

МИЧУРИН Е.А., МИЩЕНКО И.В. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ УКРАИНЫ КАТЕГОРИИ «ОГРАНИЧЕНИЕ» ОТНОСИТЕЛЬНО ИМУЩЕСТВЕННЫХ ПРАВ ЛИЦ

Проведено дослідження категорії «ограничение» относительно имущественных прав в законодательстве Украины; анализируются соответствующие подходы законодателя с теоретической точки зрения и отделяются от близких к ней правовых категорий. Выявлено несогласование между разными законами Украины относительно темы исследования; определена актуальная проблема формирования единой концепции ограничений имущественных прав лиц.

MICHURIN E.A., MISHCHENKO I.V. IMPROVEMENT OF APPLICATION IN THE UKRAINE LEGISLATION OF THE CATEGORY «RESTRICTION» CONCERNING PROPERTY RIGHTS OF PERSONS

Research of a category «restriction» concerning property rights in the legislation of Ukraine is carried out; the appropriate approaches of the legislator from the theoretical point of view are analyzed and separated from relatives to it of legal categories. The no agreement between different laws of Ukraine concerning a theme of research is revealed; the actual problem in formation of the uniform concept for restrictions of property person's rights is determined.



А.Р. ОЛІЙНИК

Дніпропетровський національний університет

УДК 347.27:351.71

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ ПРИ ЗДІЙСНЕНІ ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ¹

Проаналізовано проблеми правового регулювання ліквідації активів платника податків у період дії податкової застави, визначено відмінність даних правовідносин від відчуження основних засобів платників податків у період дії податкової застави. Досліджено питання внутрішньої структури правової норми, що регулює поведінку платника податків у період дії права податкової застави при здійсненні ліквідації основних засобів, визначено її недоліки. Сформульовано пропозицію щодо оптимізації чинного законодавства та його практичного застосування.

У сучасному цивілізованому суспільстві податки – основна форма доходів держави. Крім цієї суцільно фінансової функції, податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на стан науково-технічного прогресу. Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [1].

Практично в усіх країнах світу існує інститут податкової застави, основною метою якого є, передусім, захист бюджетних споживачів. Для країн, що розвиваються або не досягли значних економічних результатів, податкова застава є ще одним важелем у забезпеченні соціального захисту населення. В Україні податкова застава регулюється положеннями Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. за № 2181-III, який визначає поняття і сутність податкової застави.

Податкова застава – це спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк, яка виникає в силу закону [2]. В період дії податкової застави орган стягнення має право в разі невиконання забезпеченого податковою заставою податкового зобов'язання одержати задоволення з вартості заставленого майна переважно перед іншими кредиторами у порядку, встановленому законом. Держава в особі податкових органів як заставодержатель має переважне право на задоволення вимог із заставленого майна платника податків.

Вищенаведеним законом визначено, 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. Практичним завданням податкової застави є забезпечення виконання податкового зобов'язання платниками податків, що мають податковий борг. Але практика засто-

¹ Первинна рекомендація з напрямку досліджень: канд. юрид. наук Алексєнко І.Г. (ДНУ).

сування права податкової застави говорить про те, що податкова застава не завжди виконує своє практичне завдання.

З моменту прийняття вже названого Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", дослідження ліквідації активів платників податків, що перебувають у податковій заставі, обмежується вказівками заступника начальника управління методики стягнення податкового боргу Департаменту стягнення податкового боргу ДПА України, опублікованими у «Віснику податкової служби України» у 2003 році за № 44 на с.33, а також Листом Державної податкової адміністрації України від 11.11.2003 р., № 17579/7/24-1117.

Означені матеріали лише надають роз'яснення щодо відповідальності платників податків у випадку ліквідації активів, що перебувають у податковій заставі, але не містять а ні дослідження практичної та наукової актуальності, а ні дослідження ефективності правового регулювання даного виду правовідносин. Незважаючи на практичну актуальність, фактично не існує наукових праць та публікацій щодо висвітлення даної теми. Тому метою даної статті є, насамперед, комплексний аналіз причини неповного виконання податковою заставою свого практичного завдання – забезпечення виконання податкового зобов'язання та надання пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання даного виду правовідносин. Новизна роботи полягає у розгляді проблеми ефективності правового регулювання податкової застави при здійсненні ліквідації активів платників податків через призму внутрішньої структури правової форми.

Так, у період перебування активів платника податків у податковій заставі, найчастіше суб'єктами підприємницької діяльності провадиться ліквідація активів, що перебувають у податковій заставі, без попереднього письмового узгодження з податковим органом, у зв'язку з чим держава втрачає можливість у будь-який час задовольнити свої вимоги щодо сплати сум податкового боргу платниками податків.

Рішення про ліквідацію основних засобів з ініціативи підприємства приймається, як правило, у зв'язку з тим, що придбані раніше об'єкти на даний момент вже морально застаріли і не придатні для подальшої експлуатації. При цьому ступінь зношеності таких об'єктів основних засобів може бути як повним, так і частковим - з погляду економічної ефективності буде вигідніше їх ліквідувати, аніж постійно ремонтувати, і придбати нові, більш сучасні. З метою визначення причин непридатності основних засобів для подальшої експлуатації, неможливості або неефективності проведення відновлювальних ремонтів, а також оформлення необхідної документації для списання їх з балансу, на підприємствах створюються спеціальні постійні комісії.

Отже, активи, якими забезпечується виконання податкового зобов'язання, після проведення ліквідації як юридично, так і фактично перестають існувати. Можливо, при продажу такого виду активів, в порядку примусового стягнення, держава в особі податкових органів мала б можливість хоча би частково задовольнити свої вимоги щодо погашення податкового боргу. Але слід звернути увагу на те, що всі практичні проблеми безпосередньо виникають із загальнотеоретичних проблем правового регулювання певного виду правовідносин, а саме – неповної структури правової норми, що регулює дані правовідносини.

Структура правової норми – це захід організації змісту

правил поведінки, що перебувають у даній правовій нормі. Це правило поведінки можна уявити у вигляді структурних елементів, що послідовно розкривають зміст норми права. Таких структурних елементів нараховується всього три, а саме: гіпотеза, диспозиція та санкція [3].

З метою висвітлення суті проблеми ефективності податкової застави як засобу забезпечення виконання податкового зобов'язання при здійсненні ліквідації основних засобів платниками податків-суб'єктами підприємницької діяльності, необхідно зупинитися на самих поняттях вищенаведених структурних елементів правової норми.

Гіпотезою є структурний елемент правової норми, що вказує на життєві обставини, при наявності або відсутності яких норма права введено в дію. Вона є, насамперед, необхідним елементом структури, що виступає умовою обов'язковості диспозиції.

Диспозицією є структурний елемент правової норми, що вказує на правила поведінки, яких повинні дотримуватись учасники правовідносин. Вона є стержнем правової норми, моделлю поведінки. Лише у взаємодії з гіпотезою та санкцією диспозиція діє та виявляє свої регулятивні властивості.

Санкцією є структурний елемент правової норми, що логічно завершує правову норму та містить вказівку на несприятливі наслідки, що виникають в результаті порушення диспозиції [4, с.309].

Правова норма, що має розділення на означені три структурні елементи, має назву "логічна норма", яку вперше було запропоновано С.А. Голтунським та М.С. Строговичем.

Отже, на наш погляд, з метою ефективності правового регулювання нормами права податкових правовідносин, вказані норми повинні бути "логічними нормами" та мати триелементну внутрішню структуру, а саме: поділитися на гіпотезу, диспозицію та санкцію.

Однак, слід дослідити деякі норми названого Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", що є спеціальним законом з питань оподаткування, який встановлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), включаючи збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедуру оскарження дій органів стягнення.

Підпункт 8.6.1 пункту 8.6 статті 8 наведеного закону містить наступне положення: "Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом: 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 використовуються у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування притривують до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні; 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”.

Тобто, даний пункт містить гіпотезу та диспозицію правової норми.

Підпунктом 17.1.8 пункту 17.1 статті 17 цього ж Закону визначено, що “У разі коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснив відчуження таких 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”.

Отже, вищеведений пункт містить санкцію правової норми, але ним чітко визначено, що штраф застосовується до платника податків-суб’єкта підприємницької діяльності лише за відчуження майна, яке перебуває в податковій заставі, без згоди з податковим органом. Відчуження майна передбачає передачу права власності на таке майно та зміну власника.

У випадку ліквідації активів, що перебувають у податковій заставі, без узгодження з податковим органом, відчуження майна не відбувається, оскільки така операція ліквідації активів не передбачає переходу права власності на такі активи, а тому до такого платника податків – суб’єкта підприємницької діяльності не застосовується штраф, встановлений підпунктом 17.1.8 пункту 17.1 статті 17 вищезгаданого закону. На незастосування вказаних штрафів не впливає наявність або відсутність залишкової вартості активів, що ліквідовані [5, с.33].

Отже, в частині ліквідації активів платників податків-суб’єктів підприємницької діяльності, що перебувають у податковій заставі, без отримання згоди податкового органу, правова норма має такий вигляд:

1. *Гіпотезою* правової норми є обставини наявності перебування активів платників податків у податковій заставі.

2. *Диспозицією* правової норми є модель правомірної поведінки платника податків, активи якого перебувають у податковій заставі, а саме необхідність письмового узгодження з податковим органом операцій з ліквідації об’єктів нерухомого або рухомого майна

3. *Санкція* – відсутня.

За відсутності триструктурного поділення правової норми вона не є логічною, отже її правове регулювання здійснюється неефективно. В частині відсутності санкції, як структурного елемента правової норми, диспозиція втратила свої регулятивні властивості.

Незважаючи на наявність права податкової застави, платники податків продовжуватимуть ліквідувати активи,

що перебувають у податковій заставі, без попереднього письмового узгодження з податковим органом, оскільки “нелогічна” правова норма не передбачає третього елемента – санкції, яка забезпечувала би додержання умов правомірної поведінки, викладених у диспозиції.

На наш погляд, з метою підвищення ефективності правового регулювання необхідно удосконалити правове регулювання ліквідації активів платників податків в період дії податкової застави, шляхом створення “логічної норми”, яка б поділялася на три структурні елементи та передбачала санкцію у вигляді відповідальності платника податків-суб’єкта підприємницької діяльності за ліквідацію активів, що перебувають у податковій заставі.

Необхідно доповнити підпункт 17.1.8 пункту 17.1 статті 17 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” фразою “А також за здійснення ліквідації активів платника податків-суб’єкта підприємницької діяльності, що перебувають у податковій заставі, без попереднього письмового узгодження з податковим органом”.

Тільки у випадку вдосконалення правового регулювання податкові органи зможуть найбільш ефективно забезпечити виконання податкового зобов’язання перед державою та захистити бюджетні інтереси шляхом застосування інституту права податкової застави.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України “Конституція України” від 28.06.1996 р. № 244к/96-ВР // ВВР України. –1996. -№ 30. –Ст.141.
2. Закон України “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р., № 2181-III // Офіційний Вісник України. -2001. -№ 7. –Ст.259.
3. Лазарев В.В. Загальна теорія держави і права. - Москва: Юридична література, 1996. -472 с.
4. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: Підручник. – Харків: Консум; Ун-т внутр. справ, 2000. -691 с.
5. Тарасенко В. Про застосування штрафних санкцій до підприємства, активи якого перебувають у податковій заставі, якщо воно здійснило ліквідацію основних фондів без письмового погодження з податковим органом // Вісник податкової служби України. –2003. -№ 44.

Надійшла до редакції 04.05.2006

ОЛЕЙНИК А.Р. ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАЛОГА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЛИКВИДАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ

Проанализированы проблемы правового регулирования ликвидации активов налогоплательщика в период действия налогового залога. Исследован вопрос внутренней структуры правовой нормы, регулирующей поведение налогоплательщика в период действия права налогового залога при осуществлении ликвидации основных средств, определены ее недостатки. Сформулированы предложения в отношении оптимизации действующего законодательства и его практического применения.

OLEYNIK A.R. EFFECTIVENESS OF LEGAL REGULATION IN TAX PLEDGE DURING LIQUIDATION OF BASIC ASSETS BY TAXPAYERS

The problems for legal regulation in liquidation of taxpayer’s assets within the period of tax pledge validity are analyzed, distinction of given legal relations from alienation of taxpayers’ basic assets within the period of tax pledge validity is defined. The question of legal norm inner structure is investigated, which regulates taxpayer’s conduct within the period of tax pledge law validity during liquidation of the basic assets, its drawbacks are defined. Proposal to optimize acting legislation and its practical use is formulated.