



Р. Ф. Ханова,
здобувач Національного університету ДПС
України, заступник прокурора міста Києва

ЩОДО ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ В РАЗІ ЛІКВІДАЦІЇ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

У статті визначено особливості погашення податкового боргу в разі ліквідації платника податків. Проведено порівняльний аналіз порядку регулювання відносин з погашення податкового боргу, що встановлений Податковим кодексом України, із відповідними положеннями раніше чинного податкового законодавства. Особливу увагу звернено на судову практику вирішення спорів щодо стягнення податкового боргу в умовах ліквідації платника податків за рішенням власника.

В статье определены особенности погашения налогового долга в случае ликвидации налогоплательщика. Проведен сравнительный анализ порядка регулирования отношений по погашению налогового долга, установленного Налоговым кодексом Украины, с положениями ранее действующего налогового законодательства. Отдельное внимание уделено судебной практике разрешения споров по взысканию налогового долга в условиях ликвидации налогоплательщика по решению собственника.

Analyzed features of tax debt in the event of liquidation of the taxpayer. A comparison of regulation of relations with the repayment of the tax debt that is set by the Tax Code of Ukraine with the relevant provisions of the pre-existing tax laws. Special attention is paid to the jurisprudence of disputes regarding tax debt in a liquidation of the taxpayer by the decision of the owner.

Ключові слова: податок, податковий обов'язок, податковий борг, Податковий кодекс України.

Стаття 97 Податкового кодексу України [6] визначає правила погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством. Ліквідація платника податків означає втрату статусу платника податків та припинення його Податкового обов'язку. Такий різновид ліквідації зумовлює погашення грошових зобов'язань або податкового боргу у разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, під яким потрібно розуміти всі заходи, передбачені нормами Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [3].

Певним чином з цим підходом збігається зміст п. 97.1 ст. 97 Податкового кодексу України [6]. Так, під ліквідацією платника податків розуміється ліквідація платника податків як юридичної особи або зупинення державної реєстрації фізичної особи-підприємця, унаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків відповідно до законодавства. Зазначена норма передбачає дві підстави, які зумовлюють особливості погашення грошових зобов'язань або податкового боргу:

- а) ліквідацію платника податків як юридичної особи;
- б) зупинення державної реєстрації фізичної особи-підприємця.

Юридична особа, суб'єкт господарювання, припиняють існування в результаті ліквідації, відповідно до ч. 1 ст. 104 Цивільного кодексу України [8] та ч. 1 ст. 59 Господарського кодексу України [1]. Загальні питання припинення юридичної особи врегульовані приписами ст.ст. 104–112 Цивільного кодексу України [7], суб'єкта господарювання – нормами ст.ст. 59–61 Господарського кодексу України [1]. Умовою припинення юридичної особи є внесення до Єдиного державного реєстру запису про

її припинення відповідно до ч. 2 ст. 104 Цивільного кодексу України [7]. Суб'єкт господарювання вважається ліквідованим з дня внесення до державного реєстру запису про припинення його діяльності за правилами ст. 59 Господарського кодексу України. Унаслідок зазначеного до загальних норм, що регулюють ліквідацію як форму припинення діяльності юридичної особи, належать ст.ст. 33–41, 46–52 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [4]. Особливості правового статусу окремих видів юридичних осіб, суб'єктів господарювання, врегульовані спеціальними законами, які також встановлюють особливості їх припинення.

Виходячи з п. 97.2 ст. 92 Податкового кодексу України [6], у разі, якщо власник або уповноважений ним орган приймає рішення про ліквідацію платника податків, не пов'язану з банкрутством, майно зазначеного платника податків використовується у черговості, визначеній відповідно до законів України. Задоволення вимог кредиторів установлене ст. 112 Цивільного кодексу України [7]. Базуючись на цьому, у разі ліквідації платоспроможності юридичної особи вимоги щодо податків, зборів (обов'язкових платежів) задовольняються у третю чергу. За наявності кількох кредиторів однієї черги вимоги задовольняються пропорційно сумі вимог, що належать кожному кредитору цієї черги. У разі недостатності в юридичної особи, що ліквідується, коштів для задоволення вимог кредиторів ліквідаційна комісія (ліквідатор) організує реалізацію майна юридичної особи [7].

Якщо вартість майна юридичної особи є недостатньою для задоволення вимог кредиторів, юридична особа здійснює всі необхідні дії, встановлені законом про відновлення платоспроможності або



визнання банкрутом. Потрібно зазначити, що відповідно до ст. 112 Цивільного кодексу України [7] вимоги кредиторів, які не задоволені через відсутність майна юридичної особи, що ліквідується, вважаються погашеними.

Особливості погашення податкових зобов'язань полягають у встановленні додаткових джерел за відсутності майна юридичної особи, що ліквідується. Згідно з п. 97.3 ст. 93 Податкового кодексу України [6] у разі, якщо внаслідок ліквідації платника податків або скасування державної реєстрації фізичної особи-підприємця частина його грошових зобов'язань чи податкового боргу залишається непогашеною у зв'язку з недостатністю майна, така частина погашається за рахунок майна засновників або учасників даного підприємства. Це відбувається лише у випадку, якщо вони несуть повну або додаткову відповідальність за зобов'язаннями платника податків згідно із законом, у межах повної або додаткової відповідальності. Водночас в разі ліквідації філії, відділення чи іншого відокремленого підрозділу юридичної особи погашення здійснюється за рахунок коштів юридичної особи, незалежно від того, чи є вона платником податку, стосовно якого виникло грошове зобов'язання або виник податковий борг такої філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу.

В інших випадках грошові зобов'язання або податковий борг, що залишаються непогашеними після ліквідації платника податків, вважаються безнадійним боргом і підлягають списанню в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Те саме стосується фізичної особи-платника податків, яка померла або визнана судом безвісно відсутньою або оголошена померлою чи визнана недієздатною, крім випадків, коли з'являються інші особи, що вступають у права спадщини, незалежно від часу набуття таких прав.

Певні труднощі виникають при вирішенні спорів щодо стягнення податкового боргу в умовах ліквідації платника податків за рішенням власника. Підставою розгляду таких спорів є адміністративні позови до державної податкової інспекції про зобов'язання звільнити всі активи (які перебувають у податковій заставі) з-під податкової застави та вилучити активи з Державного реєстру обтяжень рухомого майна. Для обґрунтування таких вимог позивачі посилаються на обставини щодо наявності податкового боргу, у зв'язку з чим активи підприємства перебувають у податковій заставі. На підставі цього припинено діяльність товариства шляхом його ліквідації, утворена ліквідаційна комісія. У процесі ліквідації у зв'язку з недостатністю грошових коштів для задоволення вимог кредиторів ліквідаційна комісія приймає рішення про реалізацію майна, що зумовлено необхідністю в погашенні заборгованості відповідно до встановленої законодавством черговості. Для цього позивач і звертається до відповідача з проханням звільнити його активи з-під податкової застави.

Позивач в таких випадках зазначає, що наявність податкової застави унеможливує погашення його зобов'язань перед кредиторами у черговості, яка

встановлена законодавством. Певних особливостей ця ситуація набуває, коли позивачами виступають вуглебудівельні підприємства. Порушення справи про банкрутство вуглебудівельних підприємств неможливе через мораторій, який діє до 2013 року. Погашення зазначених вимог здійснюється ліквідаційною комісією, що, на думку позивача, унеможливує право податкового органу проводити реалізацію активів, які перебувають у податковій заставі. Отже, мета перебування активів у податковій заставі не може бути досягнута.

З набранням чинності Податковим кодексом України у законодавстві частково відтворені норми Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [6] і з'явилися нові положення щодо податкової застави. Так, відповідно до підп. 1.1.155 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [6] податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному Кодексом, звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави. З наведеної норми випливає, що зміст даного способу забезпечення полягає у наданні повноважень органу стягнення за певних умов здійснити погашення грошового зобов'язання платника податків за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі.

Порядок погашення грошових зобов'язань або податкового боргу в разі ліквідації платника податків, не пов'язаної з банкрутством, визначений ст. 97 Податкового кодексу України [6]. Норми цієї статті за суб'єктивним складом є спеціальними щодо загальних норм цього акта. Пунктом 97.1 ст. 97 Податкового кодексу України передбачено, що під ліквідацією платника податків розуміється ліквідація платника податків як юридичної особи або зупинення державної реєстрації фізичної особи-підприємця, унаслідок якої відбувається закриття їх рахунків та/або втрата їх статусу як платника податків згідно із законодавством. Ліквідація товариства відповідає цим ознакам, а отже, норми вказаної статті поширюються на нього.

Відповідно до підп. 97.4.1 п. 97.4 ст. 97 ПКУ [6] особою, відповідальною за погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу платника податків, стосовно платника податків, який ліквідується, є ліквідаційна комісія або інший орган, що проводить ліквідацію згідно із законодавством України. При цьому відповідно до ст. 111 Цивільного кодексу України [7] у разі недостатності в юридичної особи, що ліквідується, коштів для задоволення вимог кредиторів, ліквідаційна комісія (ліквідатор) організовує реалізацію майна юридичної особи. З наведеного випливає, що, на відміну від інших платників податків, особою, відповідальною за погашення податкового боргу (у тому числі шляхом реалізації майна боржника), є ліквідаційна комісія, а не податковий орган [6].