

Кравцова О.М.

УДК 65.011.7:336.226.312

**ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ПРИ ЛІКВІДАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА-БАНКРУТА**

Податковий кодекс України є системним документом, спрямованим на консолідацію податкових нормативно-правових актів, створення єдиних справедливих підходів та прозорих правил нарахування та сплати податків, запобігання штучній податковій збитковості суб'єктів господарювання і одночасно - забезпечення сприятливих умов для розвитку суб'єктів підприємницької діяльності. По відношенню до податку на додану вартість у Податковому кодексі впорядковано систему надання податкових пільг та преференцій, створено дієву систему контролю за їх застосуванням шляхом введення Єдиного реєстру податкових накладних, механізму автоматичного відшкодування ПДВ, механізму надання та анулювання свідоцтва платника ПДВ. Ефективність змін щодо податку на додану вартість підтверджують факти: за даними Міністерства фінансів України протягом перших восьми місяців 2011 р. обсяги відшкодування ПДВ збільшилися у 2,4 рази порівняно з минулорічним періодом, у тому числі в автоматичному режимі відшкодовано 8,2 млрд. грн. ПДВ [1]. Усі ці нововведення направлені на досягнення конкретного результату: стимулювання підприємницької діяльності та економічного розвитку країни, підвищення конкурентоздатності вітчизняної економіки. Проте норми Податкового кодексу України майже не торкаються сфери ліквідації підприємств, які перебувають у процедурі банкрутства.

Процедура банкрутства регулюється Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», норми якого є специфічними по відношенню до інших нормативно-правових актів. Поряд з цим у Законі не прописані податкові правила гри, тому підприємства, які працюють у процедурі банкрутства, продовжують користуватися окремими роз'ясненнями та поясненнями Державної податкової служби України. Між тим специфіка банкрутства має бути відбита у податковому законодавстві. Так, підприємства, які перебувають у процедурі розпорядження майном або у санації, потребують певних пільгових податкових умов, виражених не тільки застосуванням мораторію на штрафні санкції та пеню стосовно заборгованості, яка сформувалася раніше. Підприємствам, які ліквідуються за рішенням суду, тобто визнані такими, що не можуть відновити платоспроможність, податкові правила не мають перешкоджати швидко ліквідуватися, тому слід обмежити дію окремих податків у процедурі ліквідації.

**Метою статті** є дослідження доцільності застосування податку на додану вартість у діяльності підприємств, які ліквідуються у процедурі банкрутства; а також проблем, які виникають при анулюванні свідоцтва платника ПДВ у них.

Основна функція податку на додану вартість, яка полягає у забезпеченні стримування надвеликих обсягів виробництва (у цьому ПДВ споріднений з податком з обороту), регулюванні цін, реально перетворилася у функцію забезпечення стабільності наповнення Державного бюджету України. Одним з недоліків застосування ПДВ є те, що цей податок є соціально несправедливим: платниками ПДВ є як платоспроможні, так і неплатоспроможні суб'єкти підприємницької діяльності, оскільки його застосування не залежить від платоспроможності платника. Більш того, затримка у відшкодуванні ПДВ суттєво «вимиває» оборотні кошти підприємств. До речі, й дотепер, отримати відшкодування ПДВ невеликому підприємству, яке не має доступу до автоматичного режиму, майже неможливо. У результаті таке підприємство дуже швидко відчуває нестачу грошових коштів для придбання виробничих запасів для поновлення виробничого циклу, затримує сплату заробітної плати, єдиного соціального внеску, платежів до бюджету, і, звісно, кредиторам-постачальникам. За недоїмку по сплаті податків і зборів підприємству нараховують штрафні санкції, за прострочку - пеню. Уповільнюється фінансово-виробничий цикл, структура балансу підприємства погіршується через зростання частки кредиторської заборгованості, а через деякий час рівень його неплатоспроможності надає підстави для порушення справи про банкрутство.

Припустимо, що підприємство, яке було зареєстроване платником ПДВ, знаходиться на стадії ліквідації у процедурі банкрутства. Чи впливає новий статус підприємства на його оподаткування з боку ПДВ?

Економічна сутність ПДВ виражена у тому, що це податок на ту вартість товару (у широкому сенсі), додається у процесі виробництва, тобто оподатковується прибавочний продукт. Згідно ст.23 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» підприємницька діяльність банкрута завершується закінченням технологічного циклу з виготовлення продукції у разі можливості її продажу, починаючи зі дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури [2]. Що про це говорить Податковий кодекс України? У підпункті д) п. 184.1 ст. 184 Податкового кодексу України визначено, що анулювання реєстрації платника податку шляхом виключення з реєстру платників податку відбувається, якщо господарським судом винесено ухвалу про ліквідацію юридичної особи-банкрута [3]. Проте ухвала про ліквідацію юридичної особи-банкрута виноситься господарським судом по закінченні ліквідаційної процедури, тобто після заслуховування та затвердження звіту ліквідатора, після усіх дій, які були спрямовані на реалізацію виявленої ліквідаційної маси та задоволення вимог кредиторів. Ця ж ухвала є підставою для виключення юридичної особи з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, після чого юридична особа припиняє свої існування. Відповідно до підпункту ж) п. 184.1 ст. 184 Податкового кодексу України анулювання свідоцтва платника ПДВ відбувається, якщо «в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців наявний запис про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запис про відсутність підтвердження відомостей про

юридичну особу» [3]. Значить підпункт д) та підпункт ж) п. 184.1 ст. 184 Податкового кодексу України говорять про одне й теж. Так навіщо прописувати норму д), як не діє?

Отже, пункт д) п. 184.1 ст. 184 Податкового кодексу України фактично написаний не для платників податку, а для робітників ДПАУ. Для підприємств, що перебувають у процедурі банкрутства, під час проведення активних дій у ліквідаційній процедурі, дана законодавча норма не застосовується, або, як показує практика, застосовується, якщо підприємство вирішить дане питання позитивно у судовому порядку.

Визначимо наслідки, які мають місце у діяльності підприємства-юридичної особи на стадії ліквідації процедури банкрутства, якщо дане підприємство залишається платником ПДВ. Основною метою підприємства на даному етапі є максимальне залучення грошових коштів від реалізації майна та оплата грошових зобов'язань кредиторам у визначеній законодавством черговості. Порядок реалізації активів боржника передбачає, що активи банкрута мають бути реалізовані на конкурсній основі - відкритих торгах, аукціоні, кількість проведення яких є обмеженою, а їх проведення відбувається на платній основі. До того ж слід враховувати, що уповільнення ведення ліквідаційної процедури призводить до її подорожчання. До «вартості» ліквідаційної процедури слід віднести витрати на утримання та збереження майнових активів боржника, тобто слід оплачувати роботу працівників, які займаються питаннями охорони та контролю за станом і рухом майна, або укласти відповідний договір із спеціалізованою сторонньою організацією; витрати на публікацію в офіційних друкованих органах інформації про порядок продажу майна банкрута та проведення торгів (аукціону), витрати на оплату праці та витрат ліквідатора, поштові, канцелярські витрати, ведення бухгалтерського обліку тощо.

Усі ці витрати оплачуються виключно із грошових коштів, які отримуються від реалізації майна банкрута. Якщо при реалізації активів до їх вартості, визначеної експертним шляхом, додається податок на додану вартість, то загальна вартість активів, виставлених на продаж, збільшується. Чим більша ціна цих активів, тим менша вірогідність того, що дані активи швидко будуть реалізовані, треба буде організувати декілька разів торги, а кожні торги вимагають часу, приблизно два місяці, та грошових коштів. Законодавством не передбачено оптимізацію ліквідаційної процедури, більш того, на даний час максимальна тривалість ліквідаційної процедури не обмежена. Отже, можна штучно уповільнювати процедуру та «проїдати» отримані кошти, спрямовуючи їх на поточні витрати, пов'язані із веденням ліквідаційної процедури у рамках законодавства, а нереалізовані активи – просто списати. Чи буде досягнута мета ліквідаційної процедури? Звичайно, ні, тому що вимоги кредиторів не задовольнятимуться.

Припустимо, що активи реалізовані. Податкове зобов'язання за ПДВ, яке виникає при продажу активів, банкрут не сплачує, а включає до третьої черги вимог кредиторів, у якій задовольняються вимоги щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Це означає, що у доходну частину Державного бюджету України визначені податкові зобов'язання за ПДВ можуть і не надійти, просто до їх сплати не дійде черга. Тим часом сума недоїмки боржника за податками збільшиться, а його фінансовий стан - погіршиться. Таким чином, застосування ПДВ на стадії ліквідації процедури банкрутства є не вигідним з економічної точки зору.

Припустимо, що підприємство-банкрут, розуміючи складнощі застосування ПДВ, з метою прискорення процедури ліквідації звертається до органів ДПАУ за анулюванням свідоцтва платника ПДВ. Для цього можна скористатися нормами підпункту а) п.184.1 ст. 184 Податкового кодексу України, якщо протягом попередніх дванадцяти місяців загальна вартість наданих оподатковуваних товарів або послуг була меншою за триста тисяч гривень без урахування ПДВ. Для підприємства, яке перебуває у процедурі банкрутства, є характерним зниження обсягів реалізації, і цілком можливо, що дана норма підходить до підприємства. Але цей підпункт вимагає також повної сплати суми визначених податкових зобов'язань, з урахуванням п. 184.7 ст. 184 Податкового кодексу України.: «якщо в останньому звітному (податковому) періоді на обліку у платника податку залишаються товари та необоротні активи, при придбанні яких суми податку були включені до податкового кредиту, платник податку не пізніше дати подання заяви про анулювання його реєстрації як платника податку зобов'язаний визнати умовне постачання таких товарів та необоротних активів та нарахувати податкові зобов'язання виходячи із звичайної ціни відповідних товарів чи необоротних активів, крім випадків реорганізації платника податку шляхом приєднання, злиття, перетворення, поділу та виділення відповідно до закону» [3]. Тобто, враховуючи вимоги Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, неодмінною умовою зняття з реєстрації платника ПДВ є проведення умовного продажу товарних залишків та необоротних активів, що обліковуються на балансі підприємства на дату анулювання свідоцтва платника ПДВ [4].

Визначимо основні вимоги до проведення умовного продажу:

1. При умовному продажі відбувається лише нарахування податкових зобов'язань.
2. Нарахування податкових зобов'язань потрібно здійснювати тільки щодо тих товарів та необоротних активів, під час придбання яких відповідні суми «вхідного» ПДВ було включено до складу податкового кредиту. Якщо товари або необоротні активи було придбано платником ПДВ у той період, коли він ще не був платником ПДВ, а у платника ПДВ - для цілей їх використання не в господарській діяльності, або з метою їх використання в операціях, що звільнені від ПДВ чи не є об'єктом оподаткування (за цими операціями податковий кредит не нараховувався), визнавати умовний продаж щодо них не потрібно.
3. Нараховувати податкові зобов'язання, визнаючи умовний продаж залишків, потрібно виключно за звичайними цінами.

Друге питання для підприємства-банкрута є проблемним. Зазвичай, ці підприємства, будучи платником ПДВ, здійснювали одночасно як оподатковувані, так і неоподатковувані чи звільнені від оподаткування операції, до суми податкового кредиту включалася та доля сплаченого (нарахованого) податку при виготовленні чи придбанні товарів, що відповідала частці використання таких товарів в оподатковуваних операціях звітного періоду. На підприємствах-банкрутах уповільнення оборотів відбувалося давно, погіршення фінансового стану також було поступовим, тому придбання необоротних активів проводилося у давніші періоди, декілька років тому. Тому знайти первинні документи щодо придбання активів та визначити точно, за яким активами відображався «вхідний» ПДВ, а за якими його не було, дуже складно. У цьому випадку єдиним виходом є нарахування податкових зобов'язань за умовним продажем, виходячи з повної вартості активів, тобто за максимальною сумою.

За третім питанням проблема полягає у тому, що визначити звичайні ціни на активи, які придбавалися давно, можна тільки із залученням відповідних фахівців, що не є безоплатним.

Ідеальний варіант при анулюванні свідоцтва платника ПДВ – це ситуація, коли товарних залишків та необоротних активів на дату анулювання у платника немає. Якщо платник завчасно планує знятися з ПДВ-реєстрації, то він цілком може потурбуватися про те, щоб до подання заяви товарні залишки й особливо основні фонди продати (наприклад, дружньому підприємству (підприємцю), щоб після процедури анулювання свідоцтва у нього ж їх викупити) [5]. Для підприємства, що перебуває у ліквідації, цей варіант є неможливим.

Таким чином, для підприємства, що перебуває у процедурі банкрутства, оплата визначених податкових зобов'язань означає порушення черговості погашення вимог кредиторів. Що стосується умовного донарахування податкових зобов'язань, то їх можна донарахувати у повному розмірі і включити донараховану суму до третьої черги. Анулювання свідоцтва платника ПДВ відбувається у цьому випадку за заявою платника податку. А третя черга реєстру вимог кредиторів збільшиться на значну суму, при цьому вірогідність погашення вимог кредиторів четвертої черги зменшиться до мінімуму. Зауважимо, що цими кредиторами є постачальники – юридичні та фізичні особи, які, не отримавши грошей, опиняються у скрутному фінансовому стані.

Припустимо, що анулювання свідоцтва відбулося. Проте, слідуючи вищезначеним нормам податкового законодавства, якщо дане підприємство почне реалізовувати майно, і сума реалізації перевищить триста тисяч гривень без урахування ПДВ, то підприємство знову має стати на облік як платник ПДВ? Тобто коло замикається.

**Висновки.** Анулювання свідоцтва платника ПДВ може відбуватися за ухвалою господарського суду про ліквідацію підприємства-банкрута, яка виноситься після завершення діяльності банкрута через відсутність його активів. Під час проведення ліквідаційних дій підприємство залишається платником ПДВ, що є невідгидним з економічної точки зору: уповільнюється ліквідаційна процедура, обмежується кількість покупців при реалізації майна банкрута, порушується структура реєстру вимог кредиторів. Тому анулювання свідоцтва платника ПДВ має відбуватися на дату винесення господарським судом постанови про ліквідацію підприємства-банкрута, тобто на початку ліквідаційної процедури.

#### Джерела та література:

1. Новини України та світу: Українське національне інформаційне агентство УКРІНФОРМ : Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrinform.ua/ukr/order/?id=1040125>">Укрінформ</a>
2. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 № 2343-ХІІ: за станом на 16 жовтн. 2011 р. : [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 31. – Ст. 440. – С. 42-43. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: за станом на 01.12.2011 р. : [Електронний ресурс] // Голос України. – 2010. – № 229. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
4. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2011 р. N 1394 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://profiwins.com.ua/uk/forms-and-blanks/gni/1503.html>
5. Дзюба Н. Залишаючи лави платників ПДВ... займаємося умовним продажем : [Електронний ресурс] / Н. Дзюба. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=6564>