

ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЯК МОЖЛИВИЙ ПРЕДМЕТ ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ ТА ДЖЕРЕЛО ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Досліджено питання визначення дебіторської заборгованості як предмета податкової застави та джерела погашення податкового боргу. Проаналізовано норми чинного законодавства, що регулюють механізм застосування податкової застави органами державної податкової служби. Запропоновано внесення змін до чинного законодавства.

Ключові слова: майно платника податків, орган державної податкової служби, податкова застава, платник податків, податкове зобов'язання, опис майна.

Постановка проблеми. Будь-який суб'єкт господарювання під час здійснення господарської діяльності стикається з проблемою виникнення та існування дебіторської заборгованості. Наявність дебіторської заборгованості, строк виконання якої настав, безпосередньо впливає на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання – платника податків, що зумовлює ненадходження грошових коштів, зменшення вільних коштів, зниження обсягів виробництва.

Найчастіше зазначене тягне наслідки у вигляді невиконання конституційного обов'язку платником податків щодо сплати податків і зборів, передбаченого ст. 67 Конституції України [1], що мають негативний характер як для платника податків, так і для держави. Одним із найефективніших способів забезпечення виконання податкового обов'язку є податкова застава.

Ступінь наукової розробки проблеми. На сучасному етапі в Україні існує одне спеціальне комплексне дослідження правового регулювання податкової застави, яке водночас містить і огляд розпорядження платником податків дебіторською заборгованістю в період дії податкової застави. [2, с. 23; с. 42-46; с.128-141]. Однак дане дослідження висвітлює питання ліквідації активу (дебіторської заборгованості) шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог у період дії податкової застави. Окремі питання застосування забезпечувальних заходів виконання податкового обов'язку розглянуто в працях науковців України та Російської Федерації: З.М. Будько, О.О. Гогіна, Є.О. Імикшенової, М.К. Золотарьової, М.В. Карасьової, В.В. Кириченко, Ю.О. Крохіної, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, О.У. Латипової, О.А. Ногіної, В.В. Стрельникова, К.Ю. Тотьева, Н.О. Шевельової, О.Є. Якушкіної та ін. Отже, досягнений рівень дослідження дебіторської заборгованості платника податків як можливого предмета податкової

застави та джерела погашення податкового боргу необхідно визнати недостатнім.

Метою даної статті є визначення правової природи дебіторської заборгованості платника податків як можливого предмета податкової застави та джерела погашення податкового боргу, розроблення пропозицій щодо внесення змін і доповнень до норм чинного податкового законодавства.

Виклад основного матеріалу. Новацією Податкового кодексу України (на відміну від Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III) є нове бачення визначення правової природи податкової застави та її змісту [3].

Так, підпунктом 14.1.155 пункту 14.1. статті 14 Податкового кодексу України, визначено, що податкова застава - це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом. Податкова застава виникає на підставах, установлених цим Кодексом. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному цим Кодексом, звертає стягнення *на майно* такого платника, що є *предметом* податкової застави. Пунктом 88.1. статті 88 наведеного вище нормативно-правового акту визначено зміст податкової застави, який полягає в тому, що з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу.

З наведеного вище вбачається, що податкова застава в Україні застосовується відносно *майна* платника податків, що має податковий борг, з метою забезпечення виконання платником податків обов'язків, визначених Податковим кодексом України [4].

Також, докорінною відмітністю Податкового кодексу України від Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III є наявність відсилочної норми, відображеної у пп. 14.1.105., п. 14.1., ст. 14 Податкового кодексу України, яка визначає, що поняття «майно», вживається у значенні наведеному в Цивільному кодексі України.

Частиною 1 ст. 190 Цивільного кодексу України, зазначено, що майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також *майнові права та обов'язки* [5]. Майнові права — цивільні права, об'єктом яких є майнові блага: право власності, права, що впливають із зобов'язань, майно і права авторів і винахідників, права на спадкоємство.

Пропонуємо розглянути дебіторську заборгованість як можливий предмет податкової застави та водночас, як джерело погашення податкового боргу. Дебіторська заборгованість відображається в балансі господарюючого суб'єкта за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням, а отже за правовою природою вона є матеріальним активом платника податків. Треба звернути увагу, що на нормативно-правовому рівні закріплені поняття дебіторської заборгованості, але жодне з даних понять не визначає дебіторську заборгованість як майно. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31.03.1999 р. №87 визначено, що фінансовий актив установи, що виникає внаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, яка є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт і послуг, є дебіторською заборгованістю [6].

Наказом Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ» від 26.12.2003 р. №242 також визначено, що дебіторська заборгованість - фінансовий актив установи, що виникає внаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт і послуг [7].

Відповідно до пп. 14.1.2., п. 1, ст. 14 Податкового кодексу України, поняття «активи» вживається у значенні, наведеному в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансо-

ву звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV. Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до одержання економічних вигод у майбутньому [8].

З наведеного вище вбачається, що дебіторська заборгованість є фінансовим активом, з погляду бухгалтерського обліку та фінансової звітності, але виникає із зобов'язань, об'єктом якої є майнові блага (після настання відповідних умов угоди суб'єкт господарювання має право на отримання платежів, товарів, робіт та послуг), а отже, є майновим правом з погляду цивільного права.

Отже, дебіторська заборгованість є майновим правом суб'єкта господарювання – платника податків, на підставі частини 1 статті 190 Цивільного кодексу України майнові права віднесені до визначення майна та дане визначення застосовується у податкових відносинах згідно з пп. 14.1.105. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України.

Отже, дебіторська заборгованість може бути предметом податкової застави та/або джерелом погашення податкового боргу відповідно до статті п. 87.1. ст. 87 Податкового кодексу України.

Ст. 95 Податкового кодексу України регламентує продаж майна, що перебуває у податковій заставі (в нашому випадку – продаж дебіторської заборгованості). Поширення органами держаної податкової служби податкової застави на дебіторську заборгованість платника податків та продаж даного предмета податкової застави не є новацією правового регулювання, а збереглося з часів правового регулювання податкової застави Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III.

Однак п. 87.5. ст. 87 Податкового кодексу України передбачає, що у разі, якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити *додатковим джерелом* погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби. Така дебіторська заборгованість продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості.

Незважаючи на викладене, п. 87.2. ст. 87 Податкового кодексу України регламентує, що джерелами погашення податкового боргу плат-

ника податків є будь-яке майно такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених цим Кодексом, а також іншими законодавчими актами. Жодних обмежень щодо використання дебіторської заборгованості як джерела погашення податкового боргу Податковий кодекс України та інші законодавчі акти не визначають [4].

Виходячи з наведеного вище, станом на сьогодні дебіторська заборгованість платника податків може визначатись і як основне джерело погашення податкового боргу (предмет податкової застави – майно, виходячи з визначення майна), так і як додаткове джерело погашення податкового боргу (дебіторська заборгованість і право вимоги, яке набуває орган державної податкової служби).

На нашу думку, одне джерело погашення податкового боргу (дебіторська заборгованість) не може водночас бути і *основним* і *додатковим* джерелом погашення. Дебіторська заборгованість є саме основним джерелом погашення податкового боргу (як майно), а поширення податкової застави на дебіторську заборгованість (майно) або надання органу державної податкової служби права вимоги щодо дебіторської заборгованості (майна) є заходами щодо забезпечення погашення податкового боргу (інструментами адміністрування податкового боргу).

На підтвердження своєї позиції застосуємо історичний метод дослідження правового регулювання податкової застави та погашення податкового боргу. Найбільш яскраве відображення дебіторської заборгованості, як основного та навіть первинного джерела погашення податкового боргу, мало місце за часів правового регулювання Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.03.1998 р. № 167/98.

Так, відповідно до ст. 12 зазначеного Указу, органи державної податкової служби мали право звернути стягнення на майно і майнові права платника податків для погашення податкової заборгованості в тому випадку, коли неможливо забезпечити погашення заборгованості за рахунок коштів платника податків і сум, які йому належить одержати від дебіторів [9]. Тобто звернення стягнення на майно і майнові права було можливе не раніше того, як податковий орган переконається в неможливості погасити заборгованість платника податків за рахунок інших коштів, що йому належали.

Але пп. 7.4.1., п. 7.4., ст. 7 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III, дебі-

торську заборгованість було переведено в статус «додаткових джерел погашення податкового боргу», а саме визначено, що у разі коли заходи з продажу активів платника податків за рішенням органу стягнення не привели до повного погашення суми податкового боргу, додатковим джерелом його погашення органом стягнення може бути визначено продаж активів платника податків, попередньо переданих ним у тимчасове користування чи розпорядження іншим особам відповідно до норм цивільно-правових договорів, або сума заборгованості інших осіб перед платником податків, право на вимогу якої переводиться на орган стягнення, включаючи право на отримання основної суми депозиту або кредиту, а також доходу за ними [3].

На жаль, Податковий кодекс України створив лише юридичну колізію щодо джерела погашення податкового боргу – дебіторської заборгованості.

У п. 87.5., ст. 87 наведений вище нормативно-правовий акт визначає дебіторську заборгованість та право вимоги щодо неї додатковими джерелами погашення податкового боргу і водночас у п. 87.2., ст. 87 – джерелом погашення податкового боргу є майно, що, згідно з пп. 14.1.105., п. 14.1., ст. 14, вживається у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України, якому відповідає і дебіторська заборгованість.

Також некоректне, на нашу думку, застосування понятійного апарату Податкового кодексу України щодо права вимоги дебіторської заборгованості органом державної податкової служби. За текстом Податкового кодексу України використовується категорія «*дебіторська заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби*» (пп.20.1.19., п. 20.1., ст. 20 та п. 87.5., ст. 87 Податкового кодексу України).

Але ні Податковий кодекс України, ні цивільні законодавчі акти не містять визначення категорії «*переведення права вимоги*», зате містять визначення та застосування категорії «*відступлення права вимоги*».

Згідно з пп. 14.1.255., п. 14.1., ст. 14., *відступлення права вимоги* - операція з переуступки кредитором прав вимоги боргу третьої особи новому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу кредитору або без такої компенсації. Ст. 512 Цивільного кодексу України передбачено що відступлення права вимоги - передання кредитором своїх прав іншій особі за правочином. Більше того, ст. 520 наведеного вище нормативно-правового акта ре-

гламентує, що боржник у зобов'язанні може бути замінений іншою особою (переведення боргу) [5]. Тобто термін «переведення» чинним законодавством України застосовується у відносинах заміни боржника у зобов'язанні, а не заміни кредитора у зобов'язанні.

Більше того, Податковий кодекс України не містить норми (навіть відсилочної) щодо визначення, в якому порядку повинно здійснюватись відступлення права вимоги дебіторської заборгованості. Теорією права визначено такі форми юридичної колізії: юридичною колізією є розбіжність або суперечність між окремими правовими нормами, або суперечність, що виникає у процесі правозастосування; юридичною колізією є неузгодженість між нормами права або нормативними актами [10, с. 267].

У вказаному вище випадку вбачаються ознаки неузгодженості та суперечності між нормами права, що є юридичною колізією – негативним правовим явищем, яке приводить до розбалансованості правової системи та порушення її нормального функціонування. З метою подолання юридичної колізії, що має місце, найдоцільніше внесення змін до Податкового кодексу України, а саме: П. 87.5., ст. 87 Податкового кодексу України викласти у такій редакції:

«87.5. У разі неможливості забезпечити погашення податкового боргу за рахунок грошових коштів платника податків і сум, які йому належить одержати від дебіторів, органи державної податкової служби мають право звернути стягнення для погашення податкової заборгованості на майно платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

З метою погашення податкового боргу право вимоги щодо дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав, може бути відступлене платником податків органу стягнення.

Відступлення платником податків права вимоги дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав, органу державної податкової служби здійснюється в порядку, визначеному Цивільним кодексом України.

Дебіторська заборгованість, строк погашення якої настав, право вимоги щодо якої відступлено органу стягнення, продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Орган державної податкової служби повідомляє платника податків про таке надходження коштів у п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа».

Пп. 20.1.19, п. 20.1., ст. 20 Податкового кодексу України викласти у наступній редакції:

«20.1.19 звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав і право вимоги якої відступлено органу державної податкової служби, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;».

П. 95.22., ст. 95 Податкового кодексу України викласти у такій редакції:

«95.22. Орган державної податкової служби звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника податку, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої відступлено органу державної податкової служби, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків. Сума коштів, яка надходить у результаті стягнення дебіторської заборгованості, в повному обсязі (але в межах суми податкового боргу), зараховується до відповідного бюджету чи державного цільового фонду в рахунок погашення податкового боргу платника податків. Сума дебіторської заборгованості, яка стягнена понад суму податкового боргу, передається у розпорядження платника податку».

Запропонована оптимізація чинного законодавства не претендує на абсолютну вичерпність, але сприятиме додержанню принципів повного погашення податкового боргу та збереження цілісного майнового комплексу платника податків і, крім того, призведе до погашення дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання – платника податків.

Список літератури

1. Конституція України зі змін. та доп. – Х. : Весна, 2008. – 48 с.
2. Олійник А.Р. Правове регулювання податкової застави в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А.Р. Олійник; Класич. Приват. ун-т. – Запоріжжя, - 2011. – 224 с.
3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – С. 44–57.
4. Податковий Кодекс України станом на 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. станом на 01.05.2009 р., зі змін. та доп. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – С. 356–590.

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Офіційний Вісник України. – 1999. – № 25. – С. 1217–1321.

7. Про затвердження Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ: наказ Державного казначейства України від 26.12.2003 р. № 242 // Офіційний Вісник України. – 2003. – № 4. – С. 199–212.

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365–411.

9. Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами: Указ Президента України від 04.03.1998 р. № 167/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 17. – С. 622–689.

10. Скакун О.Ф. Теория государства и права: учебник для студ. высш. учеб. завед. / О.Ф. Скакун. – Харьков: Консум: Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.

Стаття надійшла до редколегії 30 листопада 2011 року.

Рекомендована до опублікування у “Віснику” відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

A.R. Oliinyk

Taxpayers accounts receivables as a possible object of tax pledge and source of repayment of the tax debt

Summary

We investigate the question of determining the receivable as a matter of a tax lien and a source of repayment of the tax debt. There are the norms of current legislation, regulating the mechanism of use of tax pledge by organs of state tax service. There is the variation of current legislation offered.

Key words: property of taxpayer, body of state tax service, tax pledge, tax payer, tax obligation, report of property.

A.P. Олейник

Дебиторская задолженность налогоплательщика как возможный предмет налогового залога и источник погашения налогового долга

Аннотация

Исследован вопрос определения дебиторской задолженности как предмета налогового залога и источника погашения налогового долга. Проанализированы нормы действующего законодательства, регулирующие применение налогового залога органами государственной налоговой службы. Предложено внесение изменений в действующее законодательство.

Ключевые слова: имущество налогоплательщика, орган государственной налоговой службы, налоговый залог, налогоплательщик, налоговое обязательство, описание имущества.