

**В. А. Бортняк**

кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін  
Університету економіки та права "Крок"  
(м. Київ)

УДК 336.225.68 (075.8)

## ПОДАТКОВА ЗАСТАВА ЯК СПОСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

*Податкова застава є способом забезпечення податкового зобов'язання платника податків, непогашеного у строк, вона є також одним із найефективніших способів забезпечення виконання обов'язку платника податків. Та на сьогоднішній день така процедура врегульована на низькому рівні, що породжує низький рівень ефективності її застосування.*

*Налоговий залоги являється способом забезпечення податкового зобов'язання платника податків, непогашеного в строк, він являється також одним із найефективніших способів забезпечення виконання обов'язку платника податків. Але на сьогоднішній день така процедура врегульована на низькому рівні, що знижує ефективність її застосування.*

*A tax mortgage is the method of providing tax obligation of taxpayer, unliquidated in a term, she is also one of the most effective methods of providing duty of taxpayer performance. But for today such procedure is well-regulated at low level which generates the low level of efficiency of its application.*

Виходячи з концептуальних засад розвитку державної податкової служби у галузі стягнення податкового боргу, необхідно зазначити, що одним із способів забезпечення податкового зобов'язання є податкова застава. Однак, незважаючи на те, що юридичну природу податкової застави визначено у багатьох законодавчих актах, її поняття досліджували також і такі вчені: В. О. Цівина, В. К. Шкарупа, А. М. Шульга, Л. А. Савченко, Т. О. Мацелик, Ю. М. Ковальчук, М. І. Кречетов, М. В. Коваль, В. І. Антипов, О. А. Долгий, А. М. Новицький, О. О. Долгий, А. М. Леміш, В. С. Гаркуша, В. А. Форостовець, В. Т. Білоус.

Мета статті полягає в тому, щоб на основі аналізу правової літератури та чинного законодавства України, а також узагальнень практики його застосування сформулювати та визначити юридичну природу податкової застави, а також процес реалізації майна, що перебуває у податковій заставі.

Тому для досягнення зазначеної мети необхідно виділити кілька моментів, причому, як позитивних для платників податків, так і негативних.

У першу чергу, добре те, що після втручання Конституційного Суду України, який прийняв Рішення від 24.03.2005 р., право податкової застави тепер уже не поширюється на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу [1]. Що також підтвердила і ДПАУ в Роз'ясненні № 385 [2]. Простіше кажучи, податкові органи, діючи строго в законодавчому полі, при застосуванні податкової застави не можуть сьогодні паралізувати діяльність усього підприємства через незначний податковий борг. А це позитивний момент.

Добре також те, що процедура застосування податкової застави, у принципі, досить зрозуміла і прозора, а також те, що платник податків самостійно визначає перелік активів, на які поширюється право податкової застави. Погані ж моменти, переважно (певна річ, говорити про те, що податкова застава — це яскравий приклад державної "фіскальної" політики, ми не будемо [3]. Це і так зрозуміло.

Погано ж те, що ця політика явно однобічна (приміром, за невідшкодування підприємством сум ПДВ уже давно ніхто ніякої відповідальності не несе), пов'язані з фактором "однієї людини", тобто податкового керуючого. Усього два приклади. Перший: законодавчо не затверджений перелік критеріїв, за якими податковий керуючий повинен

© Бортняк В.А., 2009.



визначати склад активів, на які поширюється право податкової застави, якщо це не зробить самостійно платник податків. А такі терміни, як “ліквідні активи” або ж “реальність для продажу”, використані в Роз’ясненні № 385, погодимось, можна розуміти як завгодно. Другий: податковий керуючий може заборонити продавати заставлені активи платника податків, якщо цінові умови або форми розрахунків такої операції можуть зменшити здатність своєчасного і повного погашення податкового боргу зазначеного платника податків. Такий висновок податковий керуючий робить на підставі свого ж висновку.

Отже, податкова застава це:

— спосіб забезпечення податкового зобов’язання платника податків, непогашеного у строк;

— самостійний інститут, специфічний вид податкових правовідносин, яким широко користуються в країнах з високорозвинутою економікою, виникає вона не внаслідок договору, як звичайна застава, а внаслідок боргу перед бюджетами всіх рівнів та державними цільовими фондами;

— це засіб забезпечення виконання зобов’язання підприємства по сплаті податків, зборів і платежів, а також надання контролюючим органам звітності;

— своєрідна майнова гарантія виконання підприємством передбачених норм податкового законодавства в обумовленому обсязі й у визначений термін, що не оформлюється в документальній формі, формі договору, а прямо передбачена Законом України № 2181 “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.

Податкова застава є також одним із найефективніших способів забезпечення виконання зобов’язку, адже при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, а це, у свою чергу, негативно впливає на здійснення їм подальшої фінансово—господарської діяльності.

Законом № 2181 (п. 8.1 ст. 8) встановлено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу [4].

Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

Право податкової застави виникає у разі [5]:

1) неподання або несвоєчасного подання платником податків податкової декларації — з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом щодо відповідного податку, збору (обов’язкового платежу) для подання такої податкової декларації.

Якщо податкова декларація не подана до податкового органу, то працівник підрозділу, який контролює своєчасність подавання податкових декларацій, у визначений день направляє підрозділу стягнення податкової заборгованості службово записку про неподання відповідної податкової декларації.

2) несплати у граничні строки суми податкового зобов’язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, — з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку.

День виникнення права податкової застави, передбаченого цим пунктом, визначається на підставі даних карток особових рахунків платників податків, що ведуться контролюючими органами відповідно до чинного законодавства;

3) несплати у граничні строки суми податкового зобов’язання, визначеної контролюючим органом, — з дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного у податковому повідомленні. День виникнення права податкової застави визначається на підставі даних карток особових рахунків платників податків, що ведуться контролюючими органами відповідно до чинного законодавства.

Право податкової застави виникає одночасно з виникненням податкового боргу, поширюється на всі активи платника податків. Податкова застава — один із видів публічних обтяжень. Податковий орган зобов’язаний зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі застав. За порушення правил проведення операцій з заставними активами діючим законодавством передбачено фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність.

Предметами податкової застави можуть бути: рухоме та нерухоме майно, майнові та немайнові права; майно, яке відповідно до законодавства України може бути відчужене заставодавцем та на яке може бути звернене стягнення; майно, яке стане власністю заставодавця після виникнення права податкової застави, у тому числі продукція, плоди



та інші прибутки (майбутній урожай, приплід худоби тощо) [6].

З другої сторони предметами податкової застави не можуть бути: національні культурні та історичні цінності, що перебувають у державній власності і занесені до Державного реєстру національного культурного надбання; вимоги, що мають особистий характер, а також інші вимоги, застава яких забороняється законом; об'єкти державної власності, приватизація яких заборонена законодавчими актами, а також майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, у тому числі казенних підприємств; майно та кошти благодійних організацій; приватизаційні папери; майно громадян, на яке не може бути звернення стягнення за виконавчими документами [6, с. 41-42].

Порядок встановлення відповідних строків сплати сум податкових зобов'язань закріплений у Законі України № 2181. Право податкової застави поширюється на будь—які види активів платника податків, що перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь—які інші активи, на які платник податків набуває прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої застави більше десяти днів. З метою захисту інтересів кредиторів платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити майбутніх кредиторів про податкову заставу та про характер і розмір забезпечення цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом, як—то:

а) купівля чи продаж, інші види відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого Майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових і немайнових прав, що використовуються у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування привілейовуються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт і послуг за кошти за цінами, не меншими за звичайні;

б) використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих або "портфельних інвестицій", а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, усунюку вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів;

в) ліквідація об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс—мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління.

Для своєчасного узгодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого органу податкового керуючого. Для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільної—правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, в якому роз'яснюється зміст операції та фінансово—економічні наслідки її проведення. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення такої операції, якщо за його висновками цінові умови та/або форми розрахунку за такою операцією призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. Якщо припис не видається протягом десяти робочих днів з моменту надходження зазначеного запиту, операція вважається узгодженою.

Повноваження податкового керуючого закріплені в Положенні про призначення, звільнення та компетенцію податкового керуючого, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 2 серпня 2001 року № 312 [7]. Податкова застава є тимчасовим примусовим заходом, спрямованим на забезпечення належного виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. У п. 8.7 ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" передбачено підстави зупинення податкової застави.



Активи платника податків звільнюються від податкової застави з дня:

а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку з неподанням або несвочасним поданням податкової декларації — з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом (за умови, якщо немає порушень платником податків вимог, визначених абзацом другим підп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 вказаного Закону);

б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом;

в) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи-платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб;

г) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу;

г) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством;

д) прийняття рішення про арешт активів платника податків — на строк дії такого арешту;

е) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження;

е) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкових зобов'язань (крім податкового боргу) або досягнення податкового компромісу у разі, якщо умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави;

ж) прийняття окремого рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства. Підставою для звільнення активів підприємства з-під податкової застави та її виключення з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, визначених підп. "а" — "ж" підп. 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону.

Перелік відповідних документів визначається за правилами, встановленими Кабінетом Міністрів України. Законом "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами" також передбачені обмеження щодо застосування податкової застави. За запитом платника податків, що має податковий борг, податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів такого платника податків з—під податкової застави, якщо такий податковий орган визначає, що звичайна вартість інших активів, які залишаються у податковій заставі, перевищує суму податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів, з урахуванням сум будь-яких інших прав дійсних вимог до активів такого платника податків, які мають пріоритет над таким правом податкової застави.

Механізм використання податкової застави як способу забезпечення податкового зобов'язання органами податкової служби деталізований у Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби, затвердженому наказом Державної податкової адміністрації України від 28 серпня 2001 року № 338.

Податкова застава є тимчасовим обмеженням прав платника податків щодо розпорядження заставленими активами, яке виникає у зв'язку з невиконанням або несвочасним виконанням платником зобов'язань щодо сплати податків, встановлених Конституцією та законами України. Право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків незалежно від форми власності, а виникнення права податкової застави не передбачає обов'язкової реалізації цих активів. Право на здійснення підприємницької діяльності може бути законодавчо обмежене з метою захисту будь-якого публічного інтересу, зокрема для забезпечення соціальної спрямованості економіки. Таке обмеження може бути здійснене також шляхом встановлення імперативного порядку виникнення права податкової застави на активи платника податків, а отже, оспорювані



суб'єктом права на конституційне подання норми Закону відповідають Конституції України.

Застосування податкової застави, а також реалізація майна, що знаходиться у податковій заставі працівниками податкової служби є одним із основних заходів по зменшенню заборгованості платників податків до бюджетів всіх рівнів. Однак, поміж повноважень працівників податкової служби є відсутність у переліку прав, передбачених Законом України "Про державну податкову службу в Україні" [8] для органів державної податкової служби, права на застосування податкової застави, хоч механізм її реалізації визначений Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Необхідність внесення змін випливає з преамбул вищезазначених законів.

З метою врегулювання питання відповідності обов'язків працівника податкової служби до завдань та функцій покладених на органи державної податкової служби вважаємо за необхідне внести зміни до Закону України "Про державну податкову службу в Україні", а саме доповнити ст. 2 вказаного Закону словами: "... здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тим, майно яких перебуває в податковій заставі та здійснення в межах своїх повноважень контролю за обміном, зберіганням, оцінкою та реалізацією конфіскованого та іншого належного державі майна".

#### Список використаних джерел

1. Рішення Конституційного суду України від 24.03.2005 р., № 2—рп/2005 у справі про податкову заставу [Електронний ресурс]. Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v002p10-05>.
2. Про затвердження податкового роз'яснення: Наказ Державної податкової адміністрації України від 06.07.2006 р., № 385 [Електронний ресурс]. Державна податкова адміністрація України. — Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/sta/1915-STA05.html>.
3. *Бортняк В. А.* Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно—правовий аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. А. Бортняк; Національний ун—т держ. податкової служби України. — Ірпінь, 2008. — 18 с.
4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р., № 2181—III // ОВУ. — 2001. — № 7. — Ст. 259.
5. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової адміністрації України : за станом на 28 серпня 2001 р. [Електронний ресурс]. Державна податкова адміністрація України. — Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=60159&cat\\_id=79220&time=119936651955](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=60159&cat_id=79220&time=119936651955)
6. Організація стягнення податкового боргу : Навч. посіб. / [Шкарупа В. К., Цивіна В. О., Ковальчук Ю. М., Мацелик Т. О.]. — Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. — С. 41.
7. Податковий керуючий: права та обов'язки. Новини Державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс]. Державна податкова адміністрація України. — Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=108176&cat\\_id=90616](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=108176&cat_id=90616) control/uk/publish/article;sessionid=2FB8EA37FFDA32B8B342FACD5EC395677art\_id=108176&cat\_id=90616.
8. Про державну податкову службу в Україні : Закон України від 04.12.1990 року // ВВР. — 1991. — № 6. — Ст. 37.

*Рекомендовано до друку кафедрою цивільно-правових дисциплін  
Університету економіки та права "Крок"  
(протокол № 7 від 16 березня 2009 року)*

Надійшла до редакції 24.04.2009  
Рекомендована до друку 19.06.2009



