

УДК 347.736

Д. О. ГЕТМАНЦЕВ

Данило Олександрович Гетманцев, доктор юридичних наук, доцент Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ДО ПИТАННЯ ПРО ВІДОБРАЖЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ ПОГАШЕННЯ КРЕДИТОРСЬКИХ ВИМОГ У ПРОЦЕДУРІ БАНКРУТСТВА

У відносинах, пов'язаних з банкрутством підприємств, виникає досить багато неоднозначностей щодо податкової кваліфікації операцій, зумовлених оподаткуванням кредиторської заборгованості, зобов'язання із погашення якої припиняються за правилами, встановленими Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ¹ (далі – Закон № 2343). На жаль, податкове законодавство та законодавство про банкрутство є не узгодженими повною мірою, що породжує на практиці значні проблеми правозастосування, які не просто вирішити. Проблема також погіршується існуючими підходами з боку Державної податкової служби щодо розширеного тлумачення чинного законодавства не виходячи із його змісту, а з вимог доцільності, що не відповідає не тільки принципам податкового права, але й правозастосовній практиці Європейського суду з прав людини, яка, згідно з чинним законодавством, є джерелом права України.

Одним із таких спірних питань є порядок і підстави відображення в податковому обліку операцій з погашення кредиторської заборгованості внаслідок несвочасного подання кредитором заяви про включення до реєстру кредиторів у процедурі банкрутства, або погашення кредиторської заборгованості на інших підставах.

Зазначимо, що у зв'язку з викладенням Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» № 2343 у новій редакції згідно з Законом України від 22 грудня 2011 р. № 4212-VI «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»², вимоги, не заявлені після закінчення строку, встановленого для їх подання, або не заявлені взагалі, в силу положень ч. 4 ст. 23 Закону № 2343, погашаються в шосту чергу в ліквідаційній процедурі, а не в момент затвердження реєстру вимог кредиторів, як це було встановлено у старій редакції Закону. Таким чином, із прийняттям Закону в новій редакції колізія, про яку йдеться у цій статті, усувається.

Разом із тим вказана проблема продовжує залишатись все ще актуальною, з огляду на той факт, що до правовідносин, в межах справ по банкрутство, порушених до 19 січня 2013 р., застосовуються положення Закону № 2343 в редакції, що діяла до 19 січня 2013 року. Також проблема безперечно є актуальною для податкових спорів, що розглядаються в процедурах судового та адміністративного оскарження податкових повідомлень – рішень органів державної податкової служби, прийнятих виходячи із неправильного застосування чинного законодавства.

Відповідно до ст. 11 Закону № 2343 до 19 січня 2013 р., не пізніше ніж на п'ятий день з дня надходження заяви про порушення справи про банкрутство, виноситься ухвала про порушення провадження у справі про банкрутство, в якій вказується про прийняття заяви до розгляду, про введення процедури розпорядження майном боржника, призначення розпорядника майна, дату проведення підготовчого засідання суду, введення мораторію на задоволення вимог кредиторів.

Після опублікування оголошення про порушення справи про банкрутство в офіційному друкованому органі всі кредитори незалежно від настання строку виконання зобов'язань мають право подавати заяви з грошовими вимогами до боржника. Настурні кредитори за вимогами, які виникли до дня порушення провадження у справі про банкрутство, протягом тридцяти днів від дня опублікування в офіційному друкованому органі оголошення про порушення провадження у справі про банкрутство зобов'язані подати до господарського суду письмові заяви з вимогами до боржника, а також документи, що їх підтверджують. Вимоги конкурсних кредиторів, що заявлені після закінчення строку, встановленого для їх подання, або не заявлені взагалі, – не розглядаються і вважаються погашеними, про що господарський суд зазначає в ухвалі, якою

затверджує реєстр вимог кредиторів. Зазначений строк є граничним і поновленню не підлягає (п. 2 ст. 14 Закону № 2343 до 19 січня 2013 р.).

Із вищевикладеного Державна податкова служба України в опублікованій податковій консультації робить висновок про те, що в силу положень норм пп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (далі – ПК України), на дату винесення ухвали про затвердження реєстру вимог кредиторів платник податку повинен включити до складу доходу вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг, основних засобів), під якими податкова служба розуміє товари, роботи, послуги отримані за договорами, зобов'язання за якими були погашені відповідно до законодавства про банкрутство у зв'язку із несвоєчасним поданням заяв або не визнані судом з інших підстав.

Із викладеною позицією Державної податкової служби не можна погодитись, виходячи з такого.

Відповідно до пп. 14.1.13 п. 14.1 ст. 14 ПК України безоплатно надані товари, роботи, послуги: а) товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів; б) роботи (послуги), що виконуються (надаються) без висування вимоги щодо компенсації їх вартості; в) товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використані нею.

Таким чином, товари (роботи, послуги) поставлені за договорами, зобов'язання за якими були припинені, не охоплюються визначенням безоплатно наданих товарів (робіт, послуг), а отже, не можуть бути оподатковані за правилами пп. 135.5.4 п. 135.1 ст. 135 ПК України. Погашені зобов'язання не належать до безповоротної фінансової допомоги відповідно до пп. 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПК України. Адже, згідно з п-п. «в» пп. 14.1.11 ПК України безнадійною заборгованістю є лише заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку, або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Додатковим аргументом на користь зазначеної позиції є неможливість виконання платником п. 137.10 ст. 137 ПК України, відповідно до якого суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку. Якщо йти за логікою державної податкової служби, то платник в момент припинення зобов'язання повинен відкорегувати свої зобов'язання за період, в якому відбулася відповідна поставка товарів (робіт, послуг), що не відповідає економічній сутності операції.

До того ж, у результаті такого коригування у платника податків може виникнути заниження податкових зобов'язань за відповідний звітний період, внаслідок чого він буде змушений сплатити штрафні санкції та пеню, що за своєю суттю є мірою відповідальності платника податків за податкове порушення. Однак у ситуації, що розглядається, при здійсненні декларування платником податків було вірно визначено суму своїх зобов'язань, а заниження податку виникає виключно внаслідок особливостей відображення операції, що виникає у майбутньому, та яку платник податків не може передбачити на момент подачі декларації. Тобто, платника податків буде притягнуто до відповідальності за відсутності податкового правопорушення, що прямо суперечить п. 109.2 ст. 109 ПК України.

Термін відображення в податкових зобов'язаннях платника погашених кредитних зобов'язань у процедурі банкрутства в Податковому кодексі не визначений, як, власне, і не закріплене саме таке зобов'язання платника.

Водночас процедура банкрутства платника є досить складним механізмом, який може передбачати на різних етапах припинення процедури, скасування ухвали суду про затвердження реєстру кредиторів, що тягне за собою відновлення погашеної вимоги. З огляду на це погашення вимог кредиторів в процедурі банкрутства може бути не остаточним.

Необхідно зазначити, що правовідносини, пов'язані із постачанням товарів (робіт, послуг) з подальшим погашенням зобов'язань щодо їх оплати в процедурі банкрутства мають одну економічну природу із правовідносинами щодо безоплатного постачання товарів (робіт, послуг), з чим і пов'язане абсолютне зрозуміле бажання податкової служби оподаткувати відповідні операції за правилами, встановленими для безоплатного надання товарів (робіт, послуг). Водночас податкове право не тільки виключає можливість розширеного тлумачення тексту податкового закону, покладання додаткових, не передбачених законом зобов'язань на платника, а й зобов'язує приймати рішення на користь платника податків, якщо закон дозволяє неоднозначне (множинне) застосування закону (п. 56.21 ст. 56 ПК України).

Зауважимо, що у справі Щокін проти України (2010 рік, заяви № 23759/03 та № 37943/06) та справі Серков проти України (2011 рік, заява 39766/05)³ Європейський суд з прав людини визнав факт порушення ст. 1 Протоколу № 1 з огляду на недодержання вимоги щодо «якості» податкових законів, у зв'язку з тим, що по-перше відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та не відповідало вимозі «якості» закону і не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника; по-друге, національними органами не було дотримано вимогу законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника-платника податку, коли у його справі національне законодавство припускало неоднозначне трактування.

Враховуючи вищевикладене, можна стверджувати, що позиція Державної податкової служби, викладена в податкових консультаціях, щодо обов'язку платника включити до складу доходу вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг, основних засобів) на дату винесення ухвали про затвердження реєстру

вимог кредиторів є такою, що не відповідає законодавству. Винесення ухвали про затвердження реєстру вимог кредиторів жодним чином не впливає на обсяг податкових зобов'язань платника податків, що перебуває у процедурі банкрутства. При визначенні власної позиції податкова служба припустилася розширеного тлумачення тексту закону, при цьому застосувавши його в порушення принципу, визначеного підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 ст. 4 Податкового кодексу не на користь платника. На жаль, подібна практика контролюючого органу є непоодинокую та безперечно повинна бути змінена в процесі гуманізації податкової політики держави.

¹ Електронний ресурс. – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

² Електронний ресурс. – http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T114212.html

³ Електронний ресурс – <http://www.minjust.gov.ua/19612>

Резюме

Гетманцев Д. До Питання про відображення в податковому обліку погашення кредиторських вимог у процедурі банкрутства.

У статті розкриті особливості оподаткування операцій з погашення кредиторських вимог у процесі банкрутства підприємств, визначаються суперечності чинного законодавства. Автор проводить зіставлення існуючих у правозастосовній практиці позицій щодо оподаткування правових норм, визначає невідповідність чинному законодавству існуючих роз'яснень з питання дослідження з боку Державної податкової служби України. Автор доходить висновку, що позиція Державної податкової служби, викладена в податкових консультаціях, щодо обов'язку платника включити до складу доходу вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг, основних засобів) на дату винесення ухвали про затвердження реєстру вимог кредиторів є такою, що не відповідає законодавству. Винесення ухвали про затвердження реєстру вимог кредиторів жодним чином не впливає на обсяг податкових зобов'язань платника податків, що перебуває у процедурі банкрутства.

Ключові слова: банкрутство, податок на прибуток, витрати, погашення кредиторських вимог.

Резюме

Гетманцев Д. К вопросу об отражении в налоговом учете погашения кредиторских требований в процедуре банкротства.

В статье раскрыты особенности налогообложения операций по погашению кредиторских требований в процессе банкротства предприятий, определяются противоречия действующего законодательства. Автор проводит сопоставление существующих в правоприменительной практике позиций относительно налогообложения правовых норм, определяет несоответствие действующему законодательству существующих разъяснений по вопросу исследования со стороны Государственной налоговой службы Украины. Автор приходит к выводу, что позиция Государственной налоговой службы, изложенная в налоговых консультациях, об обязанности плательщика включить в состав дохода стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг, основных средств) на дату вынесения постановления об утверждении реестра требований кредиторов такова, что не соответствует законодательству. Вынесение постановления об утверждении реестра требований кредиторов никак не влияет на объем налоговых обязательств налогоплательщика, находящегося в процедуре банкротства.

Ключевые слова: банкротство, налог на прибыль, расходы, погашения кредиторских требований.

Summary

Getmantsev D. On repayment of credit demands in bankruptcy procedure in tax accounting.

An article highlights the peculiarities of taxation of credit repayment in the process of company's bankruptcy, determines the contradictions of current legislation and. An author compares existing points, referring taxation of legal norms in law-enforcement practice, determines noncompliance of existing interpretation on research issues of the State Tax Service of Ukraine with current legislation. An authors makes a conclusion that the position of the State Tax Service, concerning obligation of a taxpayer to include a cost of products, got free of charge (works, services, key means) to an income as of the date of issue of a decision on approval of creditor demands register, provided in tax advices, does not comply with the legislation. Issue of the decision on approval of creditor demands register does not influence on the scope of tax liabilities of taxpayer, who is under bankruptcy procedure by no means.

Key words: bankruptcy, profit tax, expenses, repayment of creditor's requirements.

Отримано 23.02.2013