



инвестиционного фонда. Законодательство. 2010. №10. С. 10–20.

18. Зайцев О.Р. Право общей собственности на паевой инвестиционный фонд. Журнал российского права. 2005. № 9. С. 129–142.

19. Степанов Д.И. «Пост-эмиссионные» ценные бумаги. Хозяйство и право. 2004. № 11. С. 49–66.

20. Иванова Е.В. Гражданско-правовое положение паевых инвестиционных фондов (вопросы теории и практики): дис. канд. юр. наук: 12.00.03. Москва, 2009. 192 с.

21. Скловский К.И. Собственность в гражданском праве: учеб.-практ. пособие. 2-е изд. М.: Дело, 2000. 512 с.

22. Warburton A.J. Should Mutual Funds Be Corporations? A Legal & Econometric Analysis. The Journal of Corporation Law. 2008. № 3. С. 746–776.

23. Витрянский В.В. Договор доверительного управления имуществом: понятие и правовое регулирование. Хозяйство и право. 2001. № 10. С. 3–78.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Klapaty Dmityriy Iosifovich – Attorney at Law, Assistant at the Department of Civil Law and Procedure of the Ivan Franko Lviv National University

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Клапатый Дмитрий Иосифович – адвокат, ассистент кафедры гражданского права и процесса Львовского национального университета имени Ивана Франко

dklapaty@gmail.com

УДК 347.73

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПОГАШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ДОЛГА ПРЕДПРИЯТИЯ, ПЕРЕДАННОГО В КОНЦЕССИЮ

Юлия КОВАЛЬ,

аспирант кафедры финансового права
Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

АННОТАЦИЯ

В статье проводится теоретическое исследование правового регулирования особенностей уплаты денежных обязательств и погашения налогового долга государственных и коммунальных предприятий, целостный имущественный комплекс которых передан в концессию. Осуществляется анализ налогового и концессионного законодательства Украины, а также имеющейся практики его применения. В статье раскрывается сущность отношений погашения концессионером налогового долга государственных и коммунальных предприятий, целостный имущественный комплекс которых передан в концессию, демонстрируется правовая природа данных отношений, что позволяет определить ключевые недостатки и коллизии действующего законодательства, а также предложить соответствующие способы его усовершенствования.

Ключевые слова: погашение налогового долга, уплата денежного обязательства, налогоплательщик, рассрочка и отсрочка денежных обязательств или налогового долга налогоплательщика.

THEORETICAL AND LEGAL PROBLEMS OF REPAYMENT OF THE TAX DEBT OF ENTERPRISES TRANSFERRED TO THE CONCESSION

Yuliya KOVAL,

Postgraduate Student of the Department of Finance Law
of the Taras Shevchenko National University of the Kiev

SUMMARY

The article deals with theoretical research of legal regulation of monetary obligations payment and repayment of the tax debt of state and municipal enterprises, the integral property complex of which was transferred to concession. The analysis of the tax and concession legislation of Ukraine, as well as the existing practice of its application is being carried out. The article reveals the essence of relations between the concessionaire's repayment of the tax debt of state and municipal enterprises, whose integral property complex was transferred to concession, shows the legal nature of these relations, which allowed to identify key shortcomings and conflicts of the current legislation, and to suggest appropriate ways to improve it.

Key words: repayment of tax debt, payment of a monetary obligation, taxpayer, installment and deferment of monetary obligations or tax debt of the taxpayer.

Постановка проблемы. Вопрос правопреемственности в концессионных отношениях, в частности правопреемственности по правам и обязательствам государственного или коммунального предприятия, имущество которого передается в концессию, является одной из фундаментальных проблем правового регулирования статуса концессионера, решение которой способно создать прочную основу для внесения соответ-

ствующих изменений в концессионное законодательство с целью его усовершенствования и существенно упростить правоприменение. При этом, учитывая убыточный характер деятельности подавляющего большинства государственных и коммунальных предприятий, особое значение приобретает вопрос урегулирования налогового долга таких субъектов хозяйствования в случае передачи их в концессию.



Актуальность темы исследования обосновывается наличием острой необходимости внесения изменений в действующее концессионное законодательство, что подтверждается наличием зарегистрированного в парламенте пакета законопроектов, целью которых является системное реформирование концессионного и других связанных с ним отраслей законодательства Украины. Особый интерес в свете проведённого исследования представляет проект Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно создания условий для модернизации инфраструктуры путём реализации проектов на условиях государственно-частного партнёрства, в том числе концессии» (регр. № 8127 от 15.03.2018), в котором предпринята попытка решить существующие проблемы правового регулирования в ключе освещённой ранее проблемы [1]. Однако, по нашему мнению, предложенное законопроектом решение (возможность самостоятельного принятия контролирующим органом решения о применении солидарной или распределительной ответственности за нарушение налогового законодательства в случае, если имущество предприятия, которое передаётся в концессию, находилось в налоговом залоге на момент принятия решения о концессии), не удовлетворяет требования к чёткости и определённости правового регулирования отношений, создаёт предпосылки для двойственного понимания, а потому требует доработки.

Методы и использованные материалы. При подготовке данного исследования с целью анализа соответствующих правоотношений были использованы некоторые из методов формальной логики (анализ, абстрагирование, обобщение, индукция), а также специальные методы юридической науки (системно-структурный и формально-правовой). Сформулированные в работе выводы и предложения базируются как на анализе действующего законодательства Украины, так и на достижениях правовой доктрины.

Состояние исследования. Следует указать, что несмотря на то, что теоретические вопросы правового регулирования налогового долга, его правовой природы и процедур погашения

неоднократно становились предметом научных и научно-практических исследований, тем не менее особенно в уплаты денежных обязательств и погашения налогового долга в случае передачи имущества государственного или коммунального предприятия в концессию не получили своего должного освещения в современных научных публикациях. И несмотря на наличие отдельных упоминаний о затронутых выше вопросах в некоторых диссертационных исследованиях (например, Р.Ф. Хановой [2]), они не дают системного видения возможных способов регулирования процедур погашения налогового долга государственного или коммунального предприятия, целостный имущественный комплекс которого передаётся в концессию. При этом следует отметить наработки Н.П. Кучерявенко [3], который впервые обратил внимание на проблематику применения действующего налогового законодательства по погашению налогового долга концессионером.

Целью и задачей статьи является выявление теоретических проблем правового регулирования погашения налогового долга государственного или коммунального предприятия, имущество которого передаётся в концессию, и выявление возможных способов их решения.

Изложение основного материала. Согласно части четвертой статьи 3 Закона Украины «О концессиях» к объектам права государственной или коммунальной собственности, которые могут передаваться в концессию, принадлежит также *имущество предприятий*, их структурных подразделений, являющихся целостными имущественными комплексами или системой целостных имущественных комплексов, которое используется для обеспечения завершённого цикла производства продукции (работ, услуг) в сферах деятельности, определённых концессионным законодательством [4]. Вместе с тем концессионное законодательство уточняет, что под *имуществом предприятий*, которое является целостными имущественными комплексами или системой целостных имущественных комплексов, передаваемым в концессию, надо понимать имущество (основные средства, в том числе, незавершённое строительство, нематериальные

активы), которое обеспечивает выработку (создание) соответствующей продукции (услуг). Более того законодательство прямо устанавливает, что другие необоротные материальные активы, оборотные материальные активы, средства, ценные бумаги и имущество, а также имущественные права и обязательства, которые принадлежат балансодержателю имущества, передаваемого в концессию, *не являются объектами концессии*. Такое понимание обусловлено целью концессии, которая заключается в повышении эффективности использования государственного и коммунального имущества, а не в ликвидации последствий неэффективного управления, что привело к накоплению неурегулированной кредиторской задолженности, которую орган управления пытается «перевести» на концессионера. Таким образом, логической моделью построения концессионных отношений является передача концессионеру *только той части активов* предприятия, которая ему *необходима для непосредственного производства товаров и/или предоставления соответствующих общественно полезных услуг*. Любые другие активы и обязательства (в т.ч., и налоговый долг) предприятия не имеют никакого значения для собственно концессионного проекта, а потому должны оставаться в управлении государства (или соответствующей территориальной общины) для того, чтобы не обременять концессионера непринадлежащими ему функциями, а позволить ему сосредоточиться на производственной деятельности.

Тем не менее базовые положения концессионного законодательства дополняются диспозитивной нормой, согласно которой *кредиторская задолженность может быть передана концессионеру* на условиях, установленных договором. При этом частью пятой статьи 3 Закона Украины «О концессиях» предусмотрено, что в случае если все активы и обязательства предприятия, целостный имущественный комплекс которого передаётся в концессию, передано на баланс концессионеру, такое предприятие подлежит прекращению путём ликвидации. Вместе с тем у *концессионера не возникает общей правопреемственности* по правам и обязательствам предприятия,



целостный имущественный комплекс которого передается в концессию.

В подобной ситуации возникает принципиально важный вопрос о порядке уплаты денежных обязательств и погашения налогового долга государственного или коммунального предприятия, имущество которого передаётся в концессию. С одной стороны, передача всех производительных активов в пользу концессионера, действительно, может повлечь за собой невозможность исполнения государственным или коммунальным предприятием своих налоговых обязательств. И в таких условиях «следование» накопленного налогового долга вслед за целостным имущественным комплексом, который был передан концессионеру, на первый взгляд, выглядит вполне логичным вариантом разрешения ситуации. Именно такой подход закреплён в действующем налоговом законодательстве. Так, согласно пункту 98.2.4 Налогового кодекса Украины (далее – НК Украины) в случае передачи в концессию целостного имущественного комплекса государственного или коммунального предприятия налогоплательщик – концессионер после принятия целостного имущественного комплекса государственного или коммунального предприятия в концессию приобретает *все права и обязанности по погашению денежных обязательств или налогового долга*, возникших у государственного или коммунального предприятия до передачи целостного имущественного комплекса в концессию [5]. Указанная норма требует детального анализа.

Во-первых, её ключевым недостатком является безальтернативность, ведь норма принципиально игнорирует любые другие варианты развития событий (например, когда после передачи имущества предприятия в концессию, на его балансе остаётся *другое имущество*, которое не является объектом концессии и стоимость которого позволяет удовлетворить требования контролирующего органа по погашению налогового долга). Приведённая норма фактически лишает возможность государственное или коммунальное предприятие самостоятельно выполнять собственные налоговые обязательства, что как минимум противоречит пункту 36.4 НК Украины, согласно которому

исполнение налоговых обязательств может осуществляться налогоплательщиком самостоятельно или с помощью своего представителя или налогового агента (концессионер, как известно, не принадлежит ни к одной из этих двух категорий).

Следует также указать на то, что пункт 98.2 статьи 98 НК Украины был дополнен вышеупомянутым подпунктом 98.2.4 согласно Закону Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно стимулирования инвестиций в отечественную экономику», который вступил в силу 01.01.2012, поэтому в своё время в судебной практике рассматривался случай по погашению налогового долга концессионером по концессионному договору, заключённому до вступления в силу указанного Закона. При рассмотрении дела, учитывая тот факт, что на момент заключения концессионного договора НК Украины не содержал данной нормы, суд пришёл к выводу, что при таких условиях «в вопросе о передаче обязательств от ГП «Свердловантрацит» к ООО «ДТЭК Свердловантрацит» следует руководствоваться нормами концессионного договора» [6]. Таким образом, до внесения изменений в статью 98 НК Украины стороны концессионного договора были свободными в способах распределения обязательств по погашению накопленного налогового долга. Так, например, в анализируемой ситуации концессионеру по сводному акту приёма-передачи были переданы только рассроченные суммы задолженности, срок уплаты которых не наступил, в то время как имеющийся налоговый долг по декларации по налогу на прибыль должен был быть погашен самим государственным предприятием. Таким образом, отсутствие альтернативы по распределению бремени налогового долга существенно сужает возможности структурирования концессионных проектов, вплоть до уменьшения их потенциальной инвестиционной привлекательности.

Во-вторых, недостатком рассматриваемой нормы является некорректность применяемой терминологии. Термин «погашение» в теории налогового права употребляется по отношению к налоговому долгу, в то время как понятие «денежное обязательство» включает

также налоговое обязательство, которое в отличие от налогового долга может быть несогласованным (например, в связи с продолжающимися процедурами обжалования решения контролирующего органа о начисленной сумме денежного обязательства). Кроме того, возникает вопрос об объёме и исчерпывающем перечне «всех прав и обязанностей по погашению денежных обязательств». Например, включают ли права на погашение денежных обязательств в понимании пункта 98.2.4 НК Украины также право на отсрочку, рассрочку и реструктуризацию денежных обязательств?

В-третьих, анализируя специфику погашения денежных обязательств или налогового долга в случае реорганизации налогоплательщика или передачи целостного имущественного комплекса государственного или коммунального предприятия в аренду или концессию, Р.Ф. Ханова отмечает, что в этом случае речь идёт не об исчезновении участника налоговых правоотношений, а о трансформации, перестройке правового статуса, когда реорганизация налогоплательщика обуславливает изменение его правового статуса, но речь идёт о том же налогоплательщике и его правовом статусе, который лишь претерпевает соответствующие изменения [2, с. 12]. Однако не можем согласиться с таким пониманием, поскольку оно учитывает исключительно ситуацию по реорганизации налогоплательщика и никоим образом не отражает специфику концессионных отношений. Ключевое отличие заключается в том, что в случае реорганизации юридических лиц имущество, права и обязанности *безвозвратно* переходят к правопреемникам. В то время как *концессионер обязан вернуть объект концессии* концеденту на условиях, указанных в концессионном договоре.

В-четвертых, императивное регулирование перехода долга по погашению денежных обязательств и налогового долга к концессионеру нарушает логику концессионного законодательства, которое предусматривает возможность включения условий и порядка предоставления кредиторской задолженности в условия проведения концессионного конкурса. Однако регулирование этого вопроса нормами налогового законодательства фактически лишает



концедента одного из возможных критериев оценки конкурсных предложений участников.

В-пятых, фактически пункт 98.2.4 НК Украины вводит ответственность за чужую вину в налоговом праве, ведь концессионер не допускал нарушения требований налогового законодательства, однако вынужден от своего имени выступать плательщиком налогов и осуществлять *погашение не своего налогового долга*. При такой модели происходит нарушение закреплённого статьёй 61 Конституции Украины индивидуального характера юридической ответственности лица, то есть принципа, согласно которому к ответственности должен быть привлечён именно правонарушитель. Кроме того, с точки зрения налогового права происходит вопиющее нарушение базовых принципов правового статуса субъектов налоговых отношений, на что обращает внимание Н.П. Кучерявенко, подчёркивая, что «нормы налогового законодательства связывают уплату налогового долга исключительно с определённым субъектом – плательщиком налогов», и предлагает исключить пункт 98.2.4 НК Украины [3].

Наконец, можно предположить, что при внесении изменений в пункт 98.2.4 НК Украины законодатель фактически вышел за пределы предмета регулирования налоговых отношений и попытался *нормами налогового права урегулировать вопрос расчётов за использование объекта концессии*, однако, по нашему убеждению, подобное нарушение системности правового регулирования привело к появлению мертворождённой нормы, и вместо того, чтобы увеличить заинтересованность в реализации концессионных проектов, породило возникновение многочисленных недоразумений.

Выводы. Таким образом, современные подходы к правовому регулированию погашения налогового долга концессионером требуют усовершенствования, в частности, с точки зрения моделирования возможных подходов законодательства к решению ситуации существуют следующие модели регулирования соответствующих отношений:

1) *наилучшим решением ситуации видится абсолютный запрет передачи в концессию имущества государственных или коммуналь-*

ных предприятий, отягощённых налоговым долгом. По нашему мнению, погашение налогового долга ведомственного предприятия является исключительно проблемой органа управления, который должен её решать в рамках подготовительного этапа, до объявления концессионного конкурса. Вместе с тем, учитывая ограниченность бюджетных ресурсов, вряд ли этот подход получит закрепление на уровне законодательства;

2) *компромиссным решением ситуации* является исключение концессионера из налоговых отношений по погашению налогового долга путём урегулирования на уровне концессионного законодательства возможности осуществления концессионером платежа в пользу государственного или коммунального предприятия в размере его налогового долга с возможностью последующего *зачисления такого платежа в счёт уплаты концессионных платежей*. Таким образом удастся избежать смешения статусов и отпадёт необходимость в специальном регулировании налогового статуса концессионера. Вместе с тем потребует корректировки понятие «концессионный платёж» и порядок расчётов с концедентом;

3) *наиболее нежелательный вариант разрешения ситуации* заключается в системном внесении изменений в налоговое законодательство с целью закрепления специального регулирования статуса концессионера по выполнению им функции по погашению налогового долга.

Список использованной литературы:

1. Проект Закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно создания условий для модернизации инфраструктуры путём реализации проектов на условиях государственно-частного партнёрства, в том числе концессии» (регистр. № 8127 от 15.03.2018). // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63633
2. Ханова Р.Ф. *Правова природа податкового боргу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук: спец. 12.00.07 «адміністративне*

право і процес; фінансове право; інформаційне право». Ірпінь, 2014. 23 с.

3. Кучерявенко М.П. Концесійні відносини як об'єкт комплексного правового регулювання. ЛІГА. Блоги. 2016. URL: <http://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/25051>

4. Про концесії: Закон України від 16.07.1999 р. № 997-XIV. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997-14>

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Решение Луганского окружного административного суда от 17.07.2018 г. № 812/8730/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75506706>.

ІНФОРМАЦІЯ ОБ АВТОРЕ

Коваль Юлія Анатольевна – аспірант кафедри фінансового права Київського національного університета імені Тараса Шевченка

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Koval Yuliya Anatolyevna – Postgraduate Student of the Department of Finance Law of the Taras Shevchenko National University of the Kiev

koval.y@jurimex.ua