В. А. Бортняк*

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ПРАВОВОГО СУПРОВОДЖЕННЯ ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

У даному питанні потрібно звернути особливу увагу на провадження у справі про банкрутство, що є найбільш розповсюдженою процедурою правового супроводження погашення податкової заборгованості і регулюється рядом законодавчих та нормативних актів.

Цю проблему, також інші проблемні питання податкового законодавства досліджували ряд українських учених, серед них варто виділити Д. А. Бекерську, А. І. Берлача, Г. В. Беха, О. В. Бакуна, О. С. Вишневецького, Л. К. Воронову, Н. В. Воротіну, П. Т. Гегу, Л. М. Долю, С. Т. Кадькаленко, І. Є. Кринницького, Д. А. Кобильніка, М. П. Кучерявенка, Т. Є. Кушнарьову, П. С. Пацурківського, М. О. Перепелицю, В. О. Предборського, В. М. Федосова, та багатьох інших авторів мають важливе наукове і практичне значення для вдосконалення законодавства у даній сфері.

Основним законодавчим актом, що регулює процедуру банкрутства суб'єктів підприємницької діяльності, є Закон України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом"[1] (далі — Закон) зі змінами від 7 березня 2002 р. № 3088-III[2].

Відповідно до Закону, під банкрутством розуміється визнану господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність і задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури.

Неплатоспроможність полягає в неспроможності суб'єкта підприємницької діяльності виконати після настання встановленого терміну сплати грошових зобов'язань перед кредиторами, в тому числі щодо заробітної плати, а також виконати зобов'язання зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) не інакше як через відновлення платоспроможності.

Кредитором у термінах Закону є юридична або фізична особа, яка має підтверджені у встановленому порядку документами вимоги за грошовими зобов'язаннями до боржника з виплати заборгованості щодо заробітної плати працівникам боржника, а також органи державної податкової служби та інші державні органи, які здійснюють контроль за правильністю та своєчасністю стягнення податків і зборів (обов'язкових платежів).

Боржником є суб'єкт підприємницької діяльності, котрий не має можливості виконати свої грошові зобов'язання перед кредиторами, в тому числі зобов'язання зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), протягом трьох місяців після настання встановленого терміну їх сплати.

З урахуванням цього можна зробити висновок, що вимоги стосовно сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) можуть бути задоволені за правилами, встановленими Законом.

Після набрання чинності всіма статтями Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами"[3] у податкових органів з'явився значний за обсягом інструментарій, що дозволяє стягти податковий борг з платника податків і без застосування процедури банкрутства (далі — Закон № 2181). Незважаючи на це у податкових органів є досить повноважень, які дозволяють стягувати податковий борг і без застосування процедури банкрутства.

Стягнення коштів здійснюється шляхом направлення до банку, що обслуговує платника податку, платіжної вимоги на суму податкового боргу або його частини. Згідно з пп. 10.1.1 ст. 10 Закону № 2181 у випадку, коли інші, передбачені цим Законом, заходи щодо погашення податкового боргу не дали позитивного результату, податковий орган вживає за платника податку і на користь держави заходів щодо залучення додаткових джерел погашення узгодженої суми податкового боргу шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а за їх недостатності — шляхом продажу інших активів такого платника

© Бортняк В. А., 2008

* *здобувач кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету державної податкової служби України (м. Ірпінь)*

[1] Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 р. у редакції // ВВР. — 1999. — № 42-43. — Ст. 378.

[2] Про внесення змін до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом": Закон України від 07.03.2002 р. // ВВР. — 2002. — № 33. — Ст. 235.

[3] Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: від 21.12.2000 р. // ВВР. — 2001. — № 10. — Ст. 44.

Університетські наукові записки, 2008, № 2 (26), с. 169-172. www.univer.km.ua

податків. Стягнення коштів і продаж інших активів платника податків здійснюються не раніше тридцятого календарного дня з моменту направлення йому другої податкової вимоги.

Як бачимо, податкові органи мають досить повноважень для примусового погашення податкового боргу аж до повного продажу активів підприємства. Разом з цим у зв'язку з набранням чинності Закону № 2181 податкові органи втратили окремі права (можливо, тимчасово).

Під час дії Декрету Кабінету Міністрів України "Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів"[4] органам державної податкової служби було надано право здійснювати звернення стягнення на суми, що підлягають отриманню недоїмником від його дебіторів, у рахунок погашення податкової заборгованості. Однак цей Декрет утратив чинність, а ст. 7 Закону № 2181 до джерел погашення податкового боргу за рішенням органу стягнення прямо не віднесено кошти, які підлягають отриманню боржником від його дебіторів. Тому в податкових органів немає підстав для списання коштів з рахунків дебіторів у рахунок погашення податкової заборгованості платника податків.

Разом із цим, як зазначено в п. 7.4.1 ст. 7 Закону № 2181, у випадку, якщо заходи щодо продажу активів платника податків за рішенням органу стягнення не призвели до повного погашення суми податкового боргу, додатковим джерелом його погашення органом стягнення може бути визначено продаж активів платника податку, попередньо переданих ним у тимчасове користування або розпорядження іншим особам відповідно до норм цивільно-правових договорів, включаючи кошти, розміщені платником у вкладах (депозитах).

Розглянемо окремі аспекти адміністрування податкового боргу органами державної податкової служби у процедурі банкрутства, без докладного опису самої процедури, проведення якої практично не залежить від статусу заявника (кредитора). Однак спочатку подивимося, які підстави необхідні податковим органам для подання заяви про порушення справи про банкрутство.

Справа про банкрутство порушується господарським судом, у тому числі за заявою органів державної податкової служби, тільки за наявності підстав, передбачених статтею 6 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом". З урахуванням положень статті 6 Закону справа про банкрутство порушується господарським судом, якщо безспірні вимоги кредитора (кредиторів) до боржника сукупно складають не менше трьохсот мінімальних розмірів заробітної плати, які не були задоволені боржником протягом трьох місяців після встановленого для їх погашення строку, якщо інше не передбачено цим Законом.

Безспірними вимогами кредиторів вважаються вимоги, визнані боржником, інші вимоги, підтверджені виконавчими документами або розрахунковими документами, за якими відповідно до законодавства здійснюється списання коштів з рахунків боржника.

Слід зауважити, що до складу грошових зобов'язань не включаються штрафні санкції та пеня, нараховані у зв'язку з порушенням податкового законодавства. Цей висновок підтверджується також і судовою практикою.

Відповідно до п. 5 ст. 11 Закону суддя в підготовчому засіданні виносить постанову, якою зобов'язує заявника опублікувати в офіційних друкованих органах у десятиденний термін за його рахунок оголошення про порушення справи про банкрутство.

Тут слід зупинитися на таких моментах:

По-перше, після 14.07.2002 р. офіційними друкованими органами, в яких можна буде розміщувати такі оголошення, будуть газети "Голос України" або "Урядовий кур'єр". У нинішній час до таких належать також друковані видання відповідної обласної ради за місцезнаходженням боржника.

По-друге, як іноді відзначають самі працівники податкових органів, податкова інспекція не завжди має можливість у такий термін знайти кошти на опублікування оголошення.

По-третє, з урахуванням п. 13 ст. 11 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" суд має право залишити заяву про порушення справи про банкрутство без розгляду, у випадку якщо заявник не виконує вимоги постанови суду щодо публікації оголошення про порушення провадження у справі про банкрутство у встановлений термін. Слід зауважити, що під час визначення розміру безспірних вимог податкових органів потрібно враховувати час виникнення недоїмки.

[4] Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. // ВВР. — 1993. — № 13. — Ст. 114.

Якщо недоїмка за обов'язковими платежами виникла до набрання чинності Законом № 2181, то безспірні вимоги органів стягнення визначаються за правилами ч. ч. 1, 2 ст. 6 Декрету № 8-93, згідно з якими суми недоїмки стягуються в безспірному порядку за розпорядженнями органів стягнення. Доказами наявності безспірних вимог цих органів є виписані ними розрахункові документи на безспірне стягнення недоїмки, не погашеної внаслідок недостатності коштів на рахунках платника податків, і повернені банками без виконання (із зазначенням причини повернення) згідно з пп. 19.3.4 ст. 19 Закону № 2181.

Такі розрахункові документи є підтвердженням неплатоспроможності платника податку відповідно до вимог ч. ч. 1, 8 ст. 7 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом". Тому, за наявності такого розрахункового документа про непогашення недоїмки платником податків протягом трьох місяців від дня закінчення встановлених термінів сплати відповідних обов'язкових платежів у господарського суду немає правових підстав для повернення заяви податкового органу про порушення справи про банкрутство платника податку.

Недоїмка за обов'язковими платежами виникла після набрання чинності Законом № 2181. Необхідно зауважити те, що Законом № 2181 змінено правовий механізм стягнення не сплачених у строк обов'язкових платежів, тому змінилося як визначення поняття безспірної вимоги органів стягнення таких платежів, так і порядок підтвердження цієї вимоги. На підставі приписів Закону № 2181 треба зробити висновок про те, що безспірними вимогами органів погашення податкової заборгованості потрібно вважати узгоджену суму податкового зобов'язання, не сплачену платником податку в терміни, визначені ст. 5 Закону № 2181. Це твердження відповідає сенсу Закону. Особливу увагу слід приділити положенням п. 10 ст. 7 Закону, згідно з яким до заяви кредитора органу державної податкової служби або інших державних органів, які здійснюють контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), додаються докази вжиття заходів для отримання заборгованості щодо обов'язкових платежів у встановленому законодавством порядку.

На практиці непоодинокими були випадки повернення заяв про порушення справи про банкрутство і доданих до них документів у зв'язку з недодаванням до заяви таких доказів. Зокрема, незважаючи на те, що вимоги, визнані боржником, з урахуванням положень Закону належать до безспірних вимог кредиторів, господарські суди визнають недостатнім для порушення справи надання тільки двостороннього акта звіряння заборгованості за платежами до бюджету і вказують на необхідність подання саме виконавчих або розрахункових документів.

Слід зазначити, що в заяві про порушення провадження у справі про банкрутство платника податку, який має податковий борг, що виник після набрання чинності Законом № 2181, має бути викладено обставини, які підтверджують неплатоспроможність платника податку, зокрема: сума податкового боргу, а також термін його сплати, розмір пені та штрафних санкцій, реквізити податкових декларацій платника податків або податкового повідомлення, рішення контролюючого органу на скаргу платника податків, а у разі оскарження акта вищого органу в судовому порядку — відповідне судове рішення.

У разі подання органом стягнення заяви про порушення справи про банкрутство державних або комунальних підприємств у цій заяві додатково має бути зазначено відомості про суму коштів, виручених від продажу активів платника податку, які не входять до складу його цілісного майнового комплексу, реквізити і зміст звернення органу стягнення до органу виконавчої влади з пропозиціями про способи вирішення проблеми податкового боргу і відповіді органу виконавчої влади.

До заяви органу стягнення повинні додаватися копії податкової декларації або податкового повідомлення, докази їх вручення (пересилання) платнику податку, документи про продаж активів платника податків, які не входять до складу його цілісного майнового комплексу (розрахункові документи, документи про організацію та проведення торгів, угоди купівлі-продажу тощо), звернення (подання) органу стягнення і відповіді органу виконавчої влади про способи врегулювання податкового боргу. За відсутності в заяві про порушення справи про банкрутство зазначених відомостей щодо неплатоспроможності платника податку господарський суд повинен повернути цю заяву на підставі ст. 9 Закону.

Ст. 8 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" вказує на те, що суддя господарського суду відмовляє у прийнятті заяви про порушення справи про банкрутство у випадку, якщо вимоги кредиторів повністю забезпечено

Університетські наукові записки, 2008, № 2 (26), с. 169-172. www.univer.km.ua

заставою. У зв'язку з тим, що активи платника податку, який має податковий борг, передаються в податкову заставу, виникає запитання: чи має суд право відмовити в прийнятті заяви про порушення справи про банкрутство на підставі повної забезпеченості вимог ДПІ заставою.

Зрозуміло, що відповідь "так" не є обґрунтованою: податкова застава і застава в загальноцивільному значенні — це "дві великі різниці". Хоча чинне законодавство прямо не відповідає на запитання, чи є податкова застава окремим випадком застави, врегульованої цивільним законодавством, і, зокрема, Законом України "Про заставу"[5], або існує окремо від неї, аргументів вважати податкову заставу особливим видом правовідносин явно більше. Наприклад, на відміну від застави, що базується на договорі, податкова застава виникає на підставі закону № 2181.

Про відмінності цих понять свідчить п. 15 роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 24.12.99 р. № 02-5/602[6] (у редакції роз'яснення президії Вищого арбітражного суду України від 18.04.2001 р. № 02-5/467), в якому зазначено, що податкову заставу слід відрізняти від застави, котра відповідно до ст. 1 Закону про заставу є одним із способів забезпечення виконання цивільно-правових зобов'язань. Кожний з цих законів (маються на увазі Закон № 2181 і Закон про заставу) має свій власний предмет регулювання.

Більше того, в п. 5 Роз'яснення ВГСУ вказує, що господарський суд не має права відмовити у прийнятті заяви про порушення справи про банкрутство платника податків на підставі частини другої статті 8 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" за мотивом повного забезпечення вимоги кредитора податковою заставою, оскільки припис цієї норми поширюється виключно на заставу, яка забезпечує виконання грошових зобов'язань, а не на податкову заставу.

Як зазначено в п. 7.8 ст. 7 Закону України № 2181, з моменту прийняття постанови судом (господарським судом) про порушення провадження у справі про банкрутство платника податків порядок сплати податкового зобов'язання або погашення податкового боргу такого платника податків, зазначених у заяві, що направляється до суду (господарського суду), визначається згідно з нормами Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", без застосування норм Закону № 2181. Крім цього, згідно з абзацом третім преамбули Закону № 2181 "цей Закон не регулює також питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються процедури, визначені Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом".

Відповідно до ст. ст. 3 і 4 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", до боржника застосовуються позасудові та судові процедури. Судячи з усього, у преамбулі Закону № 2181 йдеться про судові процедури, до яких належать розпорядження майном боржника, мирова угода, санація (відновлення платоспроможності) боржника, ліквідація банкрута.

Як відзначає Державний комітет з питань регуляторної політики та підприємництва в листі від 25.05.2001 р. № 1-221/3362, у зв'язку з цим подання позову про визнання підприємства неплатоспроможним не належить до процедур, визначених Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом".

Разом з цим порядок "адміністрування" податкових платежів платника податків, щодо яких судом було прийнято постанову про порушення провадження у справі про банкрутство, повністю регулюватиметься положеннями Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом". Цей висновок ґрунтується на тому, що в постанові про порушення провадження у справі про банкрутство прямо зазначається про введення процедури розпорядження майном боржника, тобто саме після цього починається перша судова процедура, передбачена Законом. У цій же постанові вказується дата проведення підготовчого засідання суду, яке має відбутися, як правило, не пізніше ніж на тридцятий день від дня прийняття заяви про порушення справи про банкрутство, введення мораторію на задоволення вимог кредиторів.

Стаття рекомендована до друку кафедрою фінансів Житомирської філії Київського інституту бізнесу і технологій (протокол № 6 від 15 січня 2008 року)

[5] Про заставу: Закон України від 02.10.1992 р. // ВВР. — 1992. — № 47. — Ст. 642.

[6] Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням Закону України "Про заставу": Роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 24.12.99 р. [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.arbitr.gov.ua/documents/02-5_602_1999-12-24.html.