

Summary

The article highlights the peculiarities of the legal regulation method of state purchases; analysis of theoretical examination of this issue. The author outlines a string of problems which restrain development and improvement of procurement; states direction of further research of the legal regulation method of state purchases conception.

Key words: state procurement, tender, legal regulation method.

Отримано 23.11.2009

О. В. ЯЦЮК

Ольга Віталіївна Яцюк, кандидат юридичних наук, заступник начальника кафедри Національного університету Державної податкової служби України

**ПОДАТКОВА ЗАСТАВА ТА ЗАСТАВА МАЙНА ЯК СПОСІБ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ
ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ ТА РОСІЙСЬКОЇ ФЕДЕРАЦІЇ
(ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ)**

Наповнення державного бюджету України за рахунок забезпечення погашення податкового боргу є однією із основних функцій Державної податкової служби України. Спеціальні правові режими запобігання можливим ухиленням від погашення податкового боргу платником податків, а, відповідно, втраг у наповненні основної статті бюджетів різних рівнів, передбачені Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі – Закон №2181)¹.

Питання способів забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків, досліджувалися як науковцями (І. Бабіним², О. Долгим³, Г. Забарним⁴, В. Кириченком⁵, Н. Рев'юком⁶, О. Коноферчуком⁷, С. Позняковим⁸ та ін.), так і практиками (О. Радзівським⁹, О. Чубко¹⁰ та ін.). У цих наукових роботах визначено поняття, зміст та завдання податкової застави, податкової поруки, адміністративного арешту активів, пені. Також акцентовано увагу на деяких проблемах правозастосування вказаних інститутів, запропоновані шляхи їх розв'язання. Проте, зазначені пропозиції лише частково були враховані законодавцем, а більшість питань, що мають важливе значення на практиці, зокрема, стосовно співвідношення предмета податкової застави та податкового боргу платника податків, моменту виникнення права податкової застави, на рівні Закону не врегульовані. Враховуючи, що названий інститут сформований та діє в українському правовому полі відносно нетривалий період часу, а також у зв'язку з тим, що застосування податкової застави, пов'язано із суттєвими обмеженнями конституційних прав людини і громадянина, залишаються дискусійними, актуальними та потребують виваженого осмислення питання ефективності забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків.

Тому метою цієї статті є вироблення пропозицій перспективних напрямів вдосконалення ефективності застосування способів забезпечення погашення податкового зобов'язання в Україні.

Відповідно до мети статті, сформульовані такі завдання: 1) розглянути систему способів, забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів відповідно до Податкового кодексу РФ; 2) визначити місце податкової застави серед способів забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків відповідно до національного

законодавства; 3) проаналізувати проблеми дотримання конституційних прав і свобод людини та громадянина під час застосування податкової застави; 4) провести порівняльно-правовий аналіз податкової застави в Законі України № 2181 та застави майна платника податків в Податковому кодексі РФ; 5) запропонувати напрями підвищення ефективності застосування зазначеного інституту податкового права України.

Способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів визначені у п. 11 Податкового кодексу РФ, ч. 1 ст. 72 передбачено їх перелік, до якого віднесено: заставу майна, поручительство, пеню, призупинення операцій на рахунках у банках, накладення арешту на майно платника податків¹¹.

У Законі № 2181 зазначений перелік відсутній. Разом із тим, у п. 1 ст. 8 Закону № 2181 передбачено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Далі, п. 8 ст. 8 Закону № 2181 визначено, що податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у разі, коли банк-резидент поручається за нього. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків із погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначені цим Законом. Адміністративний арешт активів платника податків називається виключним способом забезпечення можливості погашення його податкового боргу (п.п. 1.1. ст. 9 Закону № 2181)¹². Таким чином, можна сказати, що у Законі № 2181 передбачені такі способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків та зборів: податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів платника податків.

Проте, у наукових джерелах пропонується перелік способів забезпечення виконання податкового обов'язку дещо ширший від вищевизначеного, так В. Кириченко до нього включає пеню¹³. С. Позняков способами забезпечення виконання податкового зобов'язання називає: податковий компроміс, податкову заставу, податкову поруку, адміністративний арешт активів платника податків, пеню¹⁴. Таке доповнення не є незаперечним оскільки у Законі № 2181 зазначено, що «пеня – це плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання» (п. 1.4. ст. 1 Закону № 2181). Податковий компроміс – це рішення спору, яке полягає в задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом (п. 2.7. ст. 5 Закону № 2181)¹⁵. Відповідно, ні пеня, ні податковий компроміс безпосередньо у Законі № 2181 способами забезпечення виконання податкового зобов'язання не названі.

У межах цієї статті вважаємо доцільним розглянути, у першу чергу, податкову заставу, оскільки саме цей спосіб поряд із адміністративним арештом активів, в Законі № 2181 визначені як способи забезпечення податкового зобов'язання та право податкової застави виникає відповідно до Закону в будь-якому випадку за умови виникнення податкового боргу.

Слід зазначити, що ст. 73 Податкового кодексу РФ передбачено можливість у разі зміни термінів виконання зобов'язань зі сплати податків та зборів, забезпечення заставою обов'язку зі сплати податків та зборів. До правовідносин, що виникають під час встановлення застави як способу забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків та зборів, застосовуються положення цивільного законодавства, якщо інше не передбачено законодавством про податки і збори¹⁶. Відповідно, можна зробити висновок, що цивільне законодавство РФ регулює відносини як приватно-правового, так і публічно-правового характеру.

На противагу цьому у Цивільному кодексі України у ч. 1 ст. 1 зазначено, що цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. У ч. 2 ст. 1 конкретизовано, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом¹⁷. Законом України № 2181 визначено

но, що цей Закон є спеціальним законом, який установлює порядок погашення зобов'язання юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів)...(далі за текстом Закону № 2181), тобто регулює відносини публічно-правового характеру¹⁸. Тож, в законодавстві України, відбувається чітке розмежування нормативного регулювання правовідносин публічно-правового характеру, які формуються у зв'язку із виникненням права податкової застави, та відносин приватно-правового характеру, які пов'язані із функціонуванням інституту цивільного права – застави майна.

Предметом застави є майно, стосовно якого може бути встановлена застава відповідно до Цивільного законодавства РФ, якщо інше не встановлено ст. 73 Податкового кодексу РФ, а саме «предметом застави за угодою між податковим органом та заставодавцем не може бути предмет застави за іншою угодою» (ч. 4 ст. 73 Податкового кодексу РФ). У ст. 336 Цивільного кодексу РФ зазначено, що предметом застави може бути будь-яке майно, в тому числі речі та майнові права (вимоги), за виключенням майна, вилученого з обігу, вимог, пов'язаних з особою кредитора, в тому числі вимог про аліменти, про відшкодування шкоди, заподіяної життю або здоров'ю, та інших прав, уступка котрих іншій особі заборонена законом¹⁹.

Предметом податкової застави є будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному чи господарському віданні) у день виникнення права податкової застави, а також будь-які інші активи, на які платник податків набуває прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. При цьому активами платника податків називають кошти, матеріальні та нематеріальні цінності, що належать юридичній або фізичній особі за правом власності або повного господарського відання (п. 1.7 ст. 1 Закону № 2181)²⁰. Майном як особливим об'єктом цивільно-правових відносин вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки (відповідно до ст. 190 ЦК України)²¹.

Тож, предмет податкової застави не є тотожним предметам цивільно-правової застави, передбаченій Цивільним кодексом України, та застави майна, передбаченій Податковим кодексом РФ. Поняття активів охоплює ширше коло об'єктів, що можуть бути предметом податкової застави.

Стосовно ж кількісної характеристики предмету податкової застави, слід зазначити, що за результатами розгляду подання депутатів, Конституційний суд України виключив положення підпункту 8.2.2. пункту 8 в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без врахування суми його податкового боргу²². Зазначені зміни до Закону № 2181, безумовно, є позитивними, оскільки спрямовані на захист платників податків від необґрунтованого обмеження їх прав власності щодо всіх активів. Разом із тим, законодавець залишив неврегульованим питання кількісної характеристики предмету податкової застави. Хоча зі змісту пункту 8.9. «Обмеження щодо застосування податкової застави» можна зробити висновок, що предмет податкової застави має бути більше суми 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.

Це питання у РФ розв'язане, оскільки ст. 337 Цивільного кодексу РФ, визначено, що якщо інше не передбачено угодою, застава забезпечує вимогу в такому обсязі, в якому вона є на момент задоволення, в тому числі, проценти, неустойка, відшкодування шкоди, заподіяної простроченням виконання, а також відшкодування необхідних розходів заставодержателя на утримання заставленої речі та розходів зі стягнення²³.

Як юридичний факт податкова застава має момент і підстави для виникнення та припинення, які, знов таки, не співпадають з цивільно-правовими. Слід зазначити, що право податкової застави виникає за наявності у платника податків податкового боргу, а не з моменту одержання платником податків повідомлення про податкову заставу (першої податкової вимоги) (ст. 8 Закону № 2181)²⁴.

Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а 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 (п. 8.3. ст. 8 Закону № 2181)²⁵. Розглядаючи це положення, необхідно зважувати на те, що закон не пов'язує факт чинності права податкової застави з фактом її реєстрації у встановленому порядку. Не покладено законом на податкові органи і обов'язку повідомляти платника податків про факт реєстрації податкової застави. До речі, щодо реєстрації податкової застави рухомого та нерухомого майна є також відкрите питання. Так, відповідно до спільного Наказу Міністерства юстиції України, Державної податкової адміністрації України від 18 серпня 2005 р. № 92/5/347 «Про внесення змін до спільного наказу Міністерства юстиції України та Державної податкової адміністрації України від 07.02.2003 № 9/5/59», який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 серпня 2005 р. за № 908/11188, реєстрація податкових застав нерухомого майна здійснюється в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна в порядку, установленому Законом України від 18.11.2003 № 1255-IV «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», Порядком ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.2004 № 830, Інструкцією про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 29.07.2004 № 73/5, зареєстрованим у Мін'юсті України 29.07.2004 за № 942/9541. Таким чином, податкова застава нерухомого майна реєструється як застава рухомого майна в Державному реєстрі обтяжень рухомого майна.

За результатами проведеного порівняльного дослідження, вважаємо, можна зробити такі висновки:

1. У законодавстві України, вважаємо доцільно, відбувається чітке розмежування нормативного регулювання правовідносин публічно-правового характеру, які формуються у зв'язку із виникненням права податкової застави, та відносин приватно-правового характеру, які пов'язані із функціонуванням інституту цивільного права – застави майна.

2. Податкова застава, на відміну від застави майна у російському податковому праві, виникає в силу закону, та порядок її реєстрації та застосування визначається Законом № 2181, що дозволяє розмежовувати цей інститут податкового права та інститут цивільного права – цивільно-правову заставу.

3. Правовідносини, пов'язані з оподаткуванням в Україні, врегульовані Законом № 2181, в якому, на відміну від Податкового кодексу РФ, не передбачений окремою нормою перелік способів забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків та зборів. Разом із тим, про ці способи йде мова в окремих статтях Закону та прямо називаються такими: податкова застава, податкова порука та адміністративний арешт активів.

4. Предмет податкової застави не є тотожним предметам цивільно-правової застави, передбачені Цивільним кодексом України, та застави майна, передбачені Податковим кодексом РФ. Поняття активів охоплює ширше коло об'єктів, що можуть бути предметом податкової застави. Це надає більше можливостей для забезпечення надходжень до бюджетів.

5. Вважаємо, доцільно врахувати підхід законодавця РФ щодо нормативного закріплення визначення кількісної характеристики застави, оскільки на сьогодні відсутність такої регламентації в Законі № 2181 породжує проблеми на практиці.

У цій статті ми розглянули тільки частину питань, пов'язаних із застосуванням такого способу забезпечення сплати податкового боргу як податкова застава в Україні, та спробували запропонувати шляхи їх розв'язання. Цей інститут податкового права є досить новим у нашій державі та потребує подальшого наукового осмислення, вивчення зарубіжного досвіду у цій сфері та розроблення рекомендацій з удосконалення його застосування, що дозволять підвищити ефективність функціонування цього та інших способів забезпечення погашення податкового боргу.

¹ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

² *Бабін І. І.* Поняття порядку стягнення податкового боргу / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2005. – Вип. 273. – С. 85-88.

³ *Долгий О. О.* Адміністративний арешт активів вугледобувних підприємств як засіб забезпечення бюджетних надходжень / О. О. Долгий, Г. Г. Забарний // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 23-24 листопада 2007 року). – 2007. – С. 185-187.

⁴ *Долгий О. О.* Адміністративний арешт активів вугледобувних підприємств як засіб забезпечення бюджетних надходжень / О. О. Долгий, Г. Г. Забарний // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: Тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 23-24 листопада 2007 року). – 2007. – С. 185-187.

⁵ *Кириченко В. В.* Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 20 с.

⁶ *Рев'юк Н.* Застава як спосіб забезпечення сплати податків суб'єктами господарювання / Н. Рев'юк // Право України. – 2001. – № 7. – С. 45-47.

⁷ *Коноферчук О. А.* Податкова застава у системі оподаткування / О. А. Коноферчук // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 126-132.

⁸ *Позняков С. П.* Сутність інституту податкової застави / С. П. Позняков // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – 2004. – № 4. – С. 129-136.

⁹ *Радзієвський О.* Заарештували активи: що робити / О. Радзієвський // Податкове планування. – 2005. – № 3. – С. 34-44.

¹⁰ *Чубко О.* Податкова застава : основні правові аспекти / О. Чубко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 12. – С. 62-64.

¹¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. – 1998. – № 26. – Ст. 1484.

¹² Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

¹³ *Кириченко В. В.* Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 20 с.

¹⁴ Позняков С. П. Адміністративно-правове забезпечення погашення податкового боргу в Україні: [монографія] / С. П. Позняков. – Київ : ІТФ ім. М. М. Боголюбова НАН України, 2008. – 271 с.

¹⁵ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. – 1998. – № 26. – Ст. 1484.

¹⁷ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – NN 40-44. – Ст. 356.

¹⁸ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

¹⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. – 1994 г. – № 16 – Ст. 667.

²⁰ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

²¹ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435 – IV // Відомості Верховної Ради. – 2003. – NN 40-44. – Ст. 356.

²² Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

²³ Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Ведомости Федерального Собрания Российской Федерации. – 1994 г. – № 16 – Ст. 667.

²⁴ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

²⁵ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 № 2181-III // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

Резюме

У статті запропонована порівняльна характеристика нормативно-правового регулювання податкової застави та застави майна як способів забезпечення виконання податкового обов'язку платником податків в Україні та Російській Федерації. Акцентовано увагу на перевагах врегулювання питань порядку застосування цих способів в національному законодавстві та законодавстві Російської Федерації.

Ключові слова: податковий борг, податкова застава, платник податків, застава, податковий обов'язок, податковий контроль, штраф.

Резюме

В статье проведен сравнительный анализ нормативно-правового урегулирования налогового залога и залога имущества как способов обеспечения исполнения налогового обязательства плательщиками налогов в Украине и в Российской Федерации. Автором акцентировано внимание на преимуществах урегулирования вопросов порядка использования этих способов в национальном законодательстве и законодательстве Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговый долг, налоговый залог, налогоплательщик, залог, налоговая обязанность, налоговый контроль, штраф.

Summary

The article depicts comparative analysis of legal regulation of tax and property pledge as means of proper behavior of Ukrainian and Russian tax payers in the field of tax obligation fulfillment. The author focuses attention on the advantages of this regulation, as well as on the order of its usage in national and Russian legislation.

Key words: legal regulation, tax and property pledge, tax obligation, order of the usage.

Отримано 12 01 2010

О. І. ДЕРЕВЧУК

Олег Ілліч Деревчук, здобувач Київського національного університету внутрішніх справ

ЗМІСТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ

Питання ефективного використання бюджетних коштів та відповідної правової регламентації бюджетного процесу є завжди актуальним в юридичній науці. Адже об'єктивна обмеженість фінансових ресурсів не завжди дозволяє в повному обсязі профінансувати всі видатки держави та органів місцевого самоврядування. На сучасному етапі соціально-економічного розвитку України виникає гостра потреба у поглибленому розумінні ролі бюджету в фінансово-економічній системі держави та розробці пропозицій щодо підвищення якості надання державних послуг та ефективності використання коштів бюджету. Згідно із ст. 7 Бюджетного кодексу України зміст принципу ефективності полягає у тому, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів¹.

© О. І. Деревчук, 2010