

Ключевые слова: профессиональные союзы, обязанности профсоюзов, согласие профсоюзов, правовой статус профсоюзов.

Mamedova R.Y. The juridical essence of the consent of the trade Union bodies in case of termination of labor relations

In the article the peculiarities of participation, rights and responsibilities of trade unions in the process of termination of the employment relationship, in theory developed the reasons of occurrence of problems and possible put to overcome them.

Key words: trade unions, the responsibilities of trade unions, the consent of the trade unions, the legal status of trade unions.

УДК 347.73

Маринчак Н.Є.,

здобувач кафедри фінансового права

Національного університету державної податкової служби України

**ДЕЯКІ ПИТАННЯ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАСОБІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ У РІШЕННЯХ
КОНСТИТУЦІЙНОГО СУДУ УКРАЇНИ**

В роботі розглядаються проблемні аспекти інституту забезпечувальних заходів у податковому праві. Увага зосереджується на відсутності чіткого переліку таких заходів. На підставі аналізу норм зарубіжного податкового права робиться висновок про необхідність виокремлення у Податковому кодексі України глави «Забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів». Автором акцентується увага на дискусійних моментах віднесення пені до заходів забезпечення обов'язку зі сплати податків та зборів. Досліджується специфіка інших заходів забезпечення у податковому праві.

Ключові слова: забезпечення виконання податкового обов'язку, пеня, податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт майна, зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків; інститути податкового права.

Наразі до проблем визначення правової природи, змісту та особливостей засобів забезпечення виконання податкового обов'язку звертаються все більше науковців. Так, цим питанням присвітили свої роботи П. М. Дуравкін, Є. О. Імикшенова, В. В. Кириченко, О. Ю. Кікін, М. П. Кучерявенко, О. У. Латипова, В. В. Стрельников, А. М. Тимченко, О. Є. Якушкіна та інші вчені. Проте відсутність у податковому праві системного урегулювання відносин з приводу реалізації забезпечувальних заходів, а також цілісного наукового розроблення проблем їх застосування обумовлює необхідність подальшого їх наукового опрацювання. Характерно, що низка аспектів, пов'язаних із регулюванням засобів забезпечення

виконання податкового обов'язку, були предметом розгляду Конституційним Судом України, результати якого викладені у Рішеннях від 24 березня 2005 року за № 2-рп/2005 і 12 червня 2012 року за № 13-рп/2012 [4; 5]. Отже, метою пропонованої статті є аналіз правових позицій Конституційного Суду України стосовно характеристики засобів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Необхідно зазначити, що за своєю правовою природою забезпечувальні заходи є додатковими гарантіями виконання зобов'язаним суб'єктом покладеного на нього законом або договором обов'язку. Як слушно вказує В.В. Кириченко, правова цінність забезпечувальних заходів полягає в тому, що їх застосування дозволяє без використання механізму відповідальності впливати на поведінку платників податків, забезпечити необхідну ступінь реалізації обов'язків платників податків [1, с. 72]. Таким чином у податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. Сукупність податково-правових норм, що визначають перелік та регулюють процедуру застосування заходів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів утворюють інститут забезпечувальних заходів у податковому праві.

У той же час з прийняттям Податкового кодексу України [2] не відбулося законодавчого оформлення інституту забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. По-перше, у структурі Податкового кодексу України ми не знайдемо відокремленого масиву податково-правових норм, які мають предметну єдність та спільне функціональне спрямування. По-друге, не отримало достеменного визначення коло тих заходів, що за своєю природою є забезпечувальними. Про це свідчить відсутність норми, яка б встановлювала вичерпний перелік заходів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. Наявність такої норми має принципове значення для системи податкового адміністрування, адже у такий спосіб законодавець відокремлює різні за правовою природою примусові заходи, які застосовуються в разі порушення платником податку встановленого законом порядку виконання обов'язку по сплаті податків і зборів. Крім того, кожен платник податків повинен знати, які саме забезпечувальні заходи можуть бути застосовані до нього в разі невиконання або неналежного виконання обов'язку по сплаті податків і зборів.

Аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє стверджувати, що до забезпечувальних заходів слід віднести податкову заставу і адміністративний арешт майна. Згідно з п. 14.1.155. п. 14.1. ст. 14 податкова застava – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом, а за п. 94.1. ст. 94 адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [2]. При цьому саме з'ясуванню певних характеристик названих засобів забезпечення стосуються Рішення від 24 березня 2005 року за № 2-рп/2005 і 12 червня 2012 року за № 13-рп/2012. Розглянемо їх.

Зокрема, Рішення від 24 березня 2005 року за № 2-рп/2005 стосується регулювання податкової застави. По-перше, в ньому Суд підтвердив законність запровадження податкової застави як способу забезпечення податкового зобов'язання. В обґрунтування такої позиції Суд зазначив, що наявні законодавчі положення щодо запровадження інституту податкової застави, а також щодо можливості настання певних негативних наслідків для платника податків не суперечать вимогам статей 13, 41, 42 Основного Закону України. Факт несплати платником податків у визначений Законом строк суми податкового зобов'язання є підставою для вжиття відповідних заходів державою в особі її податкових органів з метою виконання боржником свого конституційного обов'язку. Тому, вдавшись до такого способу забезпечення податкових зобов'язань, як встановлення податкової застави, законодавець діяв у межах Конституції України.

Суд підкреслив, що виконання конституційного обов'язку, передбаченого статтею 67 Конституції України, реалізується сплатою кожним податків і зборів. Встановлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключно прерогативою закону. При унормуванні цих суспільних відносин держава має право визначати механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів. Одним із способів такого забезпечення є введений Законом інститут податкової застави. Так, зокрема, положення пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [3] регулюють виникнення права податкової застави, її змісту, реєстрації, зупинення, обмеження щодо її застосування тощо. При цьому сутність податкової застави полягає у запровадженні на певний строк особливого порядку розпорядження платником податків своїми активами. Цей інститут як спосіб забезпечення не погашеного у строк податкового зобов'язання є джерелом наповнення бюджетів та державних цільових фондів.

По-друге, Суд акцентував увагу на визначенні підстав виникнення податкової застави. Зокрема, він підкреслив, що однією з найважливіших умов визначеності відносин між людиною і державою є закріплення у статтях 3, 21 Конституції України принципу непорушності прав і свобод людини. Визначаючи людину найвищою соціальною цінністю, Основний Закон України встановлює перелік прав і свобод, гарантує і забезпечує їх захист, у тому числі від порушення з боку держави, її органів та посадових осіб. Зазначені права і свободи визначають міру можливої поведінки людини і громадянина, зокрема як власника, відображають певні межі цих прав та можливість користуватися благами для задоволення своїх інтересів.

Положення абзацу другого підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті 8 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” передбачає, що підставою виникнення права податкової застави є неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації. Тим самим законодавець

фактично прирівнює неподання або несвоєчасне подання податкової декларації до факту несплати податкового зобов'язання. Але зазначена підстава ще не свідчить про існування податкового зобов'язання у платника податків, а тим більше про виникнення податкового боргу. Встановлюючи таку підставу для запровадження податкової застави, законодавець не врахував наявність чи відсутність існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації і неправомірно обмежити право останнього розпоряджатися своєю власністю, що порушує частину першу статті 41 Конституції України. Такі міркування дали можливість Конституційному Суду України зробити цілком справедливий висновок, що положення абзацу другого підпункту 8.2.1 пункту 8.2 статті 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" не відповідає Основному Закону України.

По-третє, Суд навів позицію щодо розміру суми забезпечення. Зокрема, з огляду на положення підпункту 8.2.2 пункту 8.2 статті 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували на момент виникнення такого права в його власності (повному господарському віданні), а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуває прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу. У той же час такий підхід не враховує адекватність суми податкового зобов'язання чи податкового боргу з розміром заставлених активів платника податків, що не сприяє справедливому вирішенню питань застосування права податкової застави між суб'єктами податкових правовідносин.

За справедливою думкою Конституційного Суду України, розмір податкової застави виходячи із загальних принципів права повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості та розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу. Саме тому, як вірно вказав Суд, забезпечення надходження до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів має здійснюватися шляхом запровадження податкової застави на активи платника податків у такому розмірі, який би забезпечував гарантоване відшкодування державі несплачених податків у повному обсязі. Поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, яка перевищує суму податкового зобов'язання чи податкового боргу, може призвести до позбавлення такого платника не тільки прибутків, а й інших активів, ставлячи під загрозу його подальшу підприємницьку діяльність аж до її припинення. Отже, положення підпу-

нкту 8.2.2 пункту 8.2 статті 8 Закону, яке передбачає можливість поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків незалежно від суми податкового боргу, порушує справедливе вирішення питань застосування права податкової застави (статті 8, 42 Конституції України), тобто є неконституційним.

По-четверте, Суд підтвердив законність процедури узгодження платником податків, майно якого знаходиться у податковій заставі, здійснення операцій з коштами з податковим органом. В обґрунтування такого висновку Суд послався на своє попереднє Рішення від 12 лютого 2002 року № 3-рп/2002. В ньому зазначено, що власність гарантує не лише права власників, а й зобов'язує, покладає на них певні обов'язки. Саме про це йдеться у статтях 13 і 41 Конституції України, відповідно до яких використання власності не може завдавати шкоди людині, правам, свободам та гідності громадян, інтересам суспільства. Таким чином, податковому органу надається законна підстава узгоджувати стосовно боржника проведення таких господарських операцій з його активами, що забезпечить виконання податкового зобов'язання та реалізацію у зв'язку з цим конституційного обов'язку боржника щодо сплати податків і зборів.

Що стосується Рішення 12 червня 2012 року за № 13-рп/2012, то в ньому викладено правові позиції щодо застосування адміністративного арешту майна як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. У ньому йдеться про підтвердження відповідності положень Податкового кодексу України Основному Закону. По-перше, Суд наголосив, що Податковий кодекс України не містить положень, які передбачають заборону виїжджати за кордон фізичній особі, яка має податковий борг, оскільки підпункт 94.2.2 пункту 94.2 статті 94 стосується лише обмеження права власності платника податків щодо належного йому майна у разі, якщо ця особа має податковий борг і виїжджає за кордон. З огляду на це Суд констатував, що застосування адміністративного арешту майна платника податків до фізичної особи, яка, маючи податковий борг, виїжджає за кордон (підпункт 94.2.2 пункту 94.2 статті 94 Кодексу), не обмежує її право вільно залишати територію України, гарантоване частиною першою статті 33 Основного Закону України. Тому підпункт 94.2.2 пункту 94.2 статті 94 Податкового кодексу не суперечить частині першій статті 33 Конституції України.

По-друге, Конституційний Суд України підтвердив, що застосування адміністративного арешту майна платника податків з метою забезпечення виконання цим платником податків своїх обов'язків не є порушенням права особи на недоторканність житла. Адміністративний арешт майна платника податків не позбавляє платника податків гарантованого статтею 41 Конституції України права власності на таке майно. Саме тому адміністративний арешт майна платника податків відповідно до підпункту 94.2.5 пункту 94.2 статті 94 Кодексу може бути застосовано у разі, якщо відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до Кодексу, або коли

платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам.

Наявність у законодавця права запроваджувати в законах на певний строк особливий порядок розпорядження платником податків своїми активами, до яких належить і житло, відповідає правовій позиції Конституційного Суду України, викладеній у Рішенні від 24 березня 2005 року № 2-рп/2005: „Встановлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключною прерогативою закону. При унормуванні цих суспільних відносин держава має право визначати механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів“ (абзац четвертий підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини). З огляду на зазначене Конституційний Суд України констатував про відповідність підпункту 94.2.5 пункту 94.2 статті 94 Кодексу статтям 30, 41 Конституції України.

Позитивно, що сьогодні наведені позиції Конституційного Суду України повністю відбиті у змісті Податкового кодексу України. Так, наразі у п. 89.1. ст. 89 названого кодексу чітко окреслено підстави виникнення права податкової застави. Зокрема, це (1) несплата у строки, встановлені цим Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; (2) несплата у строки, встановлені цим Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, - з дня виникнення податкового боргу. Отже, забезпеченню підлягає лише обов'язок зі сплати податків і зборів. Виконання інших обов'язків платника податків (наприклад, щодо звітності, обліку та ін.) не забезпечується цим заходом.

У той же час необхідно відзначити, що урахування висновку Конституційного суду України стосовно встановлення вартості того майна, що підлягає податковій заставі, відбулося не одразу. У первісній редакції Податкового кодексу України, прийнятій Верховною Радою України 18 листопада 2010 року було передбачено застосування права податкової застави щодо майна платника податків. При цьому визначалося, що така застава поширюється на майно, балансова вартість якого може сягати двократного розміру суми податкового боргу (пункт 89.2 статті 89).

Президент України у Пропозиціях до Податкового кодексу України, обґрунтовуючи необхідність приведення зазначеного положення Податкового кодексу у відповідність до конституційних принципів, підкреслив, що «на практиці це може призвести до порушень конституційних гарантій права власності, права здійснення підприємницької діяльності, конституційного принципу непорушності прав людини (статті 21, 41 і 42 Конституції України). Президент України наполягав на тому, що з метою уникнення такого порушення прав людини у Податковому кодексі України має бути визначено, що податкова застава поширюється на майно, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу. Сьогодні ж у п. 89.2. ст. 89 Податкового кодексу України цілком логічно встановлено: право пода-

ткової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених пунктом 89.5 цієї статті, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. Це свідчить про безперечний вплив Рішень Конституційного Суду України на розвиток податкового законодавства, регулювання податкових відносин, і способів забезпечення виконання податкового обов'язку зокрема.

Література:

1. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 203 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №13-14. – №15-16. – №17. – Ст.112.
3. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст.44.
4. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 черв. 2012 р., № 13-рп/2012 // Офіц. вісн. України. – 2011. – №100. – Ст. 3666.
5. Рішення Конституційного Суду України у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (справа про податкову заставу) від 24 берез. 2005 р., № 2-рп/2005 // Офіц. вісн. України. – 2005. – №13. – Ст. 674.

Маринчак Н.Е. Некоторые вопросы регулирования способов обеспечения исполнения налоговой обязанности в Решениях Конституционного Суда Украины

У роботі розглядаються проблемні аспекти регулювання способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Увага зосереджується на правових позиціях, викладених у Вирішеннях Конституційного Суду України, які стосуються регулювання податкової застави і адміністративного арешту майна. Акцентується увага на особливостях вказаних способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Ключові слова: способи забезпечення виконання податкового обов'язку; податкова заставка; адміністративний арешт майна

Marinchak N.Y. Certain aspects of tax obligation enforcement methods regulation in the Decisions of the Constitutional Court of Ukraine

This paper deals with the problematic aspects of the regulation of tax obligations enforcement methods. It focuses on the legal positions, set out in the Decisions of Constitutional Court of Ukraine, concerning regulation of tax lien and administrative arrest of property. The attention is focused on the characteristics of these methods of tax obligation enforcement.

Keywords: tax obligation enforcement methods, tax lien, administrative arrest of property..

УДК 340.132

Матан Ю.І.

*аспірант кафедри теорії держави і права
Національного університету «Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого»*

**ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПРАВА В СУБСИДІАРНОМУ ПОРЯДКУ:
ОСНОВНІ ВИМОГИ ТА ПЕРЕДУМОВИ**

У статті досліджено юридичну природу інституту субсидіарного застосування норм права, визначено основні передумови та вимоги стосовно його використання в процесі правозастосовної діяльності. На підставі проведеного аналізу запропоновано сукупність ознак, що вказують на відмінність аналогії закону від субсидіарного застосування норм права.

Ключові слова: субсидіарне застосування, міжгалузєва аналогія, прогалини в законодавстві, сфера правового регулювання, правова регламентація.

Категорія «субсидіарне застосування» наразі віднайшла своє відображення як у загальній теорії права, так і в галузєвих юридичних науках. Традиційно під цим поняттям мають на увазі застосування до конкретних відносин нормативного припису, який регулює подібні за суттєвими ознаками відносини в суміжних, споріднених галузях.

Проблематика субсидіарного застосування норм права досліджувалася такими вченими, як О. Т. Боннер, В. М. Карташов, В. В. Лазарєв, В. І. Леушин, С. В. Поленіна, К. І. Спектор, Я. Г. Янєв та ін. Водночас серед вчених існують різні підходи стосовно застосування правових норм у субсидіарному порядку: зокрема, ряд дослідників відносить субсидіарне застосування норм до різновиду аналогії закону, інші ж – розглядають в якості самостійного інституту. Так, В. І. Леушин відносить субсидіарне застосування норм до аналогії закону, «але на більш високому рівні», оскільки у першому випадку необхідне встановлення подібності не тільки в суспільних відносинах, але й у методах правового регулювання цих відносин [1, с. 16-20]. Інших поглядів притримувався М. Й. Бару, який вважав,