



УДК 347.73

**Н. Гребенюк,**здобувач кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України

## ПОНЯТТЯ Й ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРЕВЕНТИВНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

Роль і значення податків для існування та успішного функціонування держави складно переоцінити. Завдяки надходженню від справляння податків і зборів публічні територіальні утворення забезпечують формування не менше двох третин власних основних централізованих фондів коштів. Згодом податкові кошти спрямовуються на фінансування завдань і функцій публічного територіального утворення, конкретні розміри та напрями чого визначаються основним фінансовим планом держави – Законом про Державний бюджет на відповідний рік, а також відповідно до прийнятих із урахуванням його показників рішень місцевих представницьких органів про місцеві бюджети.

Під час виконання державного й місцевих бюджетів будь-яка затримка в надходженні податкових коштів призводить до виникнення касових розривів бюджетів і ланцюгової реакції затримок у здійсненні відповідних видатків, окрім тих, що напряму визначені за захищеними статтями бюджету. Відповідно до цього, одним із першочергових завдань держави є утворення передумов для належного виконання платниками податків свого основного податкового обов'язку – сплати податків до бюджетів – і всебічне забезпечення стану законності й правопорядку у сфері податкових відносин, у тому числі з використанням примусового методу державного управління.

Указане зумовлює можливість і в окремих випадках необхідність використання податково-правового примусу до платників податків, що характери-

зується пригніченням волі останніх і вимушеністю їх підкоренню вимогам уповноважених контролюючих органів у сфері оподаткування. Податково-правовий примус може бути проаналізований за окремими його функціями, при цьому однією з найефективніших для досягнення завдань публічного інтересу в податковій сфері є його превентивна функція. Це викликає необхідність більш детального розгляду сутності й основних особливостей превентивної функції податково-правового примусу.

Дослідження питань податково-правового примусу відбулося з урахуванням уже наявних напрацювань доктрини податкового права щодо сутності правозастосування в податковій сфері, застосування податково-правового примусу до платників податків, а також висновків науковців у сфері адміністративного права щодо природи та функціонального призначення державного примусу. Таким науково-теоретичним підґрунтям стали наукові праці Ю.П. Битяка, В.М. Гарашука, Б.Н. Закаряна, М.П. Кучерявенка, А.М. Тимченка, М.Г. Шульги. Разом із тим у жодній із наведених праць не ставилось завдання провести самостійне дослідження превентивної функції податково-правового примусу та окремо не акцентувалась увага на необхідності виділення превентивних заходів серед форм податково-правового примусу.

Метою статті є висвітлення видової специфіки державного примусу у сфері оподаткування, обґрунтування необхідності виділення превентивних заходів серед форм податково-правового примусу, надання визначення та аналіз

особливостей превентивної функції податково-правового примусу.

Загальна природа податково-правового примусу неодмінно пов'язана з державним примусом як його родовою категорією. Щодо останнього Ю.П. Битяк і М.Г. Шульга визначають, що «державний примус – це психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб з метою спонукати, примусити їх виконувати правові норми» [1, с. 159–160]. При цьому вчені підкреслюють, що державний примус характеризується тим, що цей метод впливу є допоміжним, здійснюється на підставі переконання й тільки після використання переконання [1, с. 159]. Указане є цілком логічним, адже метод переконання дає змогу сформулювати внутрішню волю учасників правовідносин у її повній відповідності до приписів правових норм; у цих умовах суспільство значною мірою є законотрушним, і державі, на відміну від примусового методу, потрібно докласти мінімальну кількість зусиль для забезпечення законності і правопорядку. Тим не менше варто визнати, що стан суспільства, в якому кожна особа повністю має законотрушну поведінку, є певним ідеалом, до якого потрібно прагнути, однак який практично неможливо досягти. Тому правові норми завжди мають бути забезпечені можливістю застосування примусу.

Конкретний вид потенційно застосованого до учасників правовідносин державного примусу залежить від галузевої належності правових норм, для захисту яких і передбачається такий примус. Наприклад, такий різновид державного примусу, як адміністративний примус, застосовується на підставі норм «адміністративного права, що включають норми законодавства або адміністративно-правові норми актів виконавчих органів» [1, с. 160]. Відповідно, податково-правовий примус застосовується для забезпечення захисту норм податкового права і його використання регулюється останніми.

Однак разом із цим податково-правовому примусу притаманна низка видових ознак та особливостей, що відрізняють його як від державного примусу, так і від суміжного адміністративно-правового примусу чи будь-якого іншого виду державного примусу. Так, досліджуючи види примусових заходів у податковому праві, А.М. Тимченко дійшов висновку, що передумовами застосування податково-правового примусу є такі: 1) особливості правової природи податкових платежів; 2) специфічність суб'єктного складу податкових правовідносин; 3) особливість методу правового регулювання податкових відносин; 4) бюджетоутворююче значення податкових доходів; 5) закріплення обов'язку зі сплати податків у законодавчих актах; 6) конституційний характер обов'язку сплати податків; 7) наявність ухилення від сплати податків; 8) наявність правопорушень під час справляння податків; 9) конфліктність податкових правовідносин [8, с. 12].

Пояснити вказане можна за допомогою характеристики самих податкових правовідносин. Щодо цього М.П. Кучерявенко доречно вказує, що якщо в адміністративному праві владномайнові відносини виникають із виконавчо-розпорядницької діяльності, то податкові правовідносини – виключно в процесі діяльності з акумуляції надходжень від податків і зборів. Якщо адміністративні правовідносини значною мірою представлені безпосередньо майновими, то податкові правовідносини мають грошовий характер. Адміністративно-правові відносини передбачають певну підпорядкованість, субординацію суб'єктів, тоді як податкові правовідносини не виходять з організаційної залежності учасників правовідносин [5, с. 225].

Дійсно, треба підкреслити, що податкові правовідносини передусім будуються на конституційному податковому обов'язку кожного «сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, установлених законом», що визначено частиною 1 статті 67 Конституції України [4]. Нерідко особливо в державах



англосаксонської правової традиції в суспільстві *de facto* встановлено та визнається правило: «Я – платник податків, отже, я – громадянин». Застосованість цього принципу стає дедалі ширшою, й у сучасних країнах однією з підстав отримання громадянства визнається не тільки факт тривалого знаходження на території цієї держави, а й підтвердження сплати особою протягом цього часу податків у бюджеті цієї країни. Звісно, у такому випадку порушення особою норм податкового права, а тим більше ухилення від сплати податків здатне розцінюватись як одне з найтяжчих правопорушень. Це, так само як і позначена вище важливість для держави податкових коштів, природно визначає основні риси податково-правового примусу.

Серед низки видових особливостей податково-правового примусу окреме місце посідають характеристика його превентивної функції й можливість застосування відповідних превентивно-примусових заходів до платників податків без наявності не лише вини останніх (що притаманно також припиняючим і правовідновлювальним заходам податково-правового примусу), а й будь-яких ознак об'єктивно-протиправного діяння з їхнього боку. При цьому потрібно підкреслити, що така особливість превентивних заходів у податковій сфері може певним чином уводити в оману щодо примусової їх природи. Наприклад, на думку А.М. Тимченка, «превентивні заходи не можуть бути віднесені до примусових, оскільки вони не мають характеру правообтяження для платника та спрямовані на реалізацію первинних прав і обов'язків» [8, с. 9]. Цей висновок ученого прямо впливає з його розуміння причин застосування податково-правового примусу. Так, указується, що податково-правовий примус здійснюється у зв'язку з протиправним діянням як реакція на шкідливу поведінку платника податків. Його використання зумовлено конфліктом між державною волею, яка виражена в нормах податкового

права, й індивідуальною волею зобов'язаних осіб, які порушують ці норми. Саме такий підхід дає змогу відмежувати примусові заходи від загальноправових обов'язків. Отже, застосування до платника податків заходів податково-правового примусу можливе лише в разі здійснення ним протиправного діяння, тобто дії або бездіяльності, що порушує імперативні розпорядження податково-правових норм [8, с. 12].

Однак насправді межі застосування податково-правового примусу є ширшими, ніж звичайна реакція держави на протиправне діяння, вони також торкаються питань запобігання таким правопорушенням і виявлення їх, а так само загального виховання платників податків у дусі сумлінного виконання ними їхнього податкового обов'язку. Як слушно вказує М.П. Кучерявенко, примус в оподаткуванні чиниться запобіжними, припиняючими, правовідновлювальними та каральними заходами. «Запобігання реалізується державними органами, що контролюють правильність обчислення та внесення податків» [6, с. 550]. Це й зрозуміло, адже для публічного інтересу набагато вигідніше запобігти податкову правопорушенням, не дати розвинутись умовам, що призводять до порушення вимог податково-правової норми, або виявити ознаки такого правопорушення на первісних етапах його вчинення, ніж намагатись припинити правопорушення, об'єктивна сторона якого повністю була реалізована й наслідки чого вже чинять свій шкідливий вплив на розвиток відносин у податково-бюджетній сфері, заважаючи передусім повному та своєчасному отриманню податкових коштів бюджетами, що їх потребують.

У такому контексті ми маємо звернути увагу на головну мету податково-правового примусу, що виявляється в активному захисті податкових відносин і забезпеченні правопорядку у сфері оподаткування. А одним із засобів забезпечення цього правопорядку, зважаючи на підвищену конфліктність



податкових відносин, і є врахування контролюючими органами ризиків учинення податкових правопорушень і застосування превентивних заходів податково-правового примусу в тих випадках, де існує підвищена загроза відхилення поведінки зобов'язаних учасників податкових правовідносин від імперативних приписів податково-правових норм.

Безпосереднім прикладом застосування превентивних заходів податково-правового примусу є повноваження контролюючих органів із проведення різних форм перевірок і звірок платників податків. Так, відповідно до пункту 77.2 статті 77 Податкового кодексу України, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який ділиться на високий, середній і незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж один раз на три календарні роки, середнім – не частіше ніж один раз на два календарні роки, високим – не частіше ніж один раз на календарний рік [7].

У цьому разі форма реалізація превентивної функції податково-правового примусу (проведення документальної перевірки платника податків) збігається з формами здійснення податкового контролю платників податків (стаття 62 Податкового кодексу України [7]) і є прив'язаною лише до ризику, а не до наявного факту вчинення об'єктивно-протиправного діяння у сфері оподаткування. Цим превентивні заходи податково-правового примусу відрізняються від припиняючих, правовідновлювальних і каральних заходів податково-правового примусу, які

вживаються лише за вже виявленими обставинами порушення податково-правових норм.

На подібну специфіку податково-правового примусу впливають указані вище особливості податкових відносин. За таких обставин застосування примусових заходів доречно навести спостереження Ю.П. Битяка, який казує, що «характер конкретних суспільних відносин вимагає притаманного тільки їм захисту. В одних випадках правопорядок забезпечують шляхом використання заходів запобігання правопорушенням, в інших – припинення правопорушень» [2, с. 178–179]. Причому, як ми тільки-но вказували, засоби запобігання мають власну особливість, відрізняючись від засобів припинення правопорушень тим, що їх використання не пов'язано з учиненням неправомірних дій [2, с. 179]. Те саме підкреслює й Б.Н. Закарян, зазначаючи, що превентивні заходи податково-правового примусу можуть застосовуватися щодо зобов'язаних суб'єктів податкових відносин, поведінка яких або ще не має достатніх ознак податкового правопорушення, або взагалі є абсолютно законслухняною; однак у силу публічної природи й важливості охорони податкових правовідносин контролюючі органи все рівно мають ужити до цих осіб такі примусові заходи [3, с. 69].

Із викладеного варто зробити висновки, що превентивна функція податково-правового примусу є неодмінною складовою призначення останнього та реалізується уповноваженими контролюючими органами у правовій формі превентивних заходів податково-правового примусу з метою захисту й забезпечення правопорядку у сфері податкових правовідносин. Правовими підставами для цього є відповідні норми податкового законодавства, що визначають повноваження контролюючих органів щодо проведення перевірок і звірок діяльності платників податків, а конкретними підставами – оцінювання контролюючим



органом імовірних ризиків учинення зобов'язаними учасниками податкових правовідносин правопорушення у сфері оподаткування.

У свою чергу, примусова природа податкових превентивних заходів зумовлена, з одного боку, публічним характером податкових правовідносин і використовуваним у них імперативним методом правового регулювання, а з іншого – протистоянням у сфері оподаткування різноспрямованих публічного та приватного інтересів. З урахуванням цих особливостей реалізація превентивної функції податково-правового примусу й застосування його превентивних заходів (на відміну від будь-яких інших форм податково-правового примусу) може відбуватись у межах податкових правовідносин, у яких поведінка платників податків є цілковито законслухняною й такою, що повною мірою відповідає приписам податково-правових норм.

**Ключові слова:** податкові відносини, державний примус, податково-правовий примус, превентивна функція податково-правового примусу, превентивні заходи податково-правового примусу.

*Статтю присвячено проблемам застосування державного примусу у сфері оподаткування та характеристик превентивної функції податково-правового примусу. Наведено визначення превентивної функції податково-правового примусу, визначено її особливості. Обґрунтовано необхідність виділення превентивних заходів серед форм податково-правового примусу.*

*Стаття посвячена проблемам применення государственного принуждения в сфере налогообложения и характеристике превентивной функции налогового правового принуждения. Приведено определение превентивной функции налогового правового принуждения, определены ее особенности. Обоснована необходи-*

*мость выделения превентивных мер среди форм налогового правового принуждения.*

*The article deals with public compulsion in the sphere of taxation and analyzes the preventive function of tax compulsion. It has been mentioned that one of the main tasks of the state is to create a background for a due performance of a tax duty by tax payers and to provide law and order in the sphere of tax relations. It contributes to possibility and in some cases necessity to use tax compulsion against tax payers. Its main features are oppressing of tax payers' will and their subordination to the authorized controlling taxation bodies.*

#### Література

1. Адміністративне право: [підручник] / Ю.П. Битяк (кер. авт. кол.), В.М. Гаращук, В.В. Богуцький та ін.] ; за заг. ред. Ю.П. Битяка, В.М. Гаращука, В.В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – 624 с.

2. Адміністративне право: [підручник] / Ю.П. Битяк (кер. авт. кол.), В.М. Гаращук, В.В. Богуцький та ін.] ; за заг. ред. Ю.П. Битяка, В.М. Гаращука, В.В. Зуй. – 2-ге вид., переробл. та допов. – Х. : Право, 2013. – 656 с.

3. Закарян Б.Н. Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Б.Н. Закарян ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2016. – 212 с.

4. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004–2005. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.

6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2004–2005. – Т. 3 : Учение о налоге. – 2005. – 600 с.

7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – 4 груд. – № 229–230.

8. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А.М. Тимченко ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2012. – 18 с.

