

До питання про застосування

податкової застави у судовій практиці



К. В. Конюшко

суддя Вищого адміністративного суду України

У статті аналізуються рішення судів, що стосуються застосування податкової застави та надається авторське бачення розв'язання цієї проблеми.

Ключові слова: судові спори, податкова застава, платники податків, податкові органи.

В статье анализируются решения судов, которые касаются применения налогового залога и дается авторское видение решения этой проблемы.

Ключевые слова: судебные органы, налоговый залог, плательщики налогов, налоговые органы.

Court's decision as to use of tax mortgage are analysed and author opinion about solution of this problem is given in this article.

Keywords: judicial contest, tax mortgage, taxpayers, tax authorities.

Судові спори, пов'язані із застосуванням податкової застави до активів платників податків, були і залишаються достатньо поширеними у практиці адміністративних судів України. На сьогодні певні ускладнення викликає застосування положень ст. 8 Закону України «Про порядок пога-

шення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [1] (далі – Закон № 2181) в частині визначення обсягу податкової застави.

Представники науки фінансового права, як українські, так і зарубіжні, приділяють увагу способам забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків і зборів, в тому числі, й податковій заставі, описують особливості визначення її обсягу тощо. Так, М. П. Кучерявенко відзначає, що при регулюванні податкової застави досить актуальна проблема визначення суми податку, яку необхідно забезпечити цим способом. Науковець зауважує, що забезпечувальний податковий обов'язок передбачає облік кількох складових: суми податку, що підлягає сплаті; суми донарахувань, пені, що пов'язані з несвоєчасним або неповним виконанням податкового обов'язку; суми витрат, які пов'язані з витратами на утримання майна, що перебуває у податковій заставі, та витратами із звернення стягнення на нього [3, с. 454; 2, с. 331]. Російський науковець О. У Латипова пише про те, що із змісту ст. 337 Цивільного кодексу Російської Федерації випливає: вартість предмета застави може бути меншою, ніж сума податкового обов'язку платника податку й відповідної пені, яка виникла у зв'язку з несвоєчасною сплатою податку [4, с. 62 – 63]. Рішення Конституційного суду України № 2-рп/2005 від 24 березня 2005 р. коментував на сторінках «Вісника податкової служби України» В. Тарасенко [5]. Але окремого дослідження щодо застосування податкової застави в судовій практиці з посиланням на рішення судів на сьогодні в Україні не здійснювалося. Тому метою цієї статті є аналіз рішень судів, що стосуються

вказаної проблеми, та надання авторського бачення її розв'язання.

24 березня 2005 р. Конституційним Судом України було винесено Рішення № 2-рп/2005 (далі – Рішення № 2-рп/2005), яким визнано неконституційним підпункт 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. У Рішенні № 2-рп/2005 зазначено таке: «Положення підпункту 8.2.2 пункту 8.2 статті 8 Закону передбачає поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, які перебували на момент виникнення такого права в його власності (повному господарському віданні), 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. Із змісту цього положення випливає, а практика його застосування підтверджує, що право податкової застави поширюється практично на всі види активів платника податків. При цьому не враховується адекватність суми податкового зобов'язання чи податкового боргу з розміром заставлених активів платника податків, що не сприяє справедливому вирішенню питань застосування права податкової застави між суб'єктами податкових правовідносин. На думку Конституційного Суду України, розмір податкової застави, виходячи із загальних принципів права, повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмежен-

ня розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу. Поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. З огляду на викладене положення підпункту 8.2.2 пункту 8.2 статті 8 Закону, яке передбачає можливість поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків незалежно від суми податкового боргу, порушує справедливе вирішення питань застосування права податкової застави (статті 8, 42 Конституції України), тобто є неконституційним».

Винесення Конституційним Судом України Рішення № 2-рп/2005 викликало певні зміни у практиці розгляду справ, пов'язаних із застосуванням податкової застави до активів платників податку.

Проблемним для правозастосування виявилось питання щодо правомірності поширення податкової застави на всі активи платника податків у тому разі, якщо податкова застава виникла до набрання чинності Рішенням № 2-рп/2005.

Тривалий час в адміністративних судах складалася практика, відповідно до якої податкова застава, що виникла до 24.03.2005, тобто до набрання чинності Рішенням № 2-рп/2005, зберігала свою дію в повному обсязі. При цьому судові рішення мотивувалися тим, що відповідно до припи-

сів частини другої ст. 152 Конституції України закони, інші правові акти або їх окремі положення, що визнані неконституційними, втрачають чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України рішення про їх неконституційність. Отже, положення підпункту 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону № 2181 втратили чинність з 24.03.2005 р., з чого випливає, що рішення Конституційного Суду України стосовно розповсюдження права податкової застави на активи боржників з урахуванням їх сум податкового боргу стосуються тих платників податків, активи яких передаються у податкову заставу, починаючи з 24.03.2005 р. У разі, якщо активи платника податків потрапили у податкову заставу до 24.03.2005 р. – право податкової застави поширювалося на будь-які види активів платника податків.

Разом із тим, у постанові Верховного Суду України від 09.12.2008 р. у справі за позовом Державного підприємства «Макіїввугілля» до Державної податкової інспекції у м. Макіївці про визнання недійсним рішення (далі – Постанова ВСУ від 09.12.2008 р.) було зроблено висновок про те, що податкова застава не може бути поширена на все майно платника податків, незалежно від дати виникнення податкової застави, зокрема до чи після набрання чинності Рішенням № 2-рп/2005. Так, у Постанові ВСУ від 09.12.2008 р. зазначено таке: «Скасовуючи рішення судів першої і апеляційної інстанцій про задоволення позову й ухвалюючи нове рішення про відмову у задоволенні позову, суд касаційної інстанції дійшов висновку, що вимоги щодо розповсюдження права податкової застави на активи боржників з урахуванням їх сум податкового боргу стосуються тих

платників податків, активи яких передаються у податкову заставу починаючи з 24 березня 2005 року. Виходячи з вимог пункту 13.2 статті 13 Закону № 2181, відповідач прийняв правомірне рішення про поширення податкової застави на все майно боржника. На думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного суду України, цей висновок є помилковим з таких підстав. Статтею 8 Закону № 2181 визначено загальні положення про податкову заставу, її зміст, час виникнення, межі. Стаття 13 цього Закону, на пункт 13.2 якої послався начальник ДПІ при прийнятті спірного рішення, урегульовує порядок погашення податкових зобов'язань або податкового боргу при реорганізації платника податків. Спірне рішення ДПІ було прийнято 1 червня 2005 року. 24 березня 2005 року набрало чинності Рішення № 2-рп/2005. Цим рішенням визнано неконституційним підпункт 8.2.2 пункту 8.2 статті 8 Закону № 2181 в частині поширення права податкової застави на будь-які активи платника податків без врахування суми його податкового боргу. На думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, розмір податкової застави не може перевищувати розмір податкового боргу, незалежно від того, на яку статтю зазначеного закону посилається ДПІ, враховуючи загальні принципи права та конституційні вимоги розміреності і справедливості. Саме із таких засад виходив Конституційний Суд України, постановляючи вказане вище рішення. При цьому він також зазначив, що поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи по-

даткового боргу, тобто є неадекватною, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. За таких обставин, при вирішенні питання про поширення права податкової застави на активи позивача при його реорганізації, начальник ДПІ повинен був урахувати зазначене Рішення № 2-рп/2005».

У постанові Верховного Суду України від 17.11.2009 р. у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства «Київхімволокно» до Державної податкової інспекції у Деснянському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення (далі – Постанова від 17.11.2009 р.) було черговий раз наголошено на необхідності врахування співмірності обсягу податкової застави із розміром податкового боргу платника податків.

У Постанові від 17.11.2009 р., зокрема, зазначено, що: «Скасовуючи рішення судів попередніх інстанцій, Вищий адміністративний суд України виходив з того, що право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, якщо активи платника податків потрапили у податкову заставу до 24 березня 2005 року. Проте з обґрунтованістю такого висновку погодитися не можна з таких підстав. Судами попередніх інстанцій встановлено, що позивач, без попереднього погодження із податковим органом, уклав договори від 31 липня 2006 року (дарування і міни) на відчуження цінних паперів, які перебували у податковій заставі. У зв'язку з цим, ДПІ застосувала до позивача штрафні санкції відповідно до підпункту 17.1.8 пунк-

ту 17.1 статті 17 Закону № 2181 на суму здійснених операцій з відчуження активів, що перебували у податковій заставі. У статті 8 Закону № 2181 викладено загальні положення виникнення права податкової застави, її змісту, часу виникнення, обмеження щодо її застосування. Оскаржуване податкове повідомлення-рішення було прийнято після прийняття Конституційним Судом України Рішення, яким визнано неконституційним положення підпункту 8.2.2. пункту 8.2. статті 8 Закону № 2181 в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу. Враховуючи загальні принципи права та конституційні вимоги справедливості та розмірності, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України вважає, що розмір податкової застави не може суттєво перевищувати розмір податкового боргу. Саме з таких засад виходив Конституційний Суд України, постановляючи згадане Рішення, в якому зазначив, що поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. Помилковим є також посилення Вищого адміністративного суду України на те, що судами попередніх інстанцій не встановлено дату виникнення права податкової застави, а також не з'ясовано, чи діяла податкова застава на час здійснення позивачем операцій з відчуження майна та у якому розмірі. Ухвалюючи рі-

шення, суди першої та апеляційної інстанцій керувалися тим, що податкова застава позивача виникла на підставі податкової вимоги № 2/1116 від 7 липня 2004 року щодо сплати боргу за землю на загальну суму 165 117,15 грн. Станом на 1 січня 2006 року заборгованість позивача перед бюджетом була погашена. Інших податкових вимог відповідач на адресу позивача не направляв. При цьому до податкової застави було включено всі активи позивача, а відповідач, після прийняття Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 року, не провів опису активів позивача, що перебувають у податковій заставі, тоді як для досягнення критерію співрозмірності між податковим зобов'язанням і сумою активів, що перебувають в податковій заставі, повинен був це зробити».

За змістом ст. 124 Конституції України, система правосуддя України базується на принципі заальнообов'язковості судових рішень. У зв'язку з цим правові позиції Верховного Суду України, висловлені в судових рішеннях по конкретних справах, є обов'язковими для врахування іншими судами під час здійснення ними правосуддя.

З огляду на викладене, видається доцільним ретельно дослідити зміст правових позицій Верховного Суду України у справах, пов'язаних із застосуванням податкової застави.

Вивчення наведених вище правових позицій Верховного Суду України, на наш погляд, засвідчує наступне. В обох наведених випадках предметом розгляду була правомірність рішень податкового органу, винесених після набрання чинності Рішення № 2-рп/2005. Так, в одній справі спірне рішення податкового орга-

ну було прийнято 01.06.2005 р., а в іншій справі – у 2006 р. При цьому у вказаних постановках Верховний Суд України розкриває зміст обов'язку податкового органу, що виник у нього після набрання чинності розглядуваним Рішенням № 2-рп/2005. На думку Верховного Суду України, податковий орган з метою дотримання співрозмірності між обсягом податкової застави та сумою податкового боргу платника податків зобов'язаний був провести опис активів платника податків. Таким чином, можна зробити висновок, що Верховний Суд України наголошує на тому, що з моменту прийняття відповідного Рішення Конституційного Суду України № 2-рп/2005 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, згідно зі вказаними висновками, правомірним можна визнати перебування у податковій заставі лише тих активів, вартість яких відповідає сумі податкового боргу платника податків. Відтак, податкова заставка щодо решти активів платника податків повинна втрачати свою чинність із набранням чинності Рішення № 2-рп/2005.

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 Рішенням № 2-рп/2005. Незалежно від дати виникнення права податкової застави (до чи після винесення Конституційним Судом України Рішення № 2-рп/2005) обсяг цієї податкової застави повинен

зменшитися до розміру, співставного із сумою податкового боргу платника податків.

У цьому контексті правова позиція Верховного Суду України узгоджується з приписами ч. 2 ст. 152 Конституції України, відповідно до якої закони, інші правові акти або їх окремі положення, що визнані неконституційними, втрачають чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України рішення про їх неконституційність.

Правовідносини, що виникають при застосуванні податкової застави, є триваючими. Дійсно, податкова заставка виникає як юридичний факт одночасно із виникненням податкового боргу і продовжує існувати до моменту повного його погашення.

Відповідно до ст. 69 Закону України «Про Конституційний Суд України», Рішення і висновки Конституційного Суду України рівною мірою є обов'язковими до виконання. Відтак, існуюче на момент набрання чинності Рішенням № 2-рп/2005 право податкової застави підлягало трансформації з метою приведення у відповідність до правової позиції Конституційного Суду України. Разом із втраченою конституційністю підпункту 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 право податкової застави могло зберігатися лише в тому обсязі, яке відповідає Конституції України, тобто співрозмірному із сумою податкового боргу платника податків. Саме із цією обставиною пов'язане виникнення у 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, на чому наголошує Верховний Суд України. Разом із тим, відповідній трансформації може підлягати лише те право податкової застави, яке (незалежно від дати його виникнення) існувало на момент прийняття Рішення № 2-рп/2005.

Якщо ж податкова застава на момент прийняття Рішення № 2-рп/2005 була припинена на підставі однієї з обставин, зазначених у підпункті 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону № 2181, то зміна правовідносин у такому разі є неможливою. В такому випадку слід визнати, що відповідні дії податкових органів із реалізації права податкової застави були вчинені на підставі норм Закону № 2181, які не були визнані неконституційними на час вчинення таких дій.

Тому, згідно з ч. 2 ст. 19 Конституції України податкові органи не лише мали право, а й були зобов'язані вживати заходів із поширення податкової застави на всі активи платника податків, оскільки саме таку вимогу містив Закон № 2181.

Враховуючи наведене, з 24.03.2005 р., тобто з дати набрання чинності Рішенням № 2-рп/2005, у податкових органів відсутнє право приймати рішення, спрямовані на поширення податкової застави на всі активи платника податків. Право податкової застави з моменту прийняття Рішення № 2-рп/2005 може поширюватися лише на ті активи платника податків, що еквівалентні розміру його податкового боргу. З 24.03.2005 р. активи платника податків, вартість яких перевищує розмір його податкового боргу, звільняються з-під податкової застави.

Водночас, на нашу думку, рішення податкових органів, прийняті до цієї дати, не можуть вважатися проти-

правними, оскільки були прийняті на виконання конституційних на момент їх вчинення норм Закону № 2181. Відповідно, у платника податків відсутнє право вимагати ревізії правомірності дії податкових органів, вчинених на реалізацію права податкової застави до 24.03.2005 р.

Вважаємо, що викладені висновки відображають об'єктивний баланс між публічними і приватними інтересами під час розгляду судами справ, пов'язаних із застосуванням податкової застави. Тому сподіваємося, що й надалі судова практика ґрунтуватиметься на розглядуваних правових позиціях, які дозволяють об'єктивно і всебічно розв'язувати на практиці спірні питання щодо обсягу податкової застави.

Література

1. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III із змінами і доповненнями // Урядовий кур'єр. – 21.02.2001. – № 33.
2. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
3. Кучерявенко М. П. Курс налогового права: В 6 т. – Т. III: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с.
4. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов [Текст] / Е. У. Латыпова; Под ред. д. ю. н., проф. Е. Ю. Грачевой. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 128 с.
5. Тарасенко В. Коментар фахівця // <http://www.visnuk.com.ua>