

ПРАВОМІРНА ЛІКВІДАЦІЯ АКТИВІВ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ, ЩО ПЕРЕБУВАЮТЬ У ПОДАТКОВІЙ ЗАСТАВІ

На сучасному етапі розвитку податкових відносин в Україні важливого значення набуло формування системи чинників, спрямованих на повне та своєчасне надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів. До таких чинників слід віднести заходи юридичної відповідальності, а також способи забезпечення виконання податкового зобов'язання, серед яких значну роль відіграє право податкової застави.

Податкова застава – це самостійний інститут, специфічний вид податкових правовідносин, яким широко користуються в країнах із високорозвиненою економікою. Виникає вона не внаслідок договору, як звичайна застава, а через борг перед бюджетом усіх рівнів та державними цільовими фондами.

Ліквідація активів платників податків у період перебування активів у податковій заставі без попереднього письмового узгодження з податковим органом передбачає кримінальну відповідальність для посадових осіб платника податків за фактами ухилення від оподаткування та перевищення влади або службових повноважень [1, с. 920].

З іншого боку, вчинення вищезазначених дій одночасно завдає збитків державі найменші з яких полягають у необхідності у перереєстрації права податкової застави, а найбільші – у втраті об'єктів податкової застави та неможливості забезпечити сплату податків і гарантування надходжень до бюджетів усіх рівнів і зборів до державних цільових фондів.

Підпунктом 8.6.1 п. 8.6. ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III визначено, що 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 прирівнюються 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.

Правовідносини, що виникають у господарській діяльності підприємств агропромислового комплексу України, не завжди є стандартними та належним чином врегульовані нормами чинного законодавства. Це обумовлюється тим, що підприємства, основним видом діяльності яких є виробництво сільськогосподарської продукції, найчастіше не мають власного майна та майна, яке знаходиться у повному господарському віданні підприємства, що згодом може бути безпосереднім об'єктом податкової застави.

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 набуває прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу [2, с. 259].

Земельні ресурси підприємства найчастіше є земельними ділянками (паями) населення, які передані останніми в оренду та перебувають у суб'єкта господарювання на праві оперативного управління та не можуть бути об'єктами права податкової застави. Будівлі, споруди, обладнання та транспортні засоби є майновими частками (паями) населення та перебувають у користуванні підприємства також на праві оперативного управління.

Таким чином, майже завжди єдиним ліквідним активом підприємств агропромислового комплексу є продукція незавершеного виробництва – посіви сільськогосподарських культур. Тому з метою захисту інтересів бюджетних споживачів дані активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу.

Пунктом 8.3 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III визначено, що податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі застав за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів. При реєстрації активів податковий орган повинен вказати назву, обсяг активів та його ринкову або балансову вартість, у зв'язку з чим безпосереднім об'єктом права податкової застави є індивідуально визначений актив, що перебуває у власності платника податків або у його повному господарському віданні.

За рахунок активів, які перебувають у податковій заставі, податковий орган має право здійснювати заходи, визначені чинним законодавством, із погашення податкового боргу в повному обсязі, що визначається на момент фактичного погашення, включаючи пеню та штрафні санкції [3, с. 1297].

Серед наукових публікацій, тільки незначна кількість дисертаційних робіт присвячена праву податкової застави як в Україні, так і в Російській Федерації, (Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2005; Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: дис... канд. юрид. наук. – М., 2004). Окремі питання застосування податкової застави розглядалися у працях науковців України та Російської Федерації: Г. В. Беха, Я. О. Берназюка, Л. К. Воронової, О. О. Гогіна, М. В. Карасьової, Ю. О. Крохіної, М. П. Кучерявенка, О. А. Лукашева, О. А. Ногіної, К. Ю. Тотьєва, С. Д. Шаталова, Н. О. Шевельової. Проте у цих наукових роботах не розглядаються питання ліквідації активів у період дії права податкової застави та її правомірності.

Метою даної статті є дослідження загальних теоретичних і практичних питань ліквідації активів платника податків у період дії права податкової застави, а також визначення правомірної реалізації активів, що перебувають у податковій заставі.

Наказом ДПА України від 28.08.2001 р. №338 затверджено Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби. Його розроблено з метою забезпечення практичного впровадження вимог ст. 8 Закону України від 21.12.2000 р. №2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Платник податків самостійно визначає перелік активів, на які може бути розповсюджено право податкової застави. Якщо платник податків самостійно не визначає такі активи або визначені платником податків активи не можуть бути використані як джерело погашення податкового боргу (не є ліквідними та реальними для продажу), податковий керуючий зобов'язаний самостійно визначити у присутності платника податків (його посадових осіб) склад активів, на які може бути розповсюджено право податкової застави.

Пунктом 23 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №2 «Баланс», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за №396/3689 встановлено, що у статті «Незавершене виробництво» фіксуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами. Таким чином, посіви сільськогосподарських культур є активом незавершеного виробництва.

Згідно зі ст. 24 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №2 «Баланс», затвердженого наказом Міністерства фінансів Укра-

їни від 31 березня 1999 р. №87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за №396/3689, у статті «Готова продукція» фіксуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена, які пройшли випробування, приймання, та укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

Таким чином, зібрані посіви сільськогосподарських культур внаслідок природних умов автоматично перетворюються із активів незавершеного виробництва в активи готової продукції – нового врожаю. З метою виконання вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №2 «Баланс», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за №396/3689, платник податків зобов'язаний зняти з балансу підприємства продукцію незавершеного виробництва – посіви сільськогосподарських культур та відобразити у балансі готову продукцію – новий урожай.

Навіть якби новий урожай – готову продукцію не було зібрано, первинний актив – посіви сільгоспкультур все одно перестав би існувати внаслідок природних чинників, а не умисних дій посадових та службових осіб платника податків, активи якого перебувають у податковій заставі.

Отже, активи платника податків, які перебували у податковій заставі внаслідок дії природних явищ, часу, виробничого циклу та інших чинників набувають нових властивостей. Фактично первинний актив – продукція незавершеного виробництва – перестає існувати, ліквідуючись внаслідок природних процесів, а не дій посадових осіб платника податків.

Як зазначалось раніше, на нормативно-правовому рівні вичерпно окреслені обставини, що виключають обов'язок платника податків узгоджувати операції щодо ліквідації активів, які перебувають у податковій заставі. До таких обставин віднесено:

- ліквідацію активів унаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин);
- ліквідацію активів відповідно до рішень органів державного управління.

Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III не передбачено відповідальність за ліквідацію активів, що перебувають у податковій заставі, без попереднього письмового узгодження з податковим органом.

Із набранням чинності ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III платник податків, активи якого перебувають у податковій заста-

ві, вільно розпоряджається своїм майном, майновими та немайновими правами, що використовуються у його підприємницькій діяльності (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування пріврівнюються до підприємницької), а саме: готовою продукцією, товарами і товарними запасами, роботами та послугами за їх звичайними цінами.

При реєстрації в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна у Заяві про реєстрацію обтяження рухомого майна до підрозділу «Рухоме майно, крім описаного вище за серійними номерами» розділу «Опис предмета обтяження» вноситься запис: «Активи платника податків згідно з Актом опису від (дата складання акту) N ____». Для цього активи, які є предметом податкової застави, описуються в Акті в момент вручення першої податкової вимоги або в будь-який інший момент, коли можна здійснити такий опис. До Акту включаються ліквідні активи, які можна використати як джерело погашення податкового боргу (реальні для продажу на публічних торгах). Опис заставних активів здійснюється таким чином, щоб згодом такі активи можна було ідентифікувати. Тобто, крім найменування заставних активів, указується їх детальна характеристика: вага, метраж, розмір, вид, колір, товарний знак, проба, виробнича марка, дата випуску, ступінь зносу тощо.

Отже, новий актив «Готова продукція» може бути вільно реалізовано платником податків на підставі цивільно-правових угод без попереднього письмового узгодження з податковим органом, оскільки отримана готова продукція не зазначена в реєстрі обтяжень рухомого майна та акті опису активів, що перебувають у податковій заставі як безпосередній об'єкт права податкової застави.

Відчуження нового активу «Готова продукція» (новий урожай), незважаючи на перехід права власності та зміну власника, також не можна вважати відчуженням безпосереднього активу права податкової застави, оскільки в реєстрі обтяжень рухомого майна та акті опису активів, що перебувають у податковій заставі, взагалі зазначений інший вид активу – «Незавершене виробництво» (посіви сільгоспкультур). Відповідальність за здійснення операцій з активами стосується лише тих активів, на які поширюється право податкової застави, а отже, застосування штрафу у розмірі 100% вартості реалізованого активу щодо платника податків з боку податкових органів є неправомірним.

Таким чином, незважаючи на чітку та скоординовану роботу податкових органів, зобов'язання платника податків перед державою зі сплати податків та зборів до державних цільових фондів захищаються не забезпеченими податковою заставою.

На наш погляд, щоб підвищити ефективність правового регулювання зазначених правовідносин, необхідно вдосконалити пра-

вовє регулювання ліквідації активів платників податків у період дії податкової застави.

Для цього слід, по-перше, викласти підпункт 8.6.1 п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III у такій редакції: «ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин); ліквідації відповідно до рішень органів державного управління або правомірної ліквідації активів платника податків».

По-друге, на нормативно-правовому рівні треба дати визначення правомірної ліквідації активів, доповнивши розділ «Визначення термінів» Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181-III таким тлумаченням терміна:

Правомірна ліквідація активів – це дія або подія, що відбувається внаслідок природних явищ, часу, виробничого циклу та інших природних чинників, що впливає на активи платника податків та призводить до припинення їх існування (не включаючи ліквідацію (списання) з погляду економічної ефективності, ліквідацію активів внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин), ліквідацію активів відповідно до рішень органів державного управління). Платник податків не пізніше ніж за 10 календарних днів до правомірної ліквідації активів зобов'язаний письмово повідомити податковий орган про здійснення правомірної ліквідації активів, що перебувають у податковій заставі.

Таке поняття обумовлюватиме обов'язок платника податків при здійсненні правомірної ліквідації активів обов'язково повідомляти про це податковий орган. У свою чергу, податковий орган матиме змогу здійснити опис нового активу, застосувати право податкової застави й таким чином забезпечити захист бюджетних інтересів.

По-третє, слід установити відповідальність у вигляді штрафу щодо платників податків, які не повідомили про правомірну ліквідацію активів, що перебувають у податковій заставі.

Таким чином, порушені у статті проблемні питання правомірної ліквідації активів, що перебувають у податковій заставі, потребують більш глибокого дослідження і подальшої розробки.

Список літератури: 1. Кримінальний Кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. №2341-III. // Офіційний Вісник України. – 2001. – №21. – С. 920. 2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Офіційний Вісник України. – 2001. – №7. – С. 259. 3. Про затвердження Порядку стягнення коштів та продажу інших активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2002 р. №538 // Офіційний Вісник України. – 2002. – №16. – С. 1297.

Надійшла до редакції 29.10.08