

глашениях» // Голос Украины. –29.07.1993.

21. Гусов К.Н., Толкунова В.Н. Трудовое право России. –М.: Юрист, 1999. –278 с.

22. Венедиктов В.С. Теоретические проблемы юридической ответственности в трудовом праве. –Харьков, 1996. –136 с.

23. Докучаева М.В. Регулирование трудовых отношений в коллективе: сравнительный анализ Кодексов законов о труде. –СПб.: С.-Петербург. гос. ун-т, 1996. –115 с.

24. Фатуев А.А. Трудовое право в жизни человека. –

М.: Юрид. лит., 1991. –254 с.

25. Таль Л.С. Очерки промышленного права. –М., 1916. –418 с.

26. Трудовое право в вопросах и ответах: Учебно-справочное пособие /Под ред. В.В. Жернакова. –Х.: Одиссей, 2000. –624 с.

27. Трудовое право: Учебник /Под ред. О.В. Смирнова. –М.: Проспект, 1997. –448 с.

Надійшла до редколегії 20.03.2004

РЫБНИЦКИЙ Г.В. ТРУДОВОЙ КОЛЛЕКТИВ И РАБОТОДАТЕЛЬ КАК СТОРОНЫ КОЛЛЕКТИВНОГО ДОГОВОРА

Рассмотрена сущность коллективно-договорного регулирования в науке трудового права.

RYBNITSKIJ G.V. LABOR COLLECTIVE AND THE EMPLOYER AS THE PARTIES OF THE COLLECTIVE AGREEMENT

The considered essence of collective-contractual regulation in a science of the labor law.



V.V. СЕРГЄЄВА

Дніпровська транспортна прокуратура м. Києва

УДК 336.225

СПОСОБИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ В СИСТЕМІ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

Розглянуто зміст та форми реалізації державного примусу в системі правового регулювання податкових відносин; визначено поняття податково-правового примусу; проаналізовано значення забезпечувальних заходів у процесі забезпечення надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів; проведено розмежування забезпечувальних заходів від інших форм примусу у податковому праві.

Динамічний розвиток податкового законодавства, поява нових правових інститутів вимагає проведення наукових досліджень з метою виявлення правової сутності окремих правових категорій та підвищення ефективності правового регулювання податкових відносин. Одним із недостатньо досліджених інститутів податкового права є забезпечення виконання податкового обов'язку. Але важливість способів цього забезпечення зумовлюють необхідність науково-теоретичного аналізу означених засобів впливу поведінку платників податків і зборів.

Метою цієї статті є дослідження змісту державного примусу у сфері оподаткування та з'ясування значення способів забезпечення виконання податкового обов'язку як форми податково-правового примусу в процесі забезпечення повного надходження податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів.

Дослідження проблем теорії державного примусу, його видів, особливостей застосування проведено у значній кількості праць науковців-правознавців. Вагомий внесок у вивчення правової природи державного примусу зробили у своїх роботах С.С. Алексєєв [1], В.Д. Ардашкін [2], Б.Т. Базилев [3], С.М. Братусь [4], І.О. Галаган [5], В.М. Горшеньов [6], О.І. Козулін [7], О.Е. Лейст [8, 9], В.В. Серьогіна [10], К.В. Хомич [11] та ін.

На наш погляд, дослідження правової природи способів забезпечення виконання податкового обов'язку з позиції податково-правового примусу є методологічно доцільним підходом, оскільки застосування заходів примусу головним чином пов'язується з невиконанням або неналежним виконанням суб'єктами правовідносин власних обов'язків. Специфічним видом податково-правового примусу виступають способи забезпечення виконання

податкового обов'язку, які застосовуються у разі порушення платниками податків юридичних обов'язків.

Застосування примусових заходів у сфері оподаткування є абсолютно доцільним явищем, якщо виходити зі специфіки суб'єктного складу податкових відносин та метода правового регулювання цих відносин. Податкові органи, будучи учасниками податкових правовідносин, діють від імені держави в межах визначеної законом компетенції. При цьому вони реалізують владні повноваження, примушуючи платників податків (а в окремих випадках і податкових агентів) до виконання приписів правових норм. Домінуючим методом податково-правового регулювання є імперативний метод, який передбачає підкорення зобов'язаного суб'єкта (платника податків) уповноваженому (державі в особі податкового органу). Таким чином, саме владний елемент визначає особливості як метода правового регулювання податкових відносин, так і застосування державного примусу у сфері оподаткування. Досліджуючи зв'язок державної влади та державного примусу, А.Т. Комзюк зазначає, що останній слід розглядати як одну з невід'ємних складових здійснення державної влади, як її засіб (метод), а в кінцевому результаті – як основну ознаку держави в цілому [12, с.135].

Примус розглядається вченими-правознавцями як спосіб правового регулювання, спосіб впливу з метою формування належної поведінки учасників суспільних відносин, а також як метод реалізації державної влади у суспільстві. Не зупиняючись на особливостях співвідношення примусу та переконання в процесі впливу на суспільні відносини (зокрема, у сфері оподаткування), зазначимо лише, що зміна суспільно-політичної формації на сучасному етапі розвитку України вимагає подальшого вдосконалення форм державного примусу у сфері оподаткування. Головним пріоритетом при цьому повинно бути створення надійних законодавчих гарантій прав зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин в процесі застосування до них заходів податкового примусу.

На думку В.М. Горшенєва, "метод примусу виражається у фізичному чи психічному впливі на конкретних суб'єктів з метою примусити їх дотримуватись певних приписів або утримуватись від тих чи інших дій" [6, с.73]. Таким чином, зміст примусу, і в тому числі податкового, полягає у застосуванні до конкретних учасників правовідносин передбачених законодавством спеціальних заходів (форм примусу). У контексті дослідження теоретичних засад примусу в системі регулювання податкових відносин представляє науковий інтерес співвідношення окремих взаємопов'язаних правових категорій. Зокрема, велими дискусійною є точка зору І.О. Галагана, який розглядає правову норму формою примусу, що може виступати і в якості реального заходу примусу [5, с.83]. На наш погляд, не слід отожднювати норму права, яка встановлює окремі заходи примусу з самим застосуванням цих заходів, оскільки диспозиція та санкція як структурні елементи правової норми вказують, відповідно, на модель поведінки уповноваженого суб'єкта та безпосередні негативні наслідки для суб'єкта, який порушує приписи правових норм, що передбачають належний варіант виконання юридичних обов'язків. Разом із цим не можна заперечувати зв'язок правової норми і примусу, адже обов'язковість,

формальна визначеність та нормативність права зумовлюють застосування примусу з боку уповноважених державних органів, а застосування примусових заходів здійснюється лише у межах, визначених відповідними процесуальними правовими нормами.

З урахуванням викладених загальних особливостей державного примусу, вважаємо, 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.

Примус у податковому праві реалізується у різних формах за своєю сутністю, підставами та метою застосування, способами впливу, призначенням в системі правового регулювання податкових відносин, що дозволяє запропонувати їх класифікацію. Ми вважаємо, що чинне законодавство передбачає застосування податково-правового примусу у наступних формах: по-перше, у формі відповідальності за порушення податкового законодавства; по-друге, у формі спеціальних забезпечувальних заходів – способів забезпечення виконання податкового обов'язку; по-третє, у формі примусового погашення податкового боргу (примусового стягнення коштів та продажу інших активів платників податків, що мають податковий борг). Усі вказані форми примусу у відповідній мірі пов'язані з виконанням податкового обов'язку платниками податків, а підстави їх застосування безпосередньо пов'язані з неналежним виконанням або невиконанням платниками податків покладених на них обов'язків.

Кожна з форм податкового примусу має власне функціональне призначення, самостійну соціальну і правову цінність. Досліджуючи теоретичні основи забезпечення виконання господарських зобов'язань, В.С. Константинова зазначає, що соціальна цінність правових забезпечувальних засобів полягає в їх здатності впливати на волю суб'єктів правовідношення, за рахунок чого досягається належна поведінка цих суб'єктів [13, с.6]. Особливість забезпечувальних заходів у податковому праві полягає в тому, що вони не виступають мірами відповідальності, а спрямовані лише на примусове забезпечення належного виконання обов'язків платниками податків.

Проведення теоретичного обґрунтування критеріїв розмежування відповідальності за порушення податкового законодавства та примусових забезпечувальних заходів ускладнюється за рахунок відсутності у податковому законодавстві України поняття податкового правопорушення як підстави податкової відповідальності та вичерпного переліку складів податкових правопорушень і санкцій за їх вчинення. Яскравим свідченням цієї проблеми є положення Закону Російської Федерації "Про основи податкової системи в Російській Федерації" [14], що діяв до набрання чинності частиною першою Податкового кодексу Російської Федерації. Відповідно до ч.4 ст.11 вказаного Закону "у разі невиконання платником податків своїх обов'язків їх виконання забезпечується заходами адміністративної та кримінальної відповідальності, фінансовими санкціями згідно з цим Законом та іншими законодавчими

актами, а також заставою грошових і товарно-матеріальних цінностей, порукою або гарантією кредиторів платника податків". Таким чином, російський законодавець до змісту забезпечення виконання обов'язків платника податків включав різні за природою юридичні засоби – заходи відповідальності та способи забезпечення виконання податкового обов'язку.

Із прийняттям частини першої Податкового кодексу РФ [15] проблема законодавчого розмежування заходів відповідальності та способів забезпечення набула формального вирішення шляхом закріплення переліку способів виконання податкового обов'язку. Відповідно до п.1 ст.72 Податкового кодексу РФ "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". 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 зі сплати податків чи зборів, порядку та умов їх застосування сама у цій главі (крім забезпечення виконання обов'язку в частині сплати податків і зборів у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон Російської Федерації). У такий спосіб законодавець закріплює принцип встановлення вичерпного переліку способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Це положення Податкового кодексу РФ слід розглядати не тільки як свідчення високого рівня законодавчої техніки в процесі кодифікації податкового законодавства, але й, насамперед, як важливу гарантію прав платників податків і зборів, наявність якої дозволяє унеможливити застосування інших способів.

В Україні питання законодавчого закріплення системи способів забезпечення виконання податкового обов'язку сьогодні не дістало остаточного вирішення. У Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (далі – Закон № 2181) хоча й визначені підстави і порядок застосування податкової застави, податкової поруки, адміністративного арешту активів платників податків та пені, але саме як забезпечувальні заходи вказані лише податкова застава та адміністративний арешт активів платників податків [16].

Відповідно до підпункту 9.1.1 п.9.1 ст.9 Закону № 2181 адміністративний арешт активів платника податків є виключним способом погашення його податкового боргу. Податкова застава згідно п.1.17 ст.1 вказаного Закону № 2181 є способом забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк. Зміст податкової застави законодавець визначає у такий спосіб: "з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу". Пеня відповідно до п.1.4 ст.1 вказаного Закону № 2181 є платою у вигляді про-

центів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвочасним погашенням податкового зобов'язання. Визначення *податкової поруки* чинне законодавство не містить, проте Закон № 2181 (п.8.8 ст.8) зобов'язує податковий орган відмовитися від права податкової застави активів платника податків у разі коли банкрут поручається за нього.

Проблема розмежування різних правових засобів, які використовуються в процесі реалізації державного примусу у сфері оподаткування, має важливе теоретичне і практичне значення. Загальним призначенням усіх забезпечувальних заходів у податковому праві є забезпечення відповідності поведінки платників податків тій моделі, яка встановлена законодавством. Слід погодитись з думкою Р.О. Халфіної, яка зазначала, що "одним із актуальних завдань правової науки є розробка ефективних засобів, які забезпечують відповідність реальної поведінки вимогам норми" [17, с.311]. Саме тому у теоретичній площині дослідження природи забезпечувальних заходів як форми податково-правового примусу слід визначити як родові властивості цього інституту, так і особливості окремих способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Правова цінність забезпечувальних заходів полягає в тому, що їх застосування дозволяє без використання механізму відповідальності впливати на поведінку платників податків. Відмежовуючи способи забезпечення виконання податкового обов'язку від механізму відповідальності за порушення податкового законодавства, ми наголошуємо, що способи забезпечення у сукупності слід розглядати як специфічні санкції, застосування яких дозволяє забезпечити необхідну ступінь реалізації обов'язків платників податків. При цьому слід зауважити, що використовуючи поняття "санкція" при характеристиці способів забезпечення виконання податкового обов'язку, ми розглядаємо її як елемент податково-правової норми, диспозиція якої закріплює варіант соціально-необхідної та належної правової поведінки в процесі реалізації податкового обов'язку.

Питання взаємозв'язку обов'язку та санкцій отримали достатню розробку у працях науковців-правознавців. Зокрема, О.Е. Лейст зазначав, що санкція безпосередньо пов'язана з вимогою певної поведінки, що міститься у правовій нормі. В юридичному обов'язку виражена вимога певної поведінки, у санкції – спосіб державного примусу до виконання (дотримання) цієї вимоги, загроза примусом на випадок його порушення [8, с.23]. На наш погляд, в процесі дослідження змісту та форм податково-правового примусу методологічно важливим є розмежування поняття санкції як елемента норми податкового права та окремого виду заходів юридичної відповідальності, оскільки поряд зі штрафними санкціями податкове законодавство передбачає можливість застосування інших примусових заходів, в тому числі способів забезпечення виконання податкового обов'язку, оскільки "з точки зору змісту правового примусу та відносин, що складаються у зв'язку з ним, санкціями насамперед є самі заходи, реальні "носії" державно-примусового впливу" [1, с.270].

Поділяючи юридичні санкції на заходи захисту та заходи відповідальності, С.С. Алексєєв підкреслює правовідновлювальну природу та призначення заходів захисту

(первинних юридичних санкцій) – відновлення порушеного права, забезпечення виконання юридичного обов'язку [1, с.280]. Необхідно акцентувати увагу на принциповій особливості функціонального ролі способів забезпечення виконання податкового обов'язку як специфічних податково-правових заходів захисту: вони одночасно спрямовані як на забезпечення виконання власних обов'язків платниками податків, так і на відновлення порушеного права уповноваженої сторони у податковому правовідношенні. Таким чином, шляхом застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку відновлюється право держави та органів місцевого самоврядування на повне надходження податків і зборів до бюджетів і державних цільових фондів, яке було порушено неналежним виконанням податкового обов'язку.

Важливим аспектом дослідження форм податково-правового примусу є встановлення їх відповідності змісту податкових правовідносин. Саме така відповідність заходів захисту та інших санкцій змісту суспільних відносин, що виникають у сфері оподаткування, повинна бути критерієм для законодавця в процесі розробки та впровадження тих чи інших правових засобів, спрямованих на забезпечення належної поведінки платників податків. Слід приєднатися до точки зору О.Е. Лейста відносно взаємозв'язку змісту санкції та забезпечуваного нею обов'язку в тому, що передбачені санкцією заходи примусу повинні у максимально можливному ступені служити реальному виконанню відповідного обов'язку, припиняти її порушення та усувати його шкідливі наслідки [8, с.24].

Підсумовуючи, зазначимо, що подальша розробка проблем реалізації державного примусу у сфері оподаткування є перспективною щодо теоретичних засад і практичних особливостей форм його здійснення та, зокрема, оптимізації законодавчого регулювання застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Алексеев С.С. Общая теория права. В 2-х т. Т.1. –М.: Юрид. лит., 1981. –360 с.
2. Ардашкин В.Д. О принуждении по советскому праву // Советское государство и право. -1970. -№7. -С.33-39.
3. Базылев Б.Т. Государственное принуждение и правовые формы его осуществления в советском обществе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. –Киев, 1968. –17 с.
4. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и за-

конность. –М.: Юрид. лит., 1976. –216 с.

5. Галаган И.А. Административная ответственность в СССР (государственное и материально-правовое исследование). –Воронеж: Изд-во Воронежск. ун-та, 1970. –252 с.

6. Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в советском обществе. –М.: Юрид. лит., 1972. –258 с.

7. Козулин А.И. Правовое принуждение (правовые начала государственного принуждения в советском обществе): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. –Свердловск, 1986. –16 с.

8. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву (теоретические проблемы). –М.: Изд-во МГУ, 1981. –240 с.

9. Лейст О.Э. Проблемы принуждения по советскому праву // Вестник Моск. ун-та. Сер.ХІІ: Право. –1976. –№4. –С.16-25.

10. Серегина В.В. Государственное принуждение по советскому праву. –Воронеж: Изд-во Воронежск. ун-та, 1991. –120 с.

11. Хомич К.В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 /Белорусск. гос. ун-т. –Минск, 2002. –21 с.

12. Комзюк А.Т. Державно-владний аспект адміністративного примусу // Вісник Академії правових наук України. –2000. –Вип.4. –С.129-137.

13. Константинова В.С. Гражданско-правовое обеспечение исполнения хозяйственных обязательств: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.03. –Свердловск, 1989. –32 с.

14. Закон РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г. // Ведомости Верховного Совета РФ. –1992. –№11. –Ст.527.

15. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) // Собрание законодательства Российской Федерации. –1998. –№31. –Ст.3824.

16. Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” // ВВР України. -2001. -№10. -Ст.44.

17. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. –М.: Изд-во Акад. наук СССР, 1974. –352 с.

Надійшла до редколегії 06.08.2004

СЕРГЕЕВА В.В. СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВЫПОЛНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ В СИСТЕМЕ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГО-ПРАВОВОГО ПРИНУЖДЕНИЯ

Рассмотрено содержание и формы реализации государственного принуждения в системе правового регулирования налоговых отношений; определено понятие налого-правового принуждения; проанализировано значение обеспечительных мероприятий в процессе обеспечения поступления налогов и сборов в бюджет и государственные целевые фонды; проведены размежевания обеспечительных мероприятий от других форм принуждения в налоговом праве.

SERGEEVA V.V. WAYS OF MAINTENANCE PERFORMANCE OF THE TAX DUTY IN SYSTEM OF ACTIONS TAX-LEGAL COMPULSION

The contents and forms of realization of the state compulsion in system of legal regulation of tax relations is considered; concepts of tax-legal compulsion are determined; values providing actions are in details analyzed during maintenance of receipt of taxes and tax collections in the budget and the state trust funds; are carried out delimitation providing actions from other forms of compulsion in the tax law.