

УДК 347.73:336.22

**А.М. ТИМЧЕНКО**, Національний університет державної податкової служби України

## ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО ПРИМУСУ ПРИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

*Ключові слова:* державний примус, особливості державного примусу у сфері оподаткування, податково-правовий примус, заходи податково-правового примусу

Нині на порядку денному гостро постає питання удосконалення податкового законодавства. Не зважаючи на те, що за останній час відбулися кардинальні зрушення у цьому плані – 02.12.2010 р. був прийнятий Податковий кодекс України [1], проблема законодавчого закріплення системи чинників забезпечення реального здійснення податково-правових норм, і відповідно, належного виконання податкових обов'язків залишається не вирішеною. Втім, саме податки та збори залишаються основним джерелом доходів державного та місцевих бюджетів, що також підкреслює необхідність розробки стрункої системи примусових заходів, а також актуальність аналізу факторів, що забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження податків і зборів до публічних фондів.

Треба вказати, що до розгляду проблем застосування заходів державного примусу у сфері оподаткування вдавалися М.В. Карасьова, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, В.В. Сергєєва, Н.А. Саттарова, Н.Ю. Пришва та ін. Однак, зважаючи на прийняття Податкового кодексу України, питання застосування примусових заходів при реалізації податкових правовідносин потребують переосмислення з урахуванням положень чинного законодавства. Отже, метою статті є дослідження деяких особливостей реалізації державного примусу у податкових правовідносинах з урахуванням новітнього

податкового законодавства.

У науковій літературі зазначається, що застосування заходів державного примусу у податковому праві обумовлюється низкою підстав. Так, Н.А. Саттарова, акцентуючи увагу на необхідності застосування державного примусу у податковій сфері, вказує на існування таких умов: по-перше, бюджетостворююче значення податкових доходів; по-друге, закріплення обов'язку по сплаті податків у законодавчих актах; по-третє, конституційний характер обов'язків зі слати податків; по-четверте, наявність ухилення від сплати податків, що спричиняє значні збитки фінансовим інтересам держави [2, с.164]. В цілому погоджуючись із наведеним, акцентуємо увагу на тому, що застосування державного примусу при справлянні податків обумовлюється переважно невиконанням платниками податків обов'язків, передбачених у ст.67 Конституції України [3] та ст.16 та ін. Податкового кодексу України [1].

Суттєве значення має також специфіка суб'єктного складу податкових відносин та метода їх правового регулювання, зважаючи на які застосування примусових заходів при реалізації податкових правовідносин є цілком закономірним. Саме тому нам до вподоби твердження В.В. Сергєєвої, яка вказує: податкові органи, будучи учасниками податкових правовідносин діють від імені держави в межах визначеної законом компетенції. При цьому вони реалізують владні повноваження, примушуючи протилежну сторону податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів) до виконання приписів правових норм. Домінуючим методом податково-правового регулювання є імперативний метод, який передбачає підкорення зобов'язаного суб'єкта уповноваженому (державі в особі органу державної податкової служби або іншого контролюючого органу). Таким чином, саме владний елемент визначає особливості як метода правового регулювання податкових відносин, так і застосування державного примусу у сфері оподаткування [4, с.40]. Окрім того, сутність податкових плате-

жив також безпосередньо впливає на особливості реалізації державного примусу в сфері оподаткування.

Річ у тому, що податок, зазвичай, визначається вченими як обов'язковий, а також примусовий платіж. Приміром, ще на початку ХХ сторіччя С.Ю. Вітте говорив, що податки становлять собою примусові платежі з доходу та майна підданих, які справляються в силу верховних прав держави заради реалізації вищих цілей державного життя [5, с.35]. У сучасний період вченими-фінансистами вказується, що податок – це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, який вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органа місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безвідплатний і безповоротний платіж [6, с.218].

Показово, що при нормативно-правовому закріпленні поняття податку теж акцентовано увагу на обов'язковому характері цього платежу. Зокрема, у ст.6 Податкового кодексу України податком визнається обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [1]. Безумовно, наведена нормативна дефініція не відбиває всієї сукупності конститутивних ознак податкових платежів, проте позитивно, що законодавцем звернено увагу на ключовій з них – обов'язковості. Обов'язковість податкових платежів безпосередньо впливає з конституційного обов'язку кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ст.67 Конституції України [3]). Зважаючи на це деякі науковці ототожнюють обов'язковість податків і зборів з їх примусовістю. Однак, говорячи про особливості співвідношення зазначених ознак податкових платежів, на наше переконання, саме обов'язковість податків і зборів є основною змістовною передумовою застосування заходів податково-правового примусу до їх платників, а також інших зобов'язаних осіб пода-

ткових правовідносин. Отже, можна наполягати на тому, що діалектика взаємовідносин владної та зобов'язаної сторін податкових відносин зумовлюється обов'язковістю податків і зборів. При цьому податковий обов'язок далеко не завжди виконується добровільно, а тому контролюючі органи мають бути наділені відповідними повноваженнями щодо реалізації примусових засобів з метою забезпечення своєчасного та повного надходження грошових коштів до бюджетів.

Для того, щоб виокремити особливості реалізації державного примусу у податкових правовідносинах треба дати визначення державного примусу і, відповідно, примусу, що застосовується при реалізації податкових правовідносин. Так, В.В. Серьогіна вказує, що примус, це «фізичний, психічний або інший вплив уповноважених на те органів держави, посадових осіб, представників громадськості на свідомість та поведінку суб'єктів шляхом застосування до них у встановленому процесуальному порядку примусових заходів, зазначених у санкціях (диспозиціях) правових норм та пов'язаних із настанням для них негативних наслідків особистого, майнового чи організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями, охорони громадської безпеки і правопорядку» [7, с.47]. Слід погодитися з тим, що примус виступає тим засобом забезпечення цінностей, який створює такий фактичний стан, що не виключає рішення індивіда з ланки детермінації, але ставить його у становище, що усуває вибір іншого варіанту поведінки [8, с.6]. При цьому «реально примус в праві виражається у примусових заходах, що застосовуються компетентними органами [9, с.107].

У науковій літературі наводяться різні класифікаційні ряди державного примусу. Так, відповідно до підстав застосування його поділяють на такий, що застосовується внаслідок протиправної винної поведінки, і такий, що застосовується внаслідок протиправної, але безвинної поведінки (об'єктивно протиправної), а також внаслідок припущення можливості виникнення правопорушення. З ураху-

ванням мети застосування примусу його поділяють на такий, що захищає публічний інтерес, і такий, що захищає інтереси приватної особи. Крім того, заходи примусу поділяють на юридичні санкції, тобто державно-примусові заходи, що є реакцією держави на протиправну поведінку конкретної особи, та державно-необхідні, профілактичні та превентивні засоби примусу. Залежно від видів правовідносин розрізняють примус у цивільно-правових, адміністративно-правових, кримінально-правових відносинах [10, с.3]. На наше переконання сьогодні є всі підстави для виокремлення самостійного виду державного примусу – податково-правового.

До речі, нині все більше науковців дотримуються позиції, згідно з якою податково-правовий примус розглядається як самостійний різновид державного примусу. Так, Н.А. Саттарова розглядає податково-правовий примус як вплив, здійснюваний податковими органами, їх посадовими особами на податко-вобов'язаних суб'єктів через застосування до них у встановленому процесуальному порядку примусових заходів, передбачених податковим законодавством та пов'язаних із настанням для них негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування [2, с.165]. М.П. Кучерявенко, визначаючи примус у сфері оподаткування як систему заходів, що застосовуються уповноваженими органами щодо осіб при порушенні ними обов'язків щодо сплати податку і притягненню до відповідальності при вчиненні податкового правопорушення, стверджує, що специфічні якості такого примусу проявляються у тому, що він є: а) спеціально-предметним; б) організованим; в) регулюється податково-правовими нормами; г) підлягає визначеній процедурі діяльності податкових органів [11, с.219]. В.В. Сергєєва вказує, що під поняттям податково-правового примусу слід розуміти зумовлений методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу, щодо застосування

спеціально уповноваженими державними органами примусових заходів до платників податків або інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку [12, с.162]. О.В. Староверова та Н.А. Толокнєва державний примус у податковому праві розглядають як засіб забезпечення фінансових інтересів держави та інших благ, що охороняються законодавством про податки та збори, який застосовується суворо відповідно до норм податкового законодавства шляхом видання актів, що надають можливість застосовувати право до конкретних суб'єктів податкових правовідносин у зв'язку з їх неправомірними діями [13, с.56].

Аналізуючи та узагальнюючи наведені визначення можна виокремити такі особливості державного примусу у сфері оподаткування (податково-правового примусу). По-перше, податково-правовий примус є видом державного примусу. По-друге, зміст такого примусу полягає у застосуванні уповноваженими суб'єктами системи відповідних заходів до зобов'язаних осіб податкових правовідносин. По-третє, такі заходи можуть застосовувати лише спеціально уповноважені суб'єкти. По-четверте, реалізація податкового примусу повинна відбуватись лише у формах та порядку, визначеному законом, тобто відповідати загальному конституційному принципу діяльності державного апарату, закріпленому в ч.2 ст.19 Конституції України: «Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [3]. При цьому слід акцентувати увагу на необхідності формування законодавчих гарантій унеможливлення зловживання правом з боку контролюючих органів при застосуванні заходів примусу до платників податків. Зокрема це стосується питання проведення позапланових виїзних документальних перевірок дотримання платниками податків вимог податкового законодавства. Навіть законодавче закріплення підстав проведення

цих примусових контрольних заходів не вирішує повною мірою зазначеної проблеми. По-п'яте, природа податкового примусу зумовлюється методом правового регулювання податкових відносин, специфікою суб'єктів податкових відносин, а точніше, сторін цих відносин – владної (в особі вповноважених державних органів) і зобов'язаної (платників податків і зборів, податкових агентів тощо), а також сутністю податкових платежів. По-шосте, підставою його застосування є недотримання зобов'язаними суб'єктами вимог, що закріплені в нормах податкового права. По-сьоме, податково-правовий примус має конкретну визначену спрямованість – забезпечення реалізації податкового обов'язку, належного надходження грошових коштів до публічних фондів.

Поряд із тим, науковцями висловлюються діаметрально протилежні думки стосовно правової природи примусу у податковому праві. Так, Т.О. Коломоєць наполягає на тому, що примусові заходи, визначені в податковому праві України, застосування яких передбачається в позасудовому (адміністративному) спрощеному порядку в межах адміністративного провадження, за своїми ознаками навіть із урахуванням специфіки сфери застосування, не утворюють самостійного різновиду державно-правового примусу, а є складовою адміністративного примусу у публічному праві України [14, с.107]. Однак, навряд чи таку позицію можна вважати конструктивною, оскільки, дотримуючись такого підходу ми стикаємося з такою ситуацією, за якої, застосовуючи закріплені у податково-правових нормах певні заходи державного примусу, між відповідними суб'єктами (приміром платником та податковим органом) виникають не податкові правовідносини, а адміністративні. Зрозуміло, це не так: упорядкування певних суспільних зв'язків між суб'єктами саме нормами податкового права вказує на податково-правову природу таких відносин. Виходячи з викладеного, заходи, які при цьому застосовуються, є заходами саме податково-правового примусу. Навіть у тому разі, коли

відповідні податково-правові норми будуть закріплені в нормативно-правових актах, що належать до різних галузей права, регульовані ними відносини не втрачають своєї сутності і залишаються податковими.

Отже, сьогодні чітко проявляються особливості застосування державного примусу при реалізації податкових правовідносин, що дозволяє з впевненістю говорити про існування податково-правового примусу. На користь такої позиції свідчить і законодавче закріплення примусових засобів забезпечення виконання податкового обов'язку у Податковому кодексі України.

Як ми вказали, зміст державного примусу у сфері оподаткування полягає у застосуванні уповноваженими суб'єктами системи відповідних заходів до зобов'язаних осіб податкових правовідносин. Отже, податково-правовий примус є системною категорією, що включає низку взаємопов'язаних примусових заходів, які мають різне функціональне призначення. Так, В.В. Сергєєва твердить про існування податково-правового примусу формі: 1) відповідальності за порушення податкового законодавства; 2) формі спеціальних забезпечувальних заходів – способів забезпечення виконання податкового обов'язку; 3) примусового погашення податкового боргу (примусового стягнення коштів та продажу інших активів платників податків, що мають податковий борг) [12, с.162]. Як видається, за такого поділу залишається нез'ясованим питання щодо тієї мети (попередити, припинити та ін.), яка має бути досягнута при реалізації певних видів примусу. Більше того, навряд чи мова має йти про виключно такі форми.

Поряд із тим, у фінансово-правовій літературі висловлюються й інші погляди. Так, Н.Ю. Пришва наполягає на поділу заходів примусу, що застосовуються при акумуляції обов'язкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів на: 1) попереджувальні заходи; 2) припиняючі заходи; 3) правопоновлюючі заходи; 4) караючі заходи (застосування фінансових санкцій) [15, с.55]. На наше переконання саме така класифікація найбільш

повно відображає сутність податково-правового примусу. Наприклад, як що говорити про припиняючі заходи, то вони застосовуються за умови виникнення необхідності примусово зупинити протиправні дії і забезпечити надходження до публічних фондів грошових коштів. Однак, на жаль, у чинному податковому законодавстві не закріплено такої класифікації.

Аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє говорити про те, що чинне податкове законодавство з не належним виконанням податкового обов'язку пов'язує виникнення декілька несприятливих для платника податків наслідків: по-перше, штраф (фінансову санкцію); по-друге, заходи забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів; по-третє, заходи податкового контролю. Зупинимося на їх розгляді більш детально.

Так, відповідно до п.14.1.265 ст.14 Податкового кодексу України штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або вигляді відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності. На наш погляд, штраф за податковим законодавством України слід вважати мірою податкової відповідальності, яка є самостійним видом юридичної відповідальності. Особливості застосування штрафу деталізовано в главі 11 Податкового кодексу України [1].

До системи заходів податково-правового примусу органічно входять також спеціальні забезпечувальні заходи. Характерно, що як у раніше чинному Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [16], так і у Податковому кодексі України не встановлено вичерпного переліку способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Нині у якості способів забезпечення виконання платником своїх

обов'язків Податковий кодекс України прямо визначає лише податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків. Відповідно до п.14.1.156 ст.14 Податкового кодексу України, податкова застава є способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у встановлений законодавством строк. Адміністративний арешт майна платника податків згідно зі ст.94 Податкового кодексу України є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків. Крім зазначених, примусовим способом забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів є пеня, яка відповідно до п.14.1.163 ст.14 Податкового кодексу України є сумою коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [1].

На відміну від податкового законодавства України, Податковий кодекс Російської Федерації містить норму, яка встановлює перелік способів, що забезпечують виконання податкового обов'язку: відповідно до п.1 ст.72 «виконання обов'язку зі сплати податків і зборів можуть забезпечуватись наступними способами: заставою майна, порукою, пенею, зупиненням операцій за рахунками в банку та накладенням арешту на майно платника податків» [17]. Оскільки норми, що встановлюють правовий режим способів забезпечення виконання податкового обов'язку утворюють окремий інститут податкового права, то російський законодавець об'єднав їх в окремій главі 11 Податкового кодексу РФ. Таке об'єднання норм зумовлено не лише міркуваннями впорядкування нормативного матеріалу в процесі його кодифікації. Важливе значення має положення, закріплене у п.2 ст.72 вказаного Кодексу щодо встановлення способів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків чи зборів, порядку та умов їх застосування саме у цій главі (крім забезпечення виконання обов'язку в частині сплати податків і зборів у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Російської Фе-

дерації). У такий спосіб законодавець закріплює принцип встановлення вичерпного переліку способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, що унеможливує застосування інших способів.

Відсутність закріплення на законодавчому рівні норми, що визначає вичерпний перелік способів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів негативно позначається на упорядкуванні податкових відносин, оскільки свідчить про певну невизначеність нормодавця стосовно цього питання. Для підтвердження цього можна навести такий приклад. Так, ст.176 Податкового кодексу України хоча й має назву «Забезпечення виконання податкових зобов'язань», проте не передбачає жодного спеціального забезпечувального заходу, а лише встановлює перелік обов'язків платників податку та осіб, які відповідно до цього Кодексу мають статус податкових агентів. У такий спосіб законодавець фактично ототожнює обов'язок як модель соціально-необхідної й належної поведінки та спеціальні заходи забезпечення виконання цього обов'язку, які є додатковими гарантіями його виконання зобов'язаними суб'єктами. Характерно, така ж сама ситуація спостерігалася й у минулому, оскільки у ст. 19 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV містилися ті ж самі положення [18]. Дуже прикро, що законодавець при підготовці Податкового кодексу не звернув увагу на це, а бездумно переніс положення з названого закону до Кодексу. Зважаючи на викладене вважаємо необхідним запозичити досвід російського законодавця, та внести відповідні зміни до Податкового кодексу України, встановивши вичерпний перелік заходів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів.

До наступної групи примусових заходів, пов'язаних із неналежним виконанням обов'язку по сплаті податків і зборів можна віднести заходи податкового контролю. Найбільш поширеним з них є перевірка платника податків. Перевірка є ефективним методом податкового контролю, оскільки в результаті

її проведення виявляються факти порушення платниками податків норм податкового законодавства в частині виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. Правовому регулюванню порядку проведення перевірок присвячений окрема глава 8 Податкового кодексу України [1].

Таким чином, дослідження проблем, пов'язаних із застосуванням державного примусу при реалізації податкових правовідносин, нині є вельми актуальним, оскільки від стану виконання платниками податків покладених на них обов'язків безпосередньо залежить рівень надходжень до бюджетів та державних цільових фондів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229–230.
2. Сатарова Н. А. Принуждение в финансовом праве / Сатарова Н. А. ; под ред. И. И. Кучерова. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 291 с.
3. Конституція України // ВВР України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Сергєєва В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... кандидата юрид. наук : спец. 12.00.07 / Сергєєва В. В. – Ірпінь, 2005.
5. Витте С. Ю. Конспект лекцій о государственном хозяйстве / С. Ю. Витте. – 3-е изд. – СПб.: Тип. акционер. об-ва Брокгауз-Ефрон, 1914. – 154 +8 с.
6. Фінансове право України : навч. посіб. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.
7. Серегина В. В. Государственное принуждение по советскому праву / В. В. Серегина. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1991. – 120 с.
8. Шевчук О. М. Засоби державного примусу у правовій системі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / О. М. Шевчук. – Х., 2003. – 18 с.
9. Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе / С. С. Алексеев. – М., 1971.

10. Подоляка А. М. Державний примус як метод впливу на учасників публічно-правових відносин (теоретичний аспект) / А. М. Подоляка // Науковий вісник Львів. держ. ун-ту внутр. справ. – 2009. – № 3. – С. 1–9.

11. Кучерявенко Н. П. Принуждение в налоговом праве / Кучерявенко Н. П. // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 23–24 лист. 2007 р.). – К. : Укртехнопрінт, 2007. – С. 219.

12. Сергєєва В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку в системі заходів податково-правового примусу / В. В. Сергєєва // Право і безпека. – 2005. – Т. 4. – № 1. – С. 162–165.

13. Староверова О. В. Государственное принуждение в налоговом праве / Староверова О. В. Толочнева Н. А. // Закон и право. – 2003. – № 6. – С. 55–58.

14. Коломоець Т. Адміністративний при-

мус у податковому праві як складовій публічного права України: до питання невизначеності у використанні термінології / Т. Коломоець // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 12. – С. 107.

15. Пришва Н. Ю. Застосування елементу примусу в правовідносинах щодо справляння обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2004. – № 1.

16. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» : від 21.12.2000 р. // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

17. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1>.

18. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» : від 22.05.2003 р. // ВВР України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

*Тимченко А. М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин / А. М. Тимченко // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1031–1037 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11tamrpp.pdf>*

На підставі комплексного аналізу теоретичних положень стосовно державного примусу розкрито особливості та з'ясовано правову природу податково-правового примусу. З урахуванням положень Податкового кодексу України здійснено характеристику конкретних заходів податково-правового примусу.

\*\*\*

*Тимченко А.М.. Некоторые особенности государственного принуждения при реализации налоговых правоотношений*

На основании комплексного анализа теоретических положений по поводу государственного принуждения раскрыты особенности и выяснена правовая природа налогово-правового принуждения. С учетом положений Налогового кодекса Украины осуществлена характеристика конкретных мер налогово-правового принуждения.

\*\*\*

*Timchenko A.M. Some Features of State Compulsion during Realization of Tax Legal Relationships*

In the article on the basis of complex analysis of theoretical positions in relation to a state compulsion features are exposed and legal nature is found out tax-legal to the compulsion. Taking into account positions of the internal revenue code of Ukraine description of concrete measure is carried out tax-legal to the compulsion.