2. взыскание налогового долга на основании исполнительной надписи нотариуса не допускается. Таким образом, взыскание налоговой задолженности за счет имущества должника, находящегося в налоговом залоге, возможно только в судебном порядке.

Как установлено статьей 2 Указа, налоговый залог не требует письменного оформления (имеется ввиду договорного). Поэтому, с момента образования налоговой задолженности все имущество и имущественные права плательщика налогов, а для физического лица имущество, которое используется для осуществления предпринимательской деятельности, находятся в налоговом залоге, о чем налоговый орган в трехдневный срок уведомляет соответствующего плательщика налогов. При этом, как указано в этой статье, исключение составляет только имущество, которое в соответствии с законом не может быть предметом залога, а также основные фонды предприятия, признанного в установленном порядке казенным предприятием. Основным законом, определяющим перечень имущества, которое может быть предметом залога, как и того, которое не может быть таковым, является Закон "О залоге". Так, в частности его ст. 4 к имуществу, которое может быть предметом залога, относит имущество, которое в соответствии с законодательством Украины может быть отчуждено залогодателем и на которое может быть обращено взыскание. Для физических лиц, как установлено Указом, это только то имущество, которое используется для осуществления предпринимательской деятельности. Кроме того, в приложении к Закону Украины "Об исполнительном производстве" от 21 апреля 1999 года N 606-XIV установлен Перечень видов имущества граждан, на которое не может быть обращено взыскание по исполнительным документам. То есть, даже в том случае, если имущество гражданина-предпринимателя используется для предпринимательской деятельности, однако входит в названный перечень, быть предметом налогового залога оно не может. Статья 4 Закона "О залоге" также устанавливает перечень имущества, которое не может быть предметом залога. К нему отнесены национальные и культурные ценности, которые находятся в государственной собственности и занесены или подлежат внесению в Государственный реестр национального культурного наследия; требования, которые имеют личный характер, а также иные требования, залог которых запрещается законом; объекты государственной собственности, приватизация которых запрещена законодательными актами, а также имущественные комплексы государственных предприятий и их структурных подразделений, которые находятся в процессе корпоратизации. Также, в соответствии со ст. 19 Закона "О благотворительности и благотворительных организациях" № 531/97-ВР имущество и средства благотворительных организаций также не может быть предметом залога как и приватизационные бумаги (ст. 5 Закона Украины "О приватизационных бумагах").

Поскольку, как уже отмечалось, налоговый залог не требует письменного оформления, и налоговый орган только уведомляет плательщика налога о нахождении всего его имущества в залоге, то необходимо иметь ввиду, что в соответствии с п. 6 Указа, требования органов государственной налоговой службы относительно имущества и имущественных прав, находящихся в налоговом залоге, имеют преимущественное значение только в том случае, если на это же имущество и права не распространяются иные права, оформленные в установленном законом порядке до возникновения налогового залога. Такими правами могут быть, например, право залога, оформленного в соответствии с Законом "О залоге". При этом, в частности, необходимо помнить, что в соответствии со ст. 16 закона "О залоге" моментом появления права на залог является момент заключения договора залога, а если договор подлежит нотариальному удостоверению, с момента удостоверения этого договора. Если по договору залога или в соответствии с законом предмет залога подлежит передаче залогодержателю, то право залога возникает в момент передачи вещи. Если же передачу вещи было осуществлено до оформления договора залога, то право залога возникает с момента оформления договора. Регистрация движимого имущества не связывается с возникновением права залога, так как согласно закона "О залоге" она не является обязательной.

Как устанавливает статья 12 Указа, **органы государственной налоговой службы имеют право обратить взыскание на имущество и имущественные права налогоплательщика для погашения налоговой задолженности в том случае, когда невозможно обеспечить погашение задолженности за счет средств плательщика налогов и сумм, которые ему надлежит получить от дебиторов**. То есть, обращение взыскания на имущество и имущественные права возможно не ранее того, как налоговый орган убедится в невозможности погасить задолженность налогоплательщика за счет иных средств, которые ему принадлежат. Поэтому, при подаче соответствующего иска в арбитражный суд необходимо вместе с исковыми материалами представлять доказательства принятия мер для погашения задолженности за счет сумм дебиторской задолженности. Обращение взыскания является своего рода крайней мерой (перед банкротством разумеется) которая призвана обеспечить выполнение налоговых обязательств.

**Список использованных источников**

1. Закон Украины «О системе налогообложения» от 25 июня 1991 года № 1251-ХII с изменениями и дополнениями, внесенными Законами Украины от 13 марта 1992 года № 2199-XII, от 5 мая 1993 года № 3180-XII, от 2 февраля 1994 года № 3904-XII, от 22 марта 1996 года № 96/96-ВР, от 18 февраля 1997 года № 77/97-ВР, от 19 апреля 1997 года № 221/97-ВР, от 15 января 1998 года № 19/98-ВР, от 5 марта 1998 года № 1999/98-ВР, от 1 декабря 1998 года № 285-XIV, от 17 декабря 1998 года № 320-XIV, от 22 декабря 1998 года №333-XIV, от 9 апреля 1999 года № 588-XIV.
2. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.04.97 г. № 168/97-ВР
3. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 02.05.97 г.