# **Податкова застава як спосіб забезпечення виконання податкового обов’язку**

У попередньому розділі дисертаційного дослідження було зазначено, що чинне податкове законодавство не містить норми, якою було б закріплено вичерпний перелік способів забезпечення виконання податкового обов’язку. Проте аналіз чинного законодавства, а також використання порівняльно-правового методу наукового пізнання дозволяє віднести податкову заставу до числа способів забезпечення виконання податкового обов’язку.

Податкову заставу в законодавстві України було запроваджено указом Президента України “Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами” від 4 березня 1998 р. №167/98. Відповідно до пункту 1 цього Указу податкова застава визначалась як спосіб забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості. Податкову заставу було запроваджено з метою забезпечення своєчасного і повного надходження податків і зборів (обов’язкових платежів), неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, зміцнення податкової та платіжної дисципліни, а також підвищення відповідальності платників податків за виконання своїх обов’язків перед бюджетами та державними цільовими фондами [141].

Прийняття 21 грудня 2000 р. Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, який містить ст.8 “Податкова застава”, зумовило необхідність впорядкування наступництва нормативно-правових актів, які регулюють відносини з приводу правового режиму активів, що перебувають у податковій заставі. Відповідно до п. 19.1. ст. 19 зазначеного Закону ст. 8 набрала чинності з 1 жовтня 2001 р. З метою деталізації норм ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 р. № 338 було затверджено Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби [133]. Пунктом 8.1. розділу 8 “Прикінцеві положення” зазначеного Порядку встановлено: “якщо активи боржника за станом на 30.09.2001 року вже перебувають в податковій заставі відповідно до Указу Президента України від 04.03.1998 р. №167 “Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами”, то до них застосовується процедура, передбачена Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.06.1998 №941” [149].

Не зупиняючись на ретельному дослідженні співвідношення норм зазначених нормативно-правових актів, зосередимо увагу на важливій теоретичній проблемі, яка має й конкретні практичні аспекти. Податкові органи були змушені вирішувати проблему колізії норм Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби, який було прийнято з метою практичного виконання ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” та норм Порядку звернення стягнення на рухоме майно, що перебуває у податковій заставі, для погашення податкової заборгованості платника податків (крім фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності) та реалізації такого майна”, який було прийнято на підставі Указу Президента України “Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами” від 4 березня 1998 р. №167. Дія цього Указу відповідно до п. 19.2. ст. 19 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” припиняється з дня набрання чинності відповідними статтями цього Закону. З цього приводу Комітет Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності в листі від 25 грудня 2001 р. № 06-10/749 [174] визначив власну позицію щодо неможливості використання норм постанов Кабінету Міністрів України від 22 червня 1998 р. № 940 та 941 при регулюванні відносин з приводу активів, що перебувають у податковій заставі, оскільки зазначені постанови були видані на виконання Указу Президента України від 04.03.1998 р. №167. Але чинне законодавство України не містить норми, яка б визначала недійсність підзаконних нормативно-правових актів, що були видані на підставі акту, що втрачає чинність. Тобто припинення дії Указу Президента України від 04.03.1998 р. №167 не тягне припинення чинності постанов Кабінету Міністрів України від 22 червня 1998 р. № 940 та № 941.

Ми вважаємо, що зміст п. 8.1. Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби містить положення, закріплення якого виходить за межі компетенції Державної податкової адміністрації України у сфері нормотворчої діяльності. Відповідно до п. 2 ст. 8 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” Державна податкова адміністрація України видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування. Проте, поширюючи на активи, що перебувають у податковій заставі, процедуру, передбачену Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22 червня 1998 р. № 941, Державна податкова адміністрація України фактично обмежила дію норм Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, оскільки, починаючи з 1 жовтня 2001 р. всі правовідносини з приводу податкової застави регулюються саме зазначеним Законом, незалежно від дати виникнення права податкової застави. Будь-які виключення з цього правила і закріплення можливості поширення дії норм, передбачених постановами Кабінету Міністрів України або нормативно-правовими актами інших уповноважених органів, можуть бути передбачені лише самим Законом.

Податкова застава є певним запозиченням цивільно-правового інструментарію та його використання у регулюванні публічно-правових відносин. На наш погляд, впровадження податкової застави як способу забезпечення виконання податкового обов’язку є логічним кроком законодавця, оскільки конструкція податкової застави відповідає владно-майновій природі податкових відносин. Ознака владності зумовлює примусове застосування податкової застави у разі порушення передбаченого законом порядку виконання податкового обов’язку. Майнова ознака податкових відносин зумовлює необхідність створення додаткових майнових гарантій забезпечення надходжень до бюджетів та державних цільових фондів. Обидві ознаки є невід’ємні одна від одної, проте, як слушно зазначає М.В. Карасьова, окрім владності в сучасних умовах вельми яскраво проявився і майновий характер фінансових відносин. Формальним свідоцтвом цього є використання у фінансово-правовому регулюванні правових механізмів, здатних обслуговувати тільки майнові відносини [86, с.6].

Не зважаючи на “цивільно-правове походження” податкової застави, цей спосіб забезпечення виконання податкового обов’язку Україні має безумовно виражений імперативний характер. Податкова застава за законодавством України принципово відрізняється від застави майна, передбаченого ст. 73 Податкового кодексу Російської Федерації. Відмінність полягає навіть у самій назві забезпечувального заходу – заставі майна.

Підставою застосування застави майна відповідно до п. 1 ст. 73 Податкового кодексу РФ є зміна строків виконання обов’язків зі сплати податків і зборів. Зміна цих строків здійснюється за умови надання платнику податків відстрочення чи розстрочення зі сплати податків і зборів, надання податкового кредиту або інвестиційного податкового кредиту [180]. Суттєвою особливістю механізму застави майна за податковим законодавством Російської Федерації є диспозитивний характер відносин між платником податків та податковим органом з приводу застосування цього способу забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків і зборів.

Диспозитивність як ознака застави майна знаходить свій прояв у тому, що, по-перше, російський законодавець у п. 1 ст. 73 Податкового кодексу РФ встановлює лише можливість забезпечення обов’язку зі сплати податків і зборів заставою майна [180]. По-друге, застава майна оформляється договором між податковим органом і заставодавцем, яким може бути як сам платник податків чи платник зборів, так і третя особа. Таким чином, зазначені ознаки застави майна свідчать про те, що застава майна є способом забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків і зборів, застосування якого залежить від вільного волевиявлення сторін податкових відносин.

Про диспозитивний характер правового режиму застави майна свідчить положення, що міститься в п. 7 ст. 73 Податкового кодексу РФ: “До правовідносин, що виникають при встановленні застави в якості способу забезпечення виконання обов’язків зі сплати податків і зборів, застосовуються положення цивільного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством про податки і збори”. Все це дає підстави О.У. Латиповій вважати заставу майна диспозитивним способом забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків і зборів [112, с.21].

З урахуванням зазначених вище норм Податкового кодексу РФ слід констатувати, що в Російській Федерації для забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків і зборів використовується застава майна, режим якої за загальним правилом визначається цивільним законодавством. Іншими словами, податковим законодавством лише можуть встановлюватись необхідні обмеження щодо загального цивільно-правового режиму застави майна в податкових відносинах з приводу забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків.

В Україні ситуація з цього приводу принципово відрізняється від Російської Федерації. Податкова застава є самостійним правовим засобом, застосування якого обмежується виключно сферою публічно-правових відносин, а порядок його використання регулюється податковим законодавством. Норми цивільного законодавства можуть застосовуватись лише у випадку, коли це безпосередньо передбачено спеціальними законами з питань оподаткування.

У п. 1.17. ст. 1 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” термін “податкова застава” визначається як “спосіб забезпечення податкового зобов’язання платника податків, не погашеного у строк. Податкова застава виникає у силу закону. У силу податкової застави орган стягнення має першочергове право у разі непогашення забезпеченого податковою заставою податкового боргу одержати задоволення з вартості заставленого майна перед іншими кредиторами у порядку, встановленому цим Законом” [133]. У такий же спосіб поняття податкової застави сформульовано в п. “е” ст. 16001 проекту Податкового кодексу України [178].

Зміст податкової застави, згідно з п. 8.1. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” визначено наступним чином: “з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу”. На наш погляд, законодавче визначення поняття та змісту податкової застави суперечить закріпленим в цьому ж Законі підставам виникнення права податкової застави. Відповідно до пп. 8.2.1. п. 8.2. ст.8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” право податкової застави виникає у разі:

неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації – з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов’язковий платіж) для подання такої податкової декларації;

несплати у строки, встановлені цим Законом, суми податкового зобов’язання, самостійно визначеного платником податків у податковій декларації, – з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку;

несплати у строки, встановлені цим Законом, суми податкового зобов’язання, визначеного контролюючим органом, – з дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеному у податковому повідомленні [133]. Такі ж підстави виникнення права податкової застави передбачені ст. 16055 проекту Податкового кодексу України [178].

Таким чином, перша з викладених підстав виникнення права податкової застави свідчить про невідповідність сформульованого визначення поняття податкової застави лише як способу забезпечення податкового зобов’язання платника податків, не погашеного у строк, оскільки поряд із захистом інтересів бюджетних споживачів, податкова застава є також способом забезпечення виконання обов’язку з подання податкової звітності, зокрема податкової декларації. Тому слід констатувати, що податкова застава за чинним Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” та проектом Податкового кодексу України фактично є способом забезпечення виконання двох самостійних елементів податкового обов’язку – обов’язку зі сплати податків і зборів та обов’язку з подання податкової звітності.

Можливість застосування податкової застави в разі неналежного виконання обов’язку з подання податкової звітності свідчить про певну невідповідність організаційного характеру порушених платником податків обов’язків та організаційно-майнового характеру обмежень, що застосовуються до такого платника податків. Застосування податкової застави в разі неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації за умови відсутності податкового боргу не може мати наслідком задоволення з вартості заставленого майна на користь органу стягнення. Крім того, невиконання або неналежне виконання платником податків обов’язку з подання подання податкової декларації не завдає шкоди інтересам бюджетних споживачів.

Вбачається доцільним внесення змін до пп. 8.2.1. п. 8.2. ст .8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, а саме виключення абзацу першого, яким передбачене виникнення права податкової застави в разі неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації. Такі ж саме зміни необхідно внести в проект Податкового кодексу України, виключивши норму, закріплену в пп. “а” п. 1 ст. 16055 [178].

Ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів дозволяє своєчасно виявляти факти наявності податкового боргу в тих платників податків, які неналежним чином виконують обов’язок із подання податкової звітності. У разі коли платник податків своєчасно сплатив суму податкового зобов’язання, але не подав податкову декларацію у встановлений законом строк, то відповідно до пп. 17.1.1 п. 17.1. ст. 17 зазначеного Закону такий платник податків сплачує штраф у розмірі десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

При застосуванні податкової застави в разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації за умови відсутності податкового боргу не реалізується функція майнового забезпечення інтересів уповноваженої сторони, яка відбиває сутність цього правового забезпечувального засобу, оскільки відсутній майновий обов’язок платника податків, що забезпечується податковою заставою. Забезпечення виконання обов’язків організаційного характеру є невластивою функцією для застави як способу забезпечення виконання цивільно-правових зобов’язань.

Відповідно до ст. 572 Цивільного кодексу України “в силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання боржником (заставодавцем) зобов’язання, забезпеченого заставою, одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника, якщо не встановлено законом (право застави)”. Майже таким самим за змістом є визначення застави, закріплене в ст. 1 Закону України “Про заставу” від 2 жовтня 1992 р. № 2654-ХІІ [136]. Усе викладене дає підстави вважати, що податкову заставу не слід розглядати як різновид застави, оскільки, по-перше, на відміну від останньої вона є правовим засобом, що використовується при регулюванні публічно-правових відносин, а по-друге – податкова застава виникає в силу закону і не може бути результатом укладання договору про неї.

Важливого значення набуває вирішення питання про предмет податкової застави. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” не містить визначення предмету податкової застави. Законодавець у пп. 8.2.2. п. 8.2. ст. 8 зазначеного Закону встановлює, що право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов’язань або податкового боргу.

Поняття предмету податкової застави використовується в Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 р. № 338 [160]. Відповідно до п. 2.1. зазначеного Порядку предметами податкової застави можуть бути:

1) рухоме та нерухоме майно, майнові та немайнові права;

2) майно, яке відповідно до законодавства України може бути відчужене заставодавцем та на яке може бути звернене стягнення;

3) майно, яке стане власністю заставодавця після виникнення права податкової застави, у тому числі продукція, плоди та інші прибутки (майбутній урожай, приплід ходоби тощо).

Подібна диференціація предмету податкової застави вбачається не зовсім вдалою, оскільки з наведеного переліку не є зрозумілими її критерії. Будь-який варіант внутрішньої диференціації у певній сукупності предметів передбачає виокремлення відносно самостійних елементів цієї сукупності на підставі чітких критеріїв. Наведений перелік активів не дозволяє визначити критерій розмежування активів, зазначених у пунктах 1 та 2. Слід погодись з І. Сухомліним, який вважає, що майно, вказане в п. 2 лише чіткіше визначає предмет податкової застави, вказаний у п. 1 [100, с.207].

На відміну від Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби передбачає перелік активів, які не можуть бути предметами податкової застави, до яких згідно з п. 2.2. віднесені:

– національні культурні та історичні цінності, що перебувають у державній власності і занесені до Державного реєстру національного культурного надбання; вимоги, що мають особистий характер, а також вимоги, застава яких забороняється законом; об’єкти державної власності, приватизація яких заборонена законодавчими актами, а також майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств (ст. 4 Закону України “Про заставу”);

– майно та кошти благодійних організацій (ст. 19 Закону України “Про благодійництво та благодійні організації”);

– приватизаційні папери (ст. 5 Закону України “Про приватизаційні папери”);

– майно громадян, на яке не може бути звернене стягнення за виконавчими документами, перелік якого встановлено додатком до Закону України “Про виконавче провадження”.

Питання визначення предмету податкової застави спонукає до розгляду важливої теоретичної проблеми – співвідношення різних нормативно-правових актів, які регулюють порядок застосування застави та податкової застави. При цьому слід виокремити два аспекти цієї проблеми. По-перше, співвідношення норм цивільного та податкового законодавства при визначенні порядку застосування застави та податкової застави. На наш погляд, перелік активів, які не можуть бути предметом податкової застави необхідно визначати в законі про неї, а саме в Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Запозичення норм законодавчих актів щодо предмету застави при визначенні предмету податкової застави може здійснюватись лише у разі тотожності правових режимів застави та податкової застави.

На необхідності розмежування застави та податкової застави акцентував увагу Вищий арбітражний суд України в Роз’ясненні “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов’язаних із застосуванням Закону України “Про заставу” від 24 грудня 1999 р. № 02-5/602 (із змінами), у п. 16 якого підкреслено, що “податкову заставу слід відрізняти від застави, яка відповідно до ст. 181 Цивільного кодексу України та ст. 1 Закону “Про заставу” є одним із способів забезпечення виконання цивільно-правових зобов’язань” [176]. Відомий вчений-цивіліст М.М. Сібільов підкреслює: “оскільки Закон від 21 грудня 2000 р. регулює суто публічно-правові відносини, він не може розглядатися навіть у частині, присвяченій податковій заставі, як такий, що містить спеціальні норми, генетично пов’язані із заставою як способом забезпечення виконання приватно-правових зобов’язань” [72, с.58].

Таким чином, оскільки ці застави використовуються при регулюванні принципово різних сфер правовідносин (застава – у сфері приватно-правовових відносин, податкова застава – у сфері публічно-правових відносин), особливості їх предмету повинні визначатись саме відповідними законами. Крім того, у Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби передбачено, що його розроблено відповідно до ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, який не містить жодної норми щодо переліку активів, які не можуть бути предметом податкової застави.

Другий аспект зазначеної теоретичної проблеми може бути умовно названо ієрархічним. Його зміст полягає в тому, що Державна податкова адміністрація України включає в нормативно-правові акти окремі норми, намагаючись ліквідувати прогалини в спеціальних законах з питань оподаткування. Зокрема, в Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” не конкретизовано перелік активів, які не можуть бути предметом податкової застави. Ми вважаємо, що Державна податкова адміністрація України в Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби не мала й не могла мати повноважень у власному підзаконному нормативно-правовому акті закріплювати норми, які не передбачені ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, оскільки в п. 1.1. Порядку встановлено, що його розроблено саме відповідно до ст. 8 зазначеного Закону.

Відповідно до п. 8.3. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а податковий орган зобов’язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі застав за умови строку дії такої застави більш як десять календарних днів. При цьому слід враховувати, що зазначеним Законом передбачено автоматичне виникнення права податкової застави, яке не потребує письмового оформлення. На нашу думку, головним призначенням механізму реєстрації податкової застави є створення гарантій щодо запобігання протиправного відчуження активів, що перебувають у податковій заставі. У спільному наказі Міністерства юстиції України та Державної податкової адміністрації України “Про реєстрацію податкових застав нерухомого майна” від 7 лютого 2003 р. № 9/5/59 зазначається що реєстрація податкових застав нерухомого майна здійснюється з метою належного забезпечення захисту права власності на нерухоме майно та надання в інтересах юридичних та фізичних осіб інформації про наявність або відсутність податкової застави нерухомого майна [152]. Зазначеним наказом (п. 1) встановлено, що до створення Державних реєстрів податкових застав реєстрація податкових застав нерухомого майна здійснюється в Державному реєстрі застав рухомого майна в порядку, встановленому Інструкцією про порядок реєстрації застав рухомого майна в Державному реєстрі застав рухомого майна, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 26 лютого 1999 р. № 13/5 [151].

У листі Державної податкової адміністрації України “Щодо спільного наказу від 07.02.2003 № 9/5/59” від 20 березня 2003 р. №4556/7/24-1117 [171] зазначено, що цей наказ вважається перехідним до запровадження єдиного Державного реєстру податкових застав, який у подальшому буде включати реєстр як застав рухомого майна, так і нерухомого. Необхідність запровадження даного наказу викликана в першу чергу створенням умов для функціонування ринку нерухомості шляхом легалізації реєстрації податкових застав нерухомого майна, що необхідно для легітимності реєстрації переходу прав власності на нерухоме майно, реалізоване в рахунок погашення податкових боргів.

Актуальним питанням застосування податковою застави, пов’язаним з її реєстрацією, є передбачений п. 8.4. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” податковий пріоритет. Зміст податкової застави полягає в тому, що право податкової застави має пріоритет перед:

будь-якими правами інших застав, що виникли після моменту виникнення такого права на податкову заставу, незалежно від того, чи були зареєстровані права інших застав у державних реєстрах застав рухомого майна або нерухомого майна чи ні;

будь-якими правами інших застав, які не були зареєстровані у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до виникнення права на таку податкову заставу.

У разі коли право податкової застави виникає в той самий день, в який виникло або було зареєстровано право іншої застави на майно платника податків у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, пріоритет має право податкової застави.

Впровадження механізму податкової застави нівелює зміст застави як способу забезпечення виконання цивільно-правових зобов’язань, оскільки на сьогодні кредитор (заставодержатель) в разі невиконання боржником (заставодавцем), активи якого перебувають у податковій заставі, не має абсолютного права одержати задоволення з вартості заставленого майна переважно перед іншими кредиторами. Слід погодитись з М.М. Сибільовим, на думку якого “спроби використати такий правовий засіб сфери приватного права, як застава, у сфері публічних відносин у кінцевому підсумку призводить, з одного боку, до встановлення пріоритету в захисті публічних інтересів майнового характеру над аналогічними приватними інтересами і порушення принципу рівності всіх форм власності, а з другого – до руйнування законодавства, що діє у сфері приватних відносин, та потенційних можливостей цього дійового способу забезпечення виконання приватноправових (цивільно-правових) зобов’язань” [72, с.60]. Разом із тим не можна ігнорувати необхідність створення ефективних механізмів забезпечення публічних майнових інтересів, одним з яких виступає саме податкова застава.

Важливою гарантією захисту майнових інтересів кредиторів платника податків, активи якого перебувають у податковій заставі, є передбачений п. 8.5. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” обов’язок письмово повідомити наступних кредиторів про таку податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов’язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення.

Сутністю податкової застави є запровадження певних організаційно-майнових обмежень стосовно фінансово-господарської діяльності платника податків, активи якого перебувають у податковій заставі. У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом. До числа операцій, що підлягають обов’язковому письмовому узгодженню з податковим органом належать передбачені пп. 8.6.1. п. 8.6. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”:

а) купівлі чи продажу, інших видів відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових та немайнових прав, що використовується у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування прирівнюються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні;

б) використання об’єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих чи портфельних інвестицій, а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, уступлення вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів;

в) ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, має право здійснювати операції з коштами без їх узгодження з податковим органом, за винятком операцій, визначених у пп. “б” пп. 8.6.1. п. 8.6. ст. 8 зазначеного Закону.

Обов’язок платника податків узгоджувати операції з активами, що перебувають у податковій заставі передбачає необхідність введення до суб’єктного складу відносин з приводу податкової застави особи, з якою платник податків узгоджує проведення відповідних операцій. Згідно з пп. 8.6.5. п. 8.6. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого податкового органу податкового керуючого. Відповідно до п. 2 Положення про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 р. №312 [158] податковий керуючий є посадовою особою органу державної податкової служби, на яку покладається виконання передбачених Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” функцій, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків. Серед функцій податкового керуючого, передбачених зазначеним Законом та п. 4 вищевказаного наказу, спрямованих на погашення податкового боргу платника податків, слід виокремити наступні:

– надсилання платнику не пізніше п’ятого робочого дня після закінчення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов’язання (отримання відповідного подання від іншого контролюючого органу) першої податкової вимоги, в якій міститься повідомлення про факт узгодження суми та виникнення права податкової застави на активи платника податків, обов’язок погасити суми та можливі наслідки непогашення їх у строк;

– надсилання платнику другої податкової вимоги у разі непогашення ним у повному обсязі суми податкового боргу протягом 30 календарних днів після надіслання йому першої податкової вимоги, але не пізніше п’ятого робочого дня після закінчення зазначених 30 календарних днів;

– реєстрація податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів;

– звільнення окремих видів активів платника з-під податкової застави;

– узгодження операцій з активами платника (опрацювання запиту платника). Видання припису про заборону здійснення операції у разі ризику зменшення в результаті такої операції спроможності платника вчасно або в повному обсязі погасити податковий борг;

– організація продажу активів (як додаткове джерело погашення податкового боргу), попередньо переданих платником у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам на підставі укладених договорів;

– розгляд звернення платника про надання йому розстрочення чи відстрочення сплати податкового боргу;

– організація опису активів платника, що перебувають у  
податковій заставі, для подальшого їх продажу;

– перевірка стану збереження активів, які перебувають у податковій заставі, проведення опису (виділення) активів для їх продажу у випадках, передбачених Законом;

– одержання від боржника повної інформації про операції із заставленими активами, а в разі їх відчуження без згоди податкового органу (за умови коли наявність такої згоди має бути обов’язковою) отримувати пояснення від платника податків або його службових осіб.

Податковий керуючий здійснює й інші функції, передбачені Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Таким чином слід констатувати, що в Україні діє дозвільний порядок проведення операцій з активами, що перебувають у податковій заставі. Сутність такого порядку полягає в тому, що для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, в якому роз’яснюється зміст операції та фінансово-економічні наслідки її проведення. Податковий керуючий у такому випадку має право видати припис про заборону здійснення такої операції, у разі коли за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. У разі коли припис не видається протягом десяти робочих днів, операція вважається узгодженою.

На наш погляд, термін узгодження операцій з активами, що перебувають у податковій заставі слід скоротити, оскільки 10-денний термін є надто тривалим, що негативно відбивається на результатах фінансово-господарської діяльності платників податків, які мають податковий борг.

Здійснення операцій без отримання попередньої згоди податкового керуючого, має наслідком притягнення до відповідальності, встановленої законодавством України за ухилення від оподаткування посадових осіб платника податків – юридичної особи чи фізичної особи, яка прийняла відповідне рішення.

Впровадження порядку обов’язкового узгодження операцій з активами, що перебувають у податковій заставі, зумовило необхідність законодавчого встановлення заходів відповідальності за порушення передбаченого порядку. Відповідно до пп. 17.1.8. п. 17.1. ст. 17 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” у разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов’язковим згідно з цим законом, платник податків додатково сплачує штраф у розмірі суми такого відчуження, визначеної за звичайними цінами.

У зв’язку із застосуванням цієї норми в практиці податкових органів виникають різні ситуації, пов’язані з порушенням встановленого порядку обов’язкового узгодження операцій з активами, що перебувають у податковій заставі. Наприклад, платник податків здійснює відчуження активів, які перебувають у податковій заставі, без попереднього узгодження цієї операції з податковим керуючим, а грошові кошти, отримані від реалізації активів, спрямовує на погашення податкового боргу. У такому випадку до платника податків слід застосувати штраф, передбачений пп. 17.1.8. п. 17.1 ст. 17 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Безпосереднім об’єктом даного правопорушення є встановлений порядок реалізації заставлених активів, який передбачає обов’язкове узгодження операцій платником податків з податковим органом. При цьому слід звернути увагу на слушну позицію з цього питання Державної податкової адміністрації України, висловлену в листі від 11 листопада 2003 р. № 17579/7/24-1117 [170], а саме, що штраф застосовується в разі відчуження заставленого майна без отримання попередньої згоди податкового органу, незалежно від подальшого розподілу платником податків отриманих коштів – чи в бюджет на погашення боргів, чи на власні потреби.

В іншому випадку, якщо платник податків отримав дозвіл податкового органу на реалізацію активів, але отримані кошти спрямував не на погашення податкового боргу, то до такого платника податків не може бути застосовано штраф, передбачений пп. 17.1.8. ст. 17 зазначеного Закону. Проте п. 17 Порядку стягнення коштів та продажу інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2002 р. № 538 [146], закріплено право податкового керуючого надати платнику податків письмовий дозвіл на самостійну реалізацію не описаних активів, які перебувають у податковій заставі, за умови спрямування отриманої від такого продажу виручки на погашення податкового боргу.

На нашу думку, в Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” доцільно закріпити норму щодо можливості застосування штрафу до платника податків, який на підставі дозволу податкового органу здійснює продаж активів, що перебувають у податковій заставі, але спрямовує грошові кошти від продажу таких активів не на погашення свого податкового боргу, а на будь-які інші цілі. Недостатньо аргументованою нам вбачається позиція центрального податкового органу України щодо притягнення органами державної податкової служби України платника податків, який вчинює зазначене правопорушення, до кримінальної відповідальності на підставі ст. 212 Кримінального кодексу України [170].

Підставою кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів згідно з ч. 1 ст .212 Кримінального кодексу України від 5 квітня 2001 р. є “умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов’язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах” [124]. Таким чином, притягнення платника податків до кримінальної відповідальності у разі спрямування коштів, отриманих від продажу активів, що перебувають у податковій заставі за умови отримання попереднього дозволу податкового органу, не на погашення податкового боргу, можливе лише в тому випадку, якщо сума відповідних коштів у тисячу і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Податкова застава є заходом податково-правового примусу, а тому важливого значення набуває вирішення питання адекватності обмежень, що застосовуються податковим органом до платників податків, сумі їх податкового боргу. Законодавець не пов’язує виникнення права податкової застави з певною сумою податкового боргу, а також не обмежує обсяг активів, на які поширюється право податкової застави залежно від суми податкового боргу. У Податковому роз’ясненні положень статті 6 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 21 листопада 2001 р. № 465 [163], зазначено, що перша податкова вимога направляється платнику податків у разі виникнення податкового боргу по одному з платежів у розмірі від 10 гривень, а в разі несплати у строки, встановлені Законом, суми податкового зобов’язання датою виникнення права податкової застави вважається дата виникнення податкового боргу по першому платежу незалежно від його суми.

Передбачене п. 8.9. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” обмеження щодо застосування податкової застави є важливою гарантією забезпечення права платника податків, який має податковий борг, нормально здійснювати фінансово-господарську діяльність. Відповідно до пп. 8.9.1. ст. 8 зазначеного Закону за запитом платника податків, що має податковий борг, податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів такого платника податків з-під податкової застави, якщо такий податковий орган визначає, що звичайна вартість інших активів, які залишаються у податковій заставі, більше суми податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів, з урахуванням сум будь-яких інших прав дійсних вимог до активів такого платника податків, які мають пріоритет над таким правом податкової застави.

Чинна редакція наведеної норми закріплює лише право податкового органу звільнити окремі види активів з-під податкової застави за наявності відповідних умов. Проте, на наш погляд, доцільніше було б установити не право, а обов’язок податкового органу стосовно обмеження щодо застосування податкової застави за наявності передбачених законом підстав. До того ж необхідно закріпити обов’язок податкового органу надавати платнику податків мотивоване рішення щодо відмови у звільненні окремих видів активів з-під податкової застави. Впровадження в Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” зазначених норм дозволить платнику податків оскаржувати в адміністративному та судовому порядку рішення податкового органу щодо відмови у звільненні частини активів з-під податкової застави.

Податкова застава є тимчасовим заходом податково-правового примусу який, крім головної забезпечувальної функції, виконує також функції припинення та відновлення. Зміст припиняючої функції податкової застави полягає в тому, що вона застосовується з метою спонукання платника податків до належного виконання необхідних дій шляхом автоматичного впровадження персональних організаційно-майнових обмежень. Відновлювальна функція податкової застави реалізується у разі невиконання платником податків обов’язку з погашення податкового боргу шляхом подальшого продажу активів, що перебувають у податковій заставі. Застосування податкової застави дозволяє податковому органу здійснювати ефективний контроль за проведенням платником податків окремих операцій з активами, які складають предмет податкової застави. Цей контроль спрямований на погашення податкового боргу, тобто на відновлення порушеного права публічних суб’єктів щодо своєчасного та повного надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. Ми поділяємо точку зору Є.О. Імикшенової, згідно якої застава у податкових відносинах за способом впливу на зобов’язаних суб’єктів, виконуваним функціям та характером негативних наслідків, подоланню яких вона слугує, може бути віднесена до інституту захисту права [108, с.19]. Одночасне нарахування пені на суму податкового боргу як іншого способу забезпечення виконання податкового обов’язку компенсує несвоєчасну сплату податкових платежів.

Аналіз правового регулювання податкової застави як тимчасового заходу податково-правового примусу вимагає детального розгляду підстав її зупинення, перелік яких закріплено в п. 8.7. ст. 8 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Підстави зупинення податкової застави є неоднорідними, а тому нам вбачається можливим об’єднати їх за наступними критеріями:

1. У разі виконання платником податків обов’язків, попереднє невиконання яких спричинило виникнення права податкової застави, активи платника податків звільняються з-під податкової застави з дня:

а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов’язання;

б) отримання контролюючим органом податкової декларації (за умови сплати суми податкового зобов’язання, самостійно визначеного платником податків у податковій декларації), якщо право податкової застави виникло у зв’язку із неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації;

2. У разі наявності передбаченої законом неможливості погашення податкового боргу активи платника податків звільняються з-під податкової застави з дня:

а) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття особи з реєстрації як суб’єкта підприємницької діяльності чи у зв’язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;

б) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи – платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб;

в) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;

г) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов’язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

3. У разі застосування так званої “забезпечувальної трансмісії”, коли підставою зупинення податкової застави виступає застосування інших способів забезпечення виконання податкового обов’язку, активи платника податків звільняються з-під податкової застави з дня:

а) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;

б) прийняття рішення про адміністративний арешт активів платника податків – на строк дії такого арешту;

4. У разі наявності податкового боргу активи платника податків звільняються з-під податкової застави з дня:

а) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов’язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі коли умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;

б) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства.

Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є документи, передбачені Переліком документів, які є підставою для звільнення активів платника податків з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого чи нерухомого майна, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2001 р. № 1608 [144].