

ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ ВІДНОСИН ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ У ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Олександр МАМАЛУЙ
кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду України

У науковому дослідженні автором розглянуто зміст та значення відносин забезпечувального характеру у податково-правовому регулюванні. Охарактеризовано забезпечувальні відносини у податковому праві як такі, що виступають гарантіями щодо виконання суб'єктом правовідносин покладених на нього обов'язків, зокрема щодо сплати податків та зборів. При дослідженні питання щодо змісту та значення відносин забезпечувального характеру у податково-правовому регулюванні було проаналізовано чинне податкове законодавство, яким до кола забезпечувальних заходів віднесено податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків. Визначено, що деякі вчені до заходів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податку відносять пеню, що визначається чинним законодавством як захід відповідальності в разі затримання сплати або сплати у неповному обсязі податків та зборів. При цьому автором зазначено, що характеристика пені не відповідає її законодавчому визначенню, адже вона повинна розглядатися, як самостійна санкція за порушення норм податкового законодавства. У науковій роботі в процесі доктринального пошуку та аналізу чинного податкового законодавства визначено положення, в яких проявляються матеріальні аспекти адміністративного арешту майна платника податків і податкової застави. Процесуальний аспект норм, які регулюють порядок здійснення податкової застави, також визначено у науковій роботі. В процесі дослідження автор дійшов висновку, що функціонування механізму заходів забезпечувального характеру залежить від належного закріплення норм як матеріального, так і процесуального права, а тому характеризуючи співвідношення цих норм щодо кожного конкретного випадку, можна визначити домінуючий вид норм. Лише завдяки їхній єдності та взаємообумовленості стає можливою реалізація тих правил поведінки, які направлені на регулювання суспільних відносин у сфері податкового права.

***Ключові слова:** податково-правове регулювання, податкові відносини, відносини забезпечувального характеру, норми матеріального права, норми процесуального права.*

THE CONTENT AND SIGNIFICANCE OF THE RELATIONS OF A SECURING NATURE IN TAX REGULATION

Oleksandr MAMALUI
Candidate of Law Sciences, Judge of the Supreme Court of Ukraine

In the scientific research the author considers the content and importance of the relations of a securing nature in tax regulation. Tax relations are described as having guarantees of the subject's performance of the legal obligations entrusted to him, including the payment of taxes and fees. In examining the content and significance of the securing relationship in the tax regulation, the existing tax legislation was analyzed, which included a tax lien and the administrative arrest of the taxpayer's property in the range of security measures. It has been determined that some scholars include a penalty, which is defined by applicable law as a measure of liability, in the event of delayed payment or partial payment of taxes and fees. At the same time, the author stated that the characteristic of the penny does not meet its legislative definition, because it should be considered as an independent sanction for violation of the rules of tax legislation. In the scientific work, in the process of doctrinal search and analysis of the current tax legislation, the provisions in which material aspects of the administrative arrest of the property of the taxpayer and the tax lien are revealed. The procedural aspect of the rules governing the implementation of the tax lien is defined in the scientific work. In the course of the research the author came to the conclusion that the functioning of the mechanism of measures of a provisional nature depends on the proper consolidation of the rules of both substantive and procedural law, and therefore characterizing the correlation of these norms on a case by case basis, one can determine the dominant type of rules. It is only through their unity and interdependence that it becomes possible to implement those rules of conduct that are aimed at regulating public relations in the field of tax law.

***Keywords:** tax regulation, tax relations, relations of a securing nature, substantive law norms, procedural law norms.*

CONȚINUTUL ȘI SEMNIFICAȚIA RELAȚIILOR DE SECURITATE ÎN REGLEMENTĂRILE FISCALE ȘI LEGALE

În cadrul cercetării, autorul ia în considerare conținutul și semnificația relațiilor de securitate în reglementările fiscale și legale. Relațiile de securitate sunt descrise în legislația fiscală ca fiind cele care acționează ca garanții pentru subiectul raporturilor juridice pentru a-și îndeplini obligațiile, în special pentru plata impozitelor și taxelor. La cercetarea problemei conținutului și semnificației relațiilor de securitate din reglementările fiscale și legale, a fost analizată legislația fiscală actuală, care include caracterul fiscal și confiscarea administrativă a proprietății contribuabilului. S-a stabilit că unii savanți consideră o sancțiune definită de legislația în vigoare ca o măsură de responsabilitate în caz de întârziere la plata sau plata sumei incomplete de impozite și taxe ca măsură pentru a asigura respectarea obligației de plată a impozitelor. Astfel, autorul a menționat că caracteristica pedepsei nu corespunde definiției sale legislative, până la urmă ar trebui considerată sancțiunea independentă pentru încălcarea normelor legislației fiscale. În lucrarea științifică în procesul de căutare doctrinară și de analiză a legislației fiscale actuale, sunt prezentate dispozițiile în care se manifestă aspectele materiale ale confiscării administrative a proprietății contribuabilului și a dreptului fiscal. Aspectul procedural al normelor care reglementează punerea în aplicare a dreptului fiscal este, de asemenea, definit în lucrarea științifică. Pe parcursul cercetării, autorul a ajuns la concluzia că funcționarea mecanismului măsurilor de precauție depinde de consolidarea corespunzătoare a normelor dreptului substanțial și de procedură și, prin urmare, caracterizând raportul acestor norme pentru fiecare caz, putem determina tipul dominant de norme. Numai datorită unității și interdependenței lor, este posibil să punem în aplicare acele reguli de conduită care vizează reglementarea relațiilor publice în domeniul dreptului fiscal.

Cuvinte-cheie: reglementare fiscală și legală, relații fiscale, relații de securitate, drept de fond, drept procesual.

Розвиток податкового законодавства впливає на динаміку визначення змісту відносин забезпечувального характеру. Можна погодитися з твердженнями, що сьогодні ми спостерігаємо відсутність у ПК України не лише чітких критеріїв щодо закріплення вичерпного переліку засобів забезпечення виконання податкового обов'язку і їх відмежування від інших примусових заходів, застосування яких пов'язується із невиконанням зобов'язаними суб'єктами податково-правових норм, а й дієвого механізму забезпечувальної дії окремих способів, застосування яких супроводжується істотним обмеженням прав платників податків.[1]

Саме такий стан поточного регулювання зазначених відносин спонукає знаходити визначення їхньої правової природи, досліджувати та систематизувати норми права, які їх регулюють. Заходи забезпечення у регулюванні податкових відносин відіграють важливу роль, адже без дієвого забезпечення будь-яке право залишається позбавленою цінностей декларацією. Таке твердження знаходить своє обґрунтування у тому, що лише належне створення державою дієвого механізму забезпечення реалізації податково-правових норм, надає праву реального характеру.

Забезпечувальні відносини у податковому праві виступають гарантіями щодо виконання суб'єктом правовідносин покладених на нього обов'язків, зокрема щодо сплати податків та зборів. Саме завдяки такому специфічному предмету регулювання забезпечувальні заходи, які є загальноправовими, видозмінюються, набувають характерного і притаманного виключно сфері оподаткування змісту.

Не випадково Б. М. Гонгало з цього приводу зазначає, що використання певною галуззю загальноправових забезпечувальних заходів тягне ту чи іншу модифікацію змісту відповідних заходів, що також зумовлено специфікою правового режиму регулювання суспільних відносин.[2]

Відповідно, чинне податкове законодавство до кола забезпечувальних заходів відносить: податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків.

Крім цього, деякі вчені до заходів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податку відносять пеню, що визначається чинним законодавством як захід відповідальності в разі затримання сплати або сплати у неповному обсязі податків та зборів. Таке включення пені до заходів забезпечувального характеру обґрунтовується тим, що її сплата, а точніше виникнення обов'язку з її сплати, не встановлює додаткових обтяжень на платників податків, як це передбачено щодо застосування заходів відповідальності за правопорушення.

На наш погляд, така характеристика пені не відповідає її законодавчому визначенню, адже вона повинна розглядатися, як самостійна санкція за порушення норм податкового законодавства. Тобто неможливо проводити зрівняння цивілістичних підходів до визначення поняття «пеня», та приписів імперативної галузі податкового права. Справедливо відзначається, що пеня є різновидом фінансових санкцій на тій підставі, що умовою її нарахування є порушення вимог норм податкового законодавства про своєчасність сплати податків і зборів.[3]

Варто зазначити, що заходи забезпечення у податковому праві є неоднорідними за своєю приро-

дою, тому кожний з них має власні вимоги до порядку застосування, процедури оформлення тощо. Саме у відносинах забезпечувального характеру найбільш яскраво проявляється співвідношення матеріального та процесуального аспектів, які, співвідносячись як зміст та форма, демонструють їх єдність та неподільність.

Як уже зазначалося вище, до забезпечувальних заходів у податково-правовому регулюванні можна віднести арешт майна платника податків та податкову заставу. При цьому, аналіз наведених категорій потрібно починати з визначення матеріального аспекту податкової застави, який проявляється у таких положеннях чинного податкового законодавства:

1. Податкова заставу – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України.

2. Встановлено право контролюючого органу звертати стягнення на майно платника податків, що є предметом податкової застави, у разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою.

3. Визначено, що майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу саме з метою забезпечення виконання платником податків своїх зобов'язань.

4. Закріплено підстави виникнення податкової застави, а саме: несплата у визначені податковим законодавством строки самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, або контролюючим органом, суми грошового зобов'язання, несплата суми грошового зобов'язання у разі розстрочення, відстрочення грошового зобов'язання чи податкового боргу[4].

5. Встановлено межі застосування права податкової застави. Вона 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.

6. Закріплено правило, відповідно до якого лише у тих випадках, коли загальна сума податкового боргу платника податків перевищує шістьдесят неоподаткованих мінімумів доходів громадян, з'являється можливість застосування права податкової застави.

7. Встановлено обов'язок складення відповідним органом акта опису щодо майна (яким, для покращення ефективності застосування механізму податкової застави, може бути лише ліквідне

майно придатне до більш швидкої реалізації), на яке поширюється право податкової застави.

8. Закріплено положення, за яким право податкової застави поширюється на описане майно навіть у тих випадках, коли платник податків (власник такого майна) відмовився від підписання акта опису майна.

9. Встановлено обов'язок платника податків повідомляти контролюючий орган про наявність майна, набутого на праві власності й не включеного раніше до акта опису. При цьому, обов'язку платника податків відповідає обов'язок контролюючого органу своїм вмотивованим рішенням включити таке майно до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків.

Процесуальний аспект норм, які регулюють порядок здійснення податкової застави, простежується в таких положеннях податкового законодавства:

1. Податкова заставу не потребує письмового оформлення.

2. Є форма та порядок складання податковим керуючим акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, які затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

3. Процедура опису майна, за відсутності згоди платника податків підписати акт опису майна, може здійснюється за умови присутності не менше двох понять.

4. Повідомлення про набуття на праві власності нового майна платником податків повинно бути направленим контролюючому органу наступного робочого дня після такого набуття.

5. Три робочі дні, з дня отримання повідомлення про набуття у власність нового майна платником податків, надаються контролюючому органу для прийняття рішення щодо включення такого майна до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків.

Отже, механізм застосування такого заходу забезпечення як податкова заставу є можливим для застосування виключно завдяки симбіозу процесуальних та матеріальних норм. Відсутність будь-яких з них фактично призведе до втрати такого засобу впливу на платників податків, які порушують визначені законодавством приписи.

Доктринального пошуку та визначення потребують також і матеріальні аспекти адміністратив-

ного арешту майна платника податків. При цьому, проведене дослідження дозволяє виділити такі матеріальні особливості наведеного забезпечувального заходу:

1. Закріплення дефініції адміністративного арешту майна платника податків – є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

2. Встановлення обставин, які дозволяють застосувати такий захід забезпечення як арешт майна, тобто можемо говорити про підстави застосування адміністративного арешту майна, зокрема: фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку.

3. Закріплення видів зазначеного заходу забезпечення податкового обов'язку: арешт майна може бути повним або умовним.

У разі встановлення заборони щодо права користування або розпорядження майном платника податку, мова йде про повний адміністративний арешт майна. У органа, який застосував таку заборону, з'являється відповідальність щодо збереження функціональних чи споживчих якостей арештованого майна.

Якщо ж реалізація права власності на майно обмежується певними правилами поведінки, можемо сказати про накладення умовного адміністративного майна. У такому випадку встановлюється таке обмеження: необхідність попереднього отримання дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу щодо здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Керівник контролюючого органу має отримати висновок податкового керуючого, що вчинення відповідних дій з майном не призведуть до збільшення податкового боргу, зменшення вірогідності погашення цього боргу. Тільки виконавши зазначені дії, у платника податків з'явиться можливість розпорядження арештованим майном [4]

4. Визначено межі застосування арешту майна, який накладається контролюючим органом на будь-яке майно та кошти на рахунках платника податків, за виключенням конкретних випадків заборони звернення стягнення, передбачених законом.

5. Визначено коло осіб, яких керівник контролюючого органу повинен проінформувати про

прийняття рішення застосування адміністративного арешту, це: платник податків, якому направляється вимога тимчасово зупинити відчуження його майна; інші особи, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, яким направляється вимога тимчасово зупинити відчуження такого майна.

6. Закріплено положення щодо необхідності судового рішення як підстави накладення арешту на кошти на рахунках платника податків.

7. Визначено, додатковий перелік об'єктів, на яких поширюється право накладення арешту майна: товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено.

8. Закріплено правило, за яким арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого має бути перевірена судом.

Для можливості належної реалізації механізму накладення адміністративного арешту вважаємо необхідним звернення до процесуальних норм права, прикладом яких слугують такі положення:

1. Опис майна платника податків проводиться у присутності його посадових осіб чи їх представників, а також понятих.

2. Форма протоколу тимчасового затримання майна, для того, щоб вважатися дійсною та надавати змогу реалізувати механізм тимчасового затримання майна, повинна містити відомості про причини такого затримання з посиланням на порушення конкретної законодавчої норми, опис майна, його родових ознак і кількості, відомості про особу, в якій було вилучено такі товари, перелік прав та обов'язків таких осіб, що виникають у зв'язку з таким вилученням.

3. Постановою КМУ від 29.12.10 №1239 «Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання майна» визначено обов'язкові реквізити протоколу, а саме: відомості про посадову особу, понятих, оцінювача, визначено власника території, на якій тимчасово вилучено майно тощо. Зазначено порядок тимчасового вилучення майна, зокрема: необхідність роз'яснення прав особі, у якій вилучається майно (знати причини та наслідки тимчасового затримання майна; подавати скарги на дії службової особи, яка проводить затримання; давати пояснення, робити

заяви, подавати щодо змісту протоколу зауваження, які підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього; особисто ознайомитися з протоколом та підписати його; бути присутнім при всіх діях службових осіб, пов'язаних із затриманням та вилученням майна). Встановлено обов'язок роз'яснення прав понятим, які залучаються до процедури тимчасового вилучення майна (знати, для участі у провадженні яких дій їх запрошено; на підставі якої норми закону проводиться затримання майна; подавати зауваження щодо дій, пов'язаних із затриманням майна, що підлягають внесенню до протоколу чи додаються до нього). Якщо до тимчасового вилучення майна залучається оцінювач, він повинен знати про можливість безперешкодного звернення до власника майна з запитаннями стосовно основних властивостей та характеристик вилученого, долучати до справи заяви, які стосуються оцінки майна тощо.[5]

Важливо пам'ятати, що матеріальне право має пріоритет перед процесуальним. Це проявляється, зокрема, в тому, що відсутність відповідної процедури не може стати підставою для відмови в задоволенні законних прав та вимог фізичної або юридичної особи платника податків.[6]

Проте, функціонування механізму заходів забезпечувального характеру залежить від належного закріплення норм як матеріального, так і процесуального права. Звісно, характеризуючи співвідношення цих норм щодо кожного конкретного випадку, можна визначити домінуючий вид норм. Проте, лише завдяки їхній єдності та взаємообумовленості стає можливою реалізація тих правил поведінки, які направлені на регулювання суспільних відносин у сфері податкового права.

Список використаної літератури

1. Податкова застава як примусовий забезпечувальний захід / Н. Є. Маринчак // Держава та регіони. Сер. : Право. - 2013. - № 2. - С. 82-87. - Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
2. Гонгало Б.М. Учение об обеспечении обязательств. Вопросы теории и практики / Б.М. Гонгало. - М. : Статут, 2002. - 222 с.
3. Занфіров М. Правова природа фінансових санкцій / Максим Занфіров // Підприємництво, господарство і право. - 2011. - № 8. - С. 81-84.
4. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n952>. - ст. 89.
5. Постанова КМУ «Про затвердження форми протоколу про тимчасове затримання майна»: від 29.12.10 № 1239. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1239-2010-%D0%BF>.
6. Уварова О.О. Норми матеріального і процесуального права: функціональне співвідношення / О.О. Уварова // Юридична осінь 2012 року : зб. тез доп. та наук. повідомл. учасн. всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених та здобувачів (13 листоп. 2012 р.) / Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». - Х. : Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого», 2012. - С. 3-5

ІНФОРМАЦІЯ ПРО АВТОРА
 МАМАЛУЙ Олександр Олександрович,
 кандидат юридичних наук, суддя Верховного
 Суду України;

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR
 MAMALUI Oleksandr Oleksiiovich,
 Candidate of Law Sciences, Judge of the Supreme
 Court of Ukraine;