

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ РОЗМІРУ ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ В СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

У практиці адміністративних судів України достатньо поширеними є спори, пов'язані із застосуванням податкової застави до активів платників податків. Певні ускладнення в судів викликає питання щодо застосування ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – Закон № 2181), що стосується розміру податкової застави. Рішенням Конституційного Суду України від 24 березня 2005 р., № 2-рп/2005 (далі – Рішення КСУ) було визнано неконституційним пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 цього Закону в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу. Проблемним виявилось питання про правомірність поширення податкової застави на всі активи платника податків у тому разі, якщо податкова застава виникла до набрання чинності значеним вище Рішенням КСУ.

Тривалий час у Вищому адміністративному суді України складалася практика, відповід-

но до якої податкова застава, що виникла до 24 березня 2005 р. (тобто до набрання чинності Рішенням КСУ) зберігала свою дію в повному обсязі. При цьому судові рішення мотивувалися тим, що відповідно до приписів ч. 2 ст. 152 Конституції України закони, інші правові акти або їх окремі положення, визнані неконституційними, втрачають чинність з дня ухвалення КС України рішення про їх неконституційність. Отже, положення піп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону № 2181 втратили чинність з 24 березня 2005 р., з чого випливає, що Рішення КСУ стосовно поширення права податкової застави на активи боржників з урахуванням їх сум податкового боргу стосуються тих платників податків, активи яких передаються в податкову заставу, починаючи з 24 березня 2005 р. Якщо активи платника податків потрапили в податкову заставу до цієї дати, право податкової застави поширювалося на будь-які види активів платника податків. Разом із тим у постанові Верховного Суду України від 9 грудня 2008 р. у справі за по-

зовом Державного підприємства “Макіїввугілля” до Державної податкової інспекції у м. Макіївці про визнання недійсним рішення було зроблено висновок, що податкова застава не може бути поширена на все майно платника податків, незалежно від дати її виникнення, зокрема, до чи після набрання чинності Рішення КСУ.

У постанові Верховного Суду України від 17 листопада 2009 р. у справі за позовом ВАТ “Київхімволокно” до Державної податкової інспекції в Деснянському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення було черговий раз наголошено на необхідності врахування співмірності обсягу податкової застави з розміром податкового боргу платника податків. Аналіз правової позиції Верховного Суду України засвідчує наступне. В обох випадках предметом розгляду була правомірність рішень податкового органу, прийнятих після набрання чинності Рішенням КСУ. Так, у зазначених справах спірні рішення податкового органу були прийняті 1 червня 2005 р. і в 2006 р. При цьому в постанові від 17 листопада 2009 р. Верховний Суд України розкриває зміст обов’язку податкового органу, що виник у нього після набрання чинності Рішення КСУ. На думку Верховного Суду, податковий орган з метою до-

тримання співрозмірності між обсягом податкової застави й сумою податкового боргу платника податків зобов’язаний був провести опис активів останнього. Таким чином, Верховний Суд України підкреслив, що з моменту прийняття відповідного Рішення КСУ обсяг податкової застави, що існувала на час його прийняття, змінюється. При цьому Верховний Суд України зазначає, що розмір податкової застави не може суттєво перевищувати розмір податкового боргу. Отже, правомірним можна визнати перебування в податковій заставі лише тих активів, вартість яких відповідає сумі податкового боргу платника податків. Відтак, можна зробити висновок, що податкова застава щодо інших активів платника податків втрачає свою чинність з набранням чинності Рішення КСУ.

Слід зазначити, що Верховний Суд України окремо наголошує на тому, що дата виникнення права податкової застави не має правового значення при вирішенні питання про зменшення її обсягу внаслідок набрання чинності вказаним Рішенням КСУ. Незалежно від дати виникнення права податкової застави обсяг цієї податкової застави повинен зменшитися до розміру, співрозмірного із сумою податкового боргу платника податків. У цьому контексті правова по-

зиція Верховного Суду України узгоджується з приписами ч. 2 ст. 152 Конституції України.

Правовідносини, що виникають при застосуванні податкової застави, є триваючими. Дійсно, остання виникає як юридичний факт одночасно з виникненням податкового боргу і продовжує існувати до моменту повного його погашення. Відповідно до ст. 69 Закону України «Про Конституційний Суд України» рішення й висновки КС України рівною мірою є обов'язковими до виконання. Отже, існує на момент набрання чинності Рішенням КСУ право податкової застави підлягало трансформації з метою приведення у відповідність до правової позиції КС України. Разом із втратою конституційності пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону № 2181 в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу це право могло зберігатися лише в тому обсязі, яке відповідає Конституції України, тобто співрозмірному із сумою податкового боргу платника податків. Саме із цією обставиною пов'язано виникнення в податкового органу обов'язку провести опис активів платника податків з метою досягнення критерію співрозмірності між податковим зобов'язанням і сумою активів, що перебувають

у податковій заставі, що й підкреслив Верховний Суд України.

Відповідної трансформації може зазнавати лише те право податкової застави, яке незалежно від дати його виникнення існувало на момент прийняття Рішення КСУ. Якщо ж податкова застава на момент прийняття Рішення КСУ була припинена на підставі однієї з обставин, зазначених у пп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону № 2181, зміна правовідносин є неможливою. У такому випадку слід визнати, що відповідні дії податкових органів з реалізації права податкової застави були вчинені на підставі норм Закону № 2181, які не були визнані неконституційними на час їх учинення. Таким чином, у силу ч. 2 ст. 19 Конституції України податкові органи на той час не лише мали право, а й були зобов'язані вживати заходів з поширення податкової застави на всі активи платника податків, оскільки саме таку вимогу містив Закон № 2181.

Ураховуючи наведене, можна стверджувати, що з 24 березня 2005 р., тобто з дати набрання чинності Рішення КСУ, у податкових органів немає права приймати рішення, спрямовані на поширення податкової застави на всі активи платника податків. Право податкової застави з моменту прийняття Рішення КСУ може поширюватися лише на активи платника податків, ек-

івалентні розміру його податкового боргу. Із 24 березня 2005 р. активи платника податків, вартість яких перевищує розмір його податкового боргу, звільняються з-під податкової застави. Водночас рішення податкових органів, прийняті до цієї дати, не можуть вважатися проти-

правними, оскільки прийняті на виконання конституційних на момент їх вчинення норм Закону № 2181. Відповідно, у платника податків немає права вимагати ревізії правомірності дій податкових органів, учинених на реалізацію права податкової застави до 24 березня 2005 р.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

О.О. Пономарчук, викладач

Харківський національний університет внутрішніх справ

СУЧАСНИЙ ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ «ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ»

Практично всі підручники з фінансового права, написані в минулому й у перші роки нового століття, розпочинались темою «Фінансова діяльність держави», причому предмет фінансового права визначався з використанням категорії «фінансова діяльність держави» [8, с. 32], чим підкреслювалася важливість цього напрямку функціонування держави як передумови належного виконання її функцій. У більш сучасних виданнях при тлумаченні предмета фінансового права, під ним розуміються суспільні відносини, що виникають у процесі: (а) мобілізації коштів у публічні централізовані й децентралізовані фонди держави й органів місцевого самоврядування та

інші фонди, що визначаються державою публічними; (б) їх розподілу й використання; (в) контролю за рухом цих коштів, за їх ефективним і цільовим використанням; (г) їх емісії й (д) обігу грошових знаків [2, с. 33]. Оновлені дефініції предмета трактують його з використанням поняття «публічні фінанси».

Відхід від визначення предмета фінансового права через конструкцію «фінансова діяльність держави» ставить питання про її зміст і співвідношення з іншими категоріями сучасного фінансового права.

Зауважимо, що категорія «фінансова діяльність» не завжди була базовою категорією фінансового права. Наприкін-