

РОЗДІЛ 4 ПРАВО

УДК 347.4

DOI <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2021.3.10>

Гуйван Петро Дмитрович,

кандидат юридичних наук, заслужений юрист України,
професор

Полтавського інституту бізнесу

ORCID ID: 0000-0003-3058-4767

ПУБЛІЧНО-ПРАВОВІ Й ПРИВАТНОПРАВОВІ АСПЕКТИ ІНСТИТУТУ ПОЗОВНОЇ ДАВНОСТІ

PUBLIC LEGAL AND PRIVATE ASPECTS OF THE INSTITUTE OF LIMITATION

Стаття присвячена науковому дослідженню актуального питання про відмінності й спільні риси такого матеріально-правового інституту, як позовна давність у відносинах, що регулюються нормами приватного (цивільного) й публічного (податкового) права. Зроблений порівняльний аналіз юридичних механізмів, які опосередковують порядок і момент виникнення в особи права на позов, і часу виникнення та відбиття в податковому обліку дебіторської (кредиторської) заборгованості. Установлено, що дати виникнення облікуваної підприємством заборгованості й дати початку перебігу позовної давності не збігаються, не збігаються також між собою і встановлені податковим законодавством терміни виникнення дебіторської та кредиторської заборгованостей: в основу обліку дебіторської (кредиторської) заборгованості в податковому законодавстві покладено момент фактичного виконання обов'язку, в той час, як перебіг позовної давності пов'язаний із моментом порушення права. Також з'ясоване питання про сутнісну відмінність таких правових явищ, як вплив позовної давності й визнання заборгованості безнадійною. Установлено, що позовна давність визначає лише час для звернення до суду з вимогою про примусове виконання боржником охоронного обов'язку, вона не впливає на фізичне погашення зобов'язання, просто у випадку пропуску давнісного строку обов'язок вже не може бути виконаним за допомогою державного юрисдикційного органу. Якщо він не виконується добровільно, може йтися про незаконне збагачення боржника, отже, від моменту спливу позовної давності в нього виникнуть додаткові податкові обов'язки: коли кредиторська заборгованість за отриманій, але не сплачений товар стане безнадійною, з податкового боку вона трансформується в безповоротну фінансову допомогу. Отже, можна зробити висновок про те, що помилковим є припущення, за яким строки, запроваджені законодавцем у податковому праві, визначають темпоральні кордони існування суб'єктивних прав та обов'язків суб'єктів підприємницької діяльності.

Ключові слова: списання безнадійної заборгованості, позовна давність, податковий облік.

This article is devoted to the research of the topical issue of differences and common features of such a substantive legal institution as the statute of limitations in relations governed by the rules of private (civil) and public (tax) law. A comparative analysis of legal mechanisms that mediate the order and time of occurrence of a person's right to sue, and the time of occurrence and reflection in tax accounting of receivables (payables). It is established that the dates of occurrence of the debt accounted by the enterprise and the dates of the beginning of the statute of limitations do not coincide, do not coincide with each other and the terms of occurrence of receivables and accounts payable established by the tax legislation. language, while the statute of limitations is associated with the moment of violation of the right. The issue of the essential difference between such legal phenomena as the expiration of the statute of limitations and the recognition of debts as bad is also clarified. It is established that the statute of limitations determines only the time to apply to the court to enforce the debtor's security obligation, it does not affect the physical repayment of the obligation, just in case of missing the statute of limitations the obligation can no longer be fulfilled jurisdiction. If it is not performed voluntarily, it may be illegal enrichment of the debtor, so from the expiration of the statute of limitations he will have additional tax liabilities: when the accounts payable for goods received but not paid becomes uncollectible, from a tax point of view, it is transformed into non-repayable financial assistance. It can therefore be concluded that the assumption that the terms introduced by the legislator in tax law determine the temporal boundaries of the existence of subjective rights and obligations of business entities is erroneous.

Key words: write-off of bad debts, statute of limitations, tax accounting.

Не можна не помітити суттєвого значення інституту позовної давності для матеріальних відносин. Погодившись із його необхідністю, все ж треба його застосовувати саме з належною юридичною визначеністю стосовно конкретних цілей, що переслідує запровадження цього правового механізму. Дослідниками питання досить широко обґрунтовується існування позовних строків. Ще здавна в суспільстві виникло переконання, що бездіяльність уповноваженої особи є соціально несхвальною і тягне певні небажані наслідки [1, с. 298–299]. Однак далеко не повністю така соціальна потреба була реалізована за допомогою правового інструментарію. Нині наука досить переконливо доводить необхідність різних за юридичною природою строків для реалізації суб'єктивного матеріального права, адже, як правило, законодавець вважає за необхідне обмежити існування певного зобов'язання та відповідних матеріальних прав та обов'язків, що складають його зміст. Наразі в нашій цивілістичній науці й правозастосовній практиці продовжуються дискусії стосовно віднесення різних конкретних строків, що визначають тривалість окремих повноважень чи обов'язків особи, до тих чи інших видів. Тому все актуальнішим стає питання визначення правової сутності того чи іншого цивільного строку.

Таке питання зазвичай не просте. Як приклад впливу нормативно встановлених правил поведінки на тривалість суб'єктивного матеріального права, зазвичай, наводяться окремі положення чинного податкового законодавства і, зокрема, Податкового кодексу України. Власне, податкові нормативні акти не стверджують прямо, що сплив позовної давності пов'язаний з припиненням цивільного права, але її закінчення впливає на можливість реалізації такого права, що окремими дослідниками розглядається як спеціальне нормативне регулювання порядку погашення змісту правовідношення [2, с. 62–63]. Зокрема, податковий закон встановлює, що заборгованість, за якою прострочена позовна давність, вважається безнадійною. Така обставина дає можливість підприємству-кредитору за певних умов (створення резерву сумнівних боргів) списати таку заборгованість з віднесенням її на витрати суб'єкта господарювання. Натомість, боржник мусить свою кредиторську заборгованість, котра набула статусу безнадійної з огляду на сплив позовної давності за вимогами про її стягнення, віднести до своїх доходів. Отже, у літературі зроблено припущення, що законодавство створило певні умови для припинення прострочених зобов'язань

учасниками господарських відносин: за давнине матеріальне право може бути віднесене до складу пасивів підприємства, а давнений борг – до складу набутих активів, що впливає на податкові відносини суб'єктів.

Згадаємо визначення триваючої заборгованості щодо обох учасників зобов'язальної взаємодії, подане С.І. Корецьким: взаємовідносини двох осіб, що укладають угоду, можна подати двома латинськими термінами – «дебет» (винен) і «кредит» (вірить комусь). Так, у разі, коли особа, яка позичає комусь кошти, вірить – це кредит, і тоді вона іменується кредитором, особа, яка одержує позику, стає винною – це дебет, і тоді вона іменується дебітором [3, с. 124]. Отже, дійсно, передбачене нормативно віднесення суми безнадійної дебіторської заборгованості до складу витрат потягне зменшення розміру оподаткованого прибутку, водночас сума безповоротної фінансової допомоги, до якої належить і прострочена дебітором сума, примножує доходи боржника, що призводить до збільшення відповідної бази оподаткування. У зв'язку із цим виникає питання, чи не є списання боргу в сенсі податкового й бухгалтерського законодавства припиненням правовідношення та відповідного суб'єктивного права, наприклад, прощення боргу? Відповідь на питання не очевидна, тому відповідне правило Цивільного кодексу про прощення боргу в такому контексті потребує додаткового тлумачення.

Згідно з правилами податкового (бухгалтерського) обліку дебіторською та кредиторською, відповідно, у кредитора та боржника є заборгованість, яка обліковується на певну дату. Дебіторська заборгованість виникає або від дати відвантаження товару, або від часу надання результатів робіт, або від дати списання коштів на оплату товару (робіт, послуг) тощо [4, с. 39]. Чи є момент виникнення дебіторської заборгованості одночасно початковим терміном позовної давності? Слід погодитися з висловленими в літературі міркуваннями, що дати виникнення облікуваної підприємством заборгованості і дати початку перебігу позовної давності не співпадають [5, с. 54]. Мало того, не співпадають між собою і встановлені податковим законодавством терміни виникнення дебіторської та кредиторської заборгованостей. Скажімо, датою виникнення дебіторської заборгованості є день списання коштів з банківського рахунку, тоді як датою виникнення кредиторської заборгованості за тим же зобов'язанням є день зарахування коштів на банківський рахунок за товар.

Як бачимо, в основу обліку дебіторської (кредиторської) заборгованості в податковому законо-

давстві покладено момент фактичного виконання обов'язку, в той час як перебіг позовної давності пов'язаний з моментом порушення права, тобто з часом, коли зобов'язання мало бути виконане, і з моментом усвідомлення факту невиконання кредитором. Отже, встановлені в договорі строки виконання зобов'язання прямо не впливають на строки виникнення дебіторської (кредиторської) заборгованості. Наприклад, сторони договору купівлі-продажу домовилися, що гроші будуть перераховані продавцеві до 15 липня, а товар надійде 30 серпня. У разі невиконання грошового зобов'язання позовна давність за вимогою про сплату коштів почнеться 16 липня, тоді як дебіторська заборгованість із суми в обліку продавця виникне після відвантаження товару. Водночас початковий момент перебігу позовної давності за вимогами про стягнення дебіторської заборгованості починається не від часу виникнення цієї заборгованості, а від часу правопорушення, але не виключено, що момент такого правопорушення настане значно раніше, ніж в обліку юридичної особи виникне дебіторська заборгованість. Отже, час виникнення дебіторської заборгованості відповідно до законодавства про бухоблік, як правило, не співпадає з терміном виникнення суб'єктивного регулятивного обов'язку, не співпадає він і з початковим моментом перебігу позовної давності.

Внесені нещодавно зміни до податкового законодавства не призвели до усунення правових неузгодженостей, пов'язаних із фактичною втратою балансу та синхронності у діях боржника та кредитора, спрямованих на виведення зі свого обліку відповідних дебіторської та кредиторської заборгованостей як можливий крок для припинення відповідного зобов'язання. Критерієм віднесення дебіторської заборгованості до складу безнадійної зараз є її прострочення, котре пов'язується із закінченням перебігу позовної давності за відповідними вимогами, а отже, і з неможливістю стягнення. Останнє визначення самими фіскальними органами ототожнюється із закінчення трирічного чи іншого спеціального строку позовного домагання, хоча, насправді, це не завжди так. Спочатку слід відзначити юридичні відмінності між цивільно-правовим та бухгалтерсько-податковим розумінням поняття позовної давності. Як відомо, положення цивільного законодавства за загальним правилом не поширюються на податкові відносини (ст. 1 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ)). Проте в актах, що регулюють такі публічні взаємини, зустрічаються вказівки на юридичні наслідки впливу позовної давності, тоді як відпо-

відний інститут є суто цивільно-правовим. Отже, хочемо ми того чи ні, під час конструювання механізмів, пов'язаних із сплатою податків, треба керуватися нормами Цивільного кодексу щодо визначення початкового моменту та обчислення перебігу позовної давності.

Для вирахування кінцевого моменту її тривалості, важливим є обчислення початкового терміну, від якого розпочинається перебіг строку. За правилами глави 19 ЦКУ, позовна давність за відповідними вимогами розпочинається від моменту, коли уповноважена особа дізналася чи могла дізнатися про порушення належного їй суб'єктивного права. Це загальне правило ст. 261 ЦКУ. Що ж стосується зобов'язальних відносин, у яких строк виконання обов'язку встановлено сторонами, то перебіг позовної давності тут починається від часу виконання обов'язку, якщо він не був виконаний. Натомість під час продажу товару у бухгалтерському обліку часто відтворюють початковий момент давнісного строку за вимогами про оплату товару від дати його оприбуткування за актом приймання-передачі, дати списання з балансу чи моменту укладення договору. Між тим, це не завжди відповідає умовам укладеного договору, з аналізу змісту якого й слід виходити, визначаючи давність дебіторської заборгованості. Дійсно, остання виникає після того, як право власності на товари переходить до контрагента, або поставачальник передає йому акт виконаних робіт, виконує послуги, в наслідок чого у покупців виникає обов'язок зустрічних дій (оплати, зустрічної поставки) [6, с. 2]. Однак, в угоді щодо купівлі-продажу може бути встановлений обов'язок покупця щодо оплати через певний період після отримання товару [7, с. 144]. Саме після пропуску цього строку й має починатися відлік перебігу позовної давності [8, с. 115].

Крім того, як це слідує із правових приписів відповідного інституту цивільного права, давнісний строк за конкретними вимогами до несправного боржника не завжди перебігає безперервно. За певних обставин він може бути зупинений (ст. 263 ЦКУ), чи перерваний (ст. 264 ЦКУ). Не важко помітити, що фактичні дані, які впливають на наявність передумов для зупинення чи переривання позовної давності, усвідомлюються та належно оцінюються, в першу чергу, кредитором, тоді як боржник про це може навіть не знати. У будь-якому разі наявність зазначених чинників свідчатиме про більшу, ніж номінальна, тривалість перебігу давнісного строку, що відтермінує здійснення відповідних податкових коригувань вірителем. Але це, як правило, не позначиться на

таких же діях боржника. Тож, цілком вірогідною є така ситуація, коли боржник за даними свого обліку мусить віднести задоволену кредиторську заборгованість на доходи, тоді як, насправді, сам факт закінчення встановленого законом для такої вимоги номінального давнісного строку ще не означає, що позовна давність сплила.

Закінчення, скажімо, трирічного строку за вимогами про стягнення коштів свідчить лише про те, що кредитор протягом цього часу не звернувся до суду з відповідною вимогою. Однак, в уповноваженого можуть існувати обставини, котрі впливають на обчислення позовної давності (наприклад, такі, що зупиняють давнісний перебіг), про які боржник не знає. Відтак, давність за вимогами кредитора триватиме, а боржник в цей час віднесе свій борг на валові доходи. До такого ж результату може призвести різна кваліфікація управленою та зобов'язаною особами однієї й тієї ж дії боржника: перший вважатиме її визнанням обов'язку (і обчислюватиме давнісний перебіг спочатку), тоді як другий не визнає подібної характеристики своєї дії. Як бачимо, строк віднесення безнадійної заборгованості кредитором до складу своїх витрат може бути суттєво збільшений, тоді як прострочена кредиторська заборгованість підлягає віднесенню боржником до складу своїх доходів під загрозою застосування санкцій відразу після закінчення номінальної тривалості позовної давності. Звісно, такі законодавчі хитрощі певною мірою допомагають поповнити бюджет, але досягненню визначеності у матеріальних відносинах між учасниками цивільного обігу явно не сприяють.

Тепер перевіримося до поставленого трохи вище питання про співвідношення описаного юридичного інструментарію щодо відбиття та списання безнадійної дебіторської та кредиторської заборгованості з припиненням відповідних господарських суб'єктивних прав та юридичних обов'язків. З урахуванням попередніх досліджень розглянемо положення коментованого правового механізму щодо дієвості матеріального зобов'язання після спливу давнісного строку за відповідною вимогою як з боку кредитора, так і з боку боржника. Віритель може віднести вартість простроченої дебіторської заборгованості до складу своїх активів, але, у принципі, вправі цього і не робити, бо то є його правом і через різні обставини він може утриматися тимчасово чи взагалі від цього кроку.

Водночас незалежно від списання чи несписання простроченої заборгованості кредитором боржник після спливу позовної давності за тим

же податковим законодавством України мусить вчинити певні дії, що впливають на виникнення відповідних податкових зобов'язань. Коли його кредиторська заборгованість за отриманий, але не оплачений товар стане безнадійною, з податкової точки зору, вона трансформується в безповоротну фінансову допомогу. Отже, після спливу давнісного строку за кредиторською заборгованістю покупець має нарахувати доходи. Невиконання ним такого обов'язку є порушенням Податкового кодексу України та тягне застосування певних санкцій до суб'єкта господарювання. Саме такі дії боржника, на думку деяких дослідників, припиняють матеріальне право в таких відносинах [9, с. 31–32]. Та це твердження є непереконливим, позаяк подібному фіксуванню припинення зобов'язання боржником далеко не завжди кореспондують адекватні дії кредитора, котрий має право на зменшення доходу відповідного періоду. Крім того, одноосібне припинення зобов'язання боржником, безумовно, є неправомірним.

Звісно, належною правовою підставою для припинення зобов'язання є прощення боргу кредитором (ст. 605 ЦК України). Але описаний вище юридичний інструментарій коригування бухгалтерського й податкового обліку господарюючих суб'єктів знову-таки не може охоплюватися його диспозицією. За загальним правилом, припинення зобов'язання, в тому числі і прощенням боргу, позбавляє кредитора права не тільки вимагати виконання, але й приймати таке виконання. А на боржникові не тільки не лежить обов'язок виконання, але він не має правових підстав взагалі здійснювати його навіть добровільно, оскільки саме зобов'язання припинилося. Якби за таких обставин зобов'язання уже вважалося припиненим, його виконання було б безпідставним, бо цивільне законодавство не передбачає можливості відновлення припиненого зобов'язання. Але ж виконання зобов'язань після спливу позовної давності та після списання такого боргу кредитором відбувається. Звичаї ділового обороту, які, до речі, повинні мати застосування за новим Податковим кодексом (хоча наразі це питання є проблематичним), у такій ситуації передбачають відновлення активів (але не цивільного зобов'язання) та перерахунок податкових зобов'язань контрагентів.

Отже, за податковим законодавством боржник повинен відбити безнадійність свого зобов'язання і це призводить до певних наслідків для нього (збільшення доходів), а кредитор може зменшити свої зобов'язання з податку на прибуток шляхом збільшення витрат. Але, незалежно від вчинення цих дій, було б передчасним казати, що вони

свідчать про прощення боргу. Цілком очевидно, що вимога законодавства щодо зарахування боржником до доходів сум простроченої кредиторської заборгованості жодним чином не впливає на існування зобов'язального правовідношення. Адже, якби законодавець мав це на увазі, то він би чітко вказав у законі, що прощенням боргу слід вважати вчинення кредитором дій, що потягли віднесення простроченої дебіторської заборгованості до складу його витрат. Як бачимо, така нормативна вказівка не спостерігається. Це тим очевидніше, що податкове законодавство не передбачає обов'язковості віднесення вірителем суми простроченої дебіторської заборгованості до складу власних витрат. Тож, незалежно від вчинення чи не вчинення певних дій, передбачених податково-бухгалтерськими нормативами, суб'єктивне охоронне право кредитора за таким відношенням продовжує існувати і після спливу давнісного строку, хоча вже не маючи властивості бути примусово реалізованим. Як вказувалося, кредитор може здійснити інші несудові заходи впливу на боржника, крім того обов'язок останнім може бути виконаний добровільно і після закінчення існування позовного права.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що помилковим є припущення, за яким строки,

запроваджені законодавцем у податковому праві, визначають темпоральні кордони існування суб'єктивних прав і обов'язків суб'єктів підприємницької діяльності [10, с. 118]. Сам факт списання боргу з точки зору оптимізації активів за податковими нормами чи згідно з положеннями бухгалтерського обліку ще не означає припинення зобов'язання, виведення простроченої дебіторської заборгованості із складу активів суб'єкта господарювання в зв'язку із спливом давності зовсім не означає настання наслідків, передбачених ст. 605 ЦКУ. Це одностороння дія кредитора, що не має на меті припинення зобов'язання, а лише документально відбиває безнадійність обов'язку з точки зору можливості його стягнення в примусовому порядку. Віднесення суми боргу на доходи і навіть сплата податку на прибуток не впливає на чинність відповідного зобов'язання, хоча за вимогами з нього і спливла позовна давність. Тож, можемо впевнено казати про дієвість загального цивілістичного правила і для господарських взаємин: закінчення перебігу позовної давності не призводить до припинення суб'єктивного права й не позбавляє зобов'язану особу статусу боржника.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. Підпригора О.А., Харитонов Є.О. Римське право. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 512 с.
2. Семькина Л.М. Сравнительная характеристика классификации и оценки обязательств, используемых в системах российских и международных стандартов. *Научный результат. Серия «Экономические исследования»*. 2014. № 1. С. 61–69.
3. Корецкий С.И. Краткое руководство по бухгалтерии. Москва : Сирин, 1925. 320 с.
4. Сук Л.К. Облік розрахунків з покупцями. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 23. С. 39–44.
5. Докийчук К.Л., Жаркова О.А. Исковая давность и налогообложение. *Бізнес*. 2004. № 14. С. 53–57.
6. Бірюкова О.А. Умови виникнення дебіторської заборгованості на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2012. № 2 (58). С. 250–254. URL: vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcl&l.
7. Пархоменко В.М. Розрахунки з покупцями та замовниками: обліковий аспект. *Вісник ЖДТУ: економічні науки*. 2012. № 3 (61). С. 143–145.
8. Дем'яненко А.В. Теоретичні підходи до трактування категорії дебіторської заборгованості науковцями. *Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих* : Збірник наукових праць IV всеукраїнської науково-практичної конференції. Вінниця, 2015. С. 110–116.
9. Панченко І.О. Відображення у податковому обліку платника податку сум заборгованості по зобов'язаннях, за якою минув строк позовної давності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2000. № 4. С. 30–33.
10. Музыка В.Г. Роль строків у податковому праві. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 10. С. 117–120.