

## ПОДАТКОВА ЗАСТАВА ЯК ПРИМУСОВИЙ ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНИЙ ЗАХІД

*У роботі розглянуто питання визначення правової природи податкової застави як забезпечувального заходу податково-правового примусу. Досліджено специфіку податкової застави та зосереджено увагу на дискусійних характеристиках цього забезпечувального заходу.*

**Ключові слова:** податково-правовий примус; способи забезпечення виконання податково-го обов'язку; податкова застава; зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків.

### I. Вступ

У нашій державі податки та збори є основним джерелом доходів до бюджетів (як державного, так і місцевих). Поведінка платників податків у податкових правовідносинах детермінується такими факторами, як переконання і примус. Застосування примусу у податкових правовідносинах переважно пов'язується із невиконанням платниками податків обов'язків, що передбачені нормами чинного законодавства. Незважаючи на те, що наразі країна йде шляхом реформування податкових відносин, квінтесенцією якого стало прийняття Податкового кодексу України, ряд питань, пов'язаних із закріпленням забезпечувальних заходів у податковому праві, що за своєю суттю є примусовими заходами, залишилися без належного вирішення. Як справедливо зазначив Конституційний Суд України у Рішенні від 24.03.2005 р. за № 2-рп/2005, "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" [1]. Однак сьогодні ми спостерігаємо відсутність у Податковому кодексі України як чітких критеріїв для встановлення 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, так і дієвого механізму забезпечувальної дії окремих способів, застосування яких супроводжується істотним обмеженням прав платників податків як власників. Отже, наразі можна стверджувати, що проблема визначення правової природи забезпечувальних заходів потребує науко-

вого осмислення. У той же час вважати, що до її розгляду не вдавалися науковці не можна, оскільки розв'язанням питань, пов'язаних із застосуванням заходів податково-правового примусу займалися такі вчені як П.М. Дуравкін, В.В. Кириченко, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, Н.А. Саттарова, В.В. Стрельников, А.М. Тимченко, Н.Ю. Пришва та ін.

### II. Постановка завдання

Мета статті – аналіз правового регулювання такого забезпечувального заходу, як податкова застава.

### III. Результати

Забезпечувальні заходи у податково-правовому регулюванні відіграють важливу роль, адже без належного забезпечення будь-яке право залишається простою декларацією, яка не має цінності. Це зумовлено тим, що реального характеру воно набуває лише при створенні державою дієвого механізму забезпечення реалізації податково-правових норм, що надає можливість задовольнити реалізацію, у першу чергу, публічного інтересу. Можна стверджувати, що за своєю правовою природою забезпечувальні заходи є додатковими гарантіями виконання зобов'язаним суб'єктом покладеного на нього законом обов'язку. При цьому залежно від предмета правового регулювання тієї чи іншої галузі права забезпечувальні заходи набувають відповідних специфічних рис. Не випадково Б.М. Гонгало з цього приводу підкреслює, 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, с. 20].

Як ми вказували, забезпечувальні заходи у податковому праві за своєю суттю є примусовими. Однак науковці не одноголосні у виокремленні умов та підстав їх застосування. Приміром, Н.А. Саттарова звертає увагу на існування декількох умов, що викликають необхідність застосування заходів державного примусу у податковому праві.

Учена виділяє: бюджетоутворювальне значення податкових доходів; закріплення обов'язку у сплаті податків у законодавчих актах; конституційний характер обов'язків зі сплати податків; наявність ухилення від сплати податків, що спричинює значні збитки фінансовим інтересам держави [3, с. 164]. В.В. Кириченко дещо по-іншому підходить до цього питання і вказує, що 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 чи іншого контрольного органу). Таким чином, саме владний елемент визначає особливості як методу правового регулювання, так і застосування державного примусу у сфері оподаткування [4, с. 40]. Навряд чи треба заперечувати такі міркування, оскільки й особливості суб'єктного складу податкових відносин, і специфіка методу їх правового регулювання мають важливе значення. Водночас ми переконані, що на виокремлення передумов застосування примусових заходів, у тому числі забезпечувальних, у сфері оподаткування впливає сутність та характер податкових платежів.

Справа в тому, що традиційно науковці визначають податок як обов'язковий та примусовий платіж. Свого часу С.Ю. Вітте підкреслював, що податки є примусовими платежами з доходів та майна підданих, які справляються внаслідок верховних прав держави заради реалізації вищих цілей державного життя [5, с. 35]. Сьогодні вчені-фінансисти також зазначають, 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 цільового фонду) на підставі закону або акта органа місцевого самоврядування і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безвідплатний і безповоротний платіж [6, с. 218]. До того ж і законодавець, закріплюючи поняття податку, також говорить про обов'язковий характер цього платежу. Так, у ст. 6 Податкового кодексу України зазначено, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [7]. Дійсно, обов'язковість як характеристика податково-

го платежу впливає зі змісту ст. 67 Конституції України, у якій закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [8]. Отже, на наше переконання, саме обов'язковість податків та зборів є основною передумовою для застосування заходів податково-правового примусу, у тому числі й забезпечувальних.

Відповідно до чинного податкового законодавства, до кола забезпечувальних заходів віднесено податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків. Згідно з п. 14.1.156 ст. 14 Податкового кодексу України, податкова заставка – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом [7]. Застосування податкової застави урегульовано нормами Податкового кодексу України (ст. 89–93) та Наказом Міністерства фінансів України від 11.10.2011 р. № 1273, яким затверджено Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби [9].

Показово, що закріплення податкової застави як заходу забезпечення у Податковому кодексі України не є новелою. До його прийняття визначення цієї правової категорії містилося у двох нормативно-правових актах: 1) Законі України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, у якому було визначено, що податкова заставка є способом забезпечення виконання податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк, що виникає на підставі Закону [10]; 2) Законі України “Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень”, де розглянуто податкову заставу як один із видів публічних обтяжень, що має забезпечувальний характер, відповідно до якого, обтяжувач має право в разі порушення боржником забезпеченого обтяженням зобов'язання, на підставі якого виникло забезпечувальне обтяження, одержати задоволення своєї вимоги за рахунок предмета обтяження в черговості згідно зі встановленим пріоритетом [11]. Виходячи з визначень, які закріплені в названих законах та відповідної норми Податкового кодексу України, можна стверджувати, що податкова заставка забезпечує виконання податкового, публічного, грошового зобов'язання.

Зміст застави полягає в забезпеченні виконання зобов'язаним суб'єктом обов'язків шляхом передачі його майна в розпорядження уповноваженого суб'єкта. У випадку, коли зобов'язана особа порушує обов'язок, що забезпечений заставою, уповноважений суб'єкт може отримати задоволення за рахунок заставленого майна. Використання

застави полягає в запобіганні порушенням зобов'язаним суб'єктом його обов'язку, а в разі здійснення такого порушення вона забезпечує заміну виконання порушеного обов'язку або компенсацію негативних наслідків порушення. Як вбачається, використання застави більш корисне для забезпечення майнових обов'язків, коли майно, передане у заставу, може стати еквівалентною заміною порушеного майнового обов'язку.

Податкову заставу слід відрізнити від цивільної застави, яка є одним із способів забезпечення виконання цивільно-правових зобов'язань, тоді як податкова застава – погашення податкових зобов'язань [12]. На необхідності розмежування застави та податкової застави свого часу акцентував увагу Вищий арбітражний суд України в Роз'ясненні “Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням Закону України “Про заставу” від 24.12.1999 р. № 02-5/602 (зі змінами), у пункті 16 якого підкреслено, що “податкову заставу слід відрізнити від застави, яка, відповідно до ст. 1 Закону “Про заставу”, є одним із способів забезпечення виконання цивільно-правових зобов'язань” [13]. Таким чином, зазначені застави використовуються для регулювання принципово різних сфер відносин: застава – у сфері приватно-правових відносин, податкова застава – у сфері публічно-правових відносин. У цьому контексті досить виважено є точка зору В.В. Кириченко, яка розглядає податкову заставу як самостійний правовий засіб, застосування якого обмежується виключно сферою публічно-правових відносин. [14] Податкова застава становить собою специфічні податкові відносини, що впливають із прав та обов'язків щодо своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів [15; 16].

Право податкової 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 п. 89.5 ст. 89 Податкового кодексу України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. Водночас логічним є міркування А.Р. Олійник, яка пропонує відносити до предмета податкової застави будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не вилучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що включене до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави,

складеного і зареєстрованого в порядку та за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, та/або зареєстрованого у встановленому Законом порядку у відповідному державному реєстрі обтяжень, опис якого дає змогу його ідентифікувати [1].

На відміну від чинного податкового законодавства нашої держави, Податковий кодекс Російської Федерації закріплює перелік способів, які належним чином забезпечують виконання податкового обов'язку. Відповідно до п. 1 ст. 72 “виконання обов'язку зі сплати податків і зборів можуть забезпечуватись такими засобами: заставою майна, порукою, пенею, зупиненням операцій за рахунками в банку та накладенням арешту на майно платника податків” [18]. Російський законодавець пішов шляхом об'єднання норм, що регулюють правовий режим способів забезпечення податкового обов'язку, в окрему главу – глава 11 Податкового кодексу РФ. При цьому застава майна регулюється цивільним законодавством, а Податковим кодексом Російської Федерації встановлюються відповідні обмеження щодо загальноправового режиму застави майна у податкових відносинах.

Російська вчена О.У. Латипова визначає заставу майна як спосіб забезпечення обов'язку зі сплати податків та зборів, як диспозитивний спосіб виконання податкового обов'язку [19, с. 67]. Аналогічні міркування висловлює Є.О. Імикшенова, яка зазначає, що: “застава майна, як спосіб забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів, не є обов'язковим способом”, а також що “виконання обов'язку може бути забезпечене заставою у випадку зміни строків виконання обов'язку зі сплати податків і зборів” [20, с. 89].

Слід звернути увагу, що застава майна як спосіб забезпечення обов'язку зі сплати податків і зборів у Російській Федерації, на відміну від податкової застави в Україні, виникає внаслідок договору між платником податків, іншою особою та органом державної податкової служби, а отже, є диспозитивним способом забезпечення виконання податкового зобов'язання. Водночас Н.І. Хімічева наполягає, що обов'язок платника податків виникає не з договору, а з вимог закону, що зумовлено публічно-правовим характером самого податкового платежу [21, с. 57, 58]. Не випадково М.П. Кучерявенко підкреслює: “Зобов'язання виникають внаслідок власного, добровільного волевиявлення, а обов'язки, як правило, покладаються, стосовно них немає можливості вибору набувати їх або не набувати”. Це передбачає, перш за все, виникнення податкового обов'язку за ініціативою держави [22, с. 392].

Показово, що до визначення правової природи податкової застави як забезпечувального заходу вдавався Конституційний Суд України. Зокрема, у Рішенні від 24.03.2005 р. № 2-рп/ 2005 акцентовано увагу на законності запровадження податкової застави як способу забезпечення виконання зобов'язання. Крім того, підкреслено, що сутність податкової застави полягає у запровадженні на певний строк особливого порядку розпорядження платником податків своїми активами. Такий спосіб забезпечення погашення податкового зобов'язання є джерелом наповнення бюджетів та державних цільових фондів. Суд наголосив, що, відповідно до ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" (що втратив чинність у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України), підставою виникнення права податкової застави є неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації. Законодавець таким приписом ототожнював неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації з несплатою податкового зобов'язання [1].

Позитивним є те, що законодавець при прийнятті Податкового кодексу України змінив позицію щодо визначення підстав виникнення права податкової застави. На сьогодні, згідно зі ст. 89 зазначеного нормативного акта, право податкової застави виникає в разі: а) несплати 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; б) несплати у строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контрольним органом, – з дня виникнення податкового боргу. Отже, закріплене положення чітко окреслює умови, за яких буде застосовуватись податкова застава як забезпечувальний захід податково-правового примусу.

Незважаючи на певні позитивні зрушення щодо законодавчого закріплення податкової застави, певні аспекти потребують удосконалення. Перш за все, це пов'язано з нечітким врегулюванням процедури погашення податкового боргу в примусовому порядку. Зокрема, у п. 95.1. ст. 95 Податкового кодексу України вказано: "Орган державної податкової служби здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі". За такого підходу резонно постає запитання: чи потрібно для погашен-

ня суми боргу платника, що має відбуватися за рахунок майна, що перебуває в податковій заставі, спершу звертатися до суду для стягнення боргу саме з рахунків боржника? Про існування позначеної проблеми яскраво свідчить судова практика. Так, судді не можуть віднайти єдину відповідь на це запитання. Одні вважають, що потрібно звертатися до суду для стягнення боргу з рахунків боржника [23], а інші – ні [24]. На наш погляд, звернення до суду для стягнення боргу з рахунків платника не має відбуватися при застосуванні податкової застави, адже фактично таким чином ми невілюємо значення цього забезпечувального заходу. Як вбачається, стягнення боргу з рахунків платника і, відповідно, звернення до суду з цією метою, має відбуватися у межах застосування іншого забезпечувального заходу, а саме зупинення видаткових операцій на рахунках платника. Однак у Податковому кодексі України окресленню правової природи, підстав застосування, особливостей цього заходу не приділено належної уваги. Безумовно, це хибний шлях і, на нашу думку, чинне податкове законодавство потребує коректування й усунення відповідних недоліків.

#### IV. Висновки

Незважаючи на те, що всі заходи податково-правового примусу спрямовані на захист публічних інтересів, кожен з них має відповідний зміст і призначення в системі правового регулювання податкових відносин, що пов'язані із невиконанням податкового обов'язку платниками податків і зборів. Податкова застава, як примусовий захід, спрямована на забезпечення належного виконання податкового обов'язку зі сплати податків і зборів.

#### Список використаної літератури

1. 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 березня 2005 р. № 2-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – Ст. 674.
2. Гонгало Б.М. Учение об обеспечении обязательств. Вопросы теории и практики / Б.М. Гонгало. – М. : Статут, 2002. – 222 с.
3. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / Н.А. Саттарова ; под ред. И.И. Кучерова. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 392 с.
4. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ...

- канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 202 с.
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. Податковий кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229–230.
  8. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
  9. Порядок застосування податкової застави органами державної податкової служби : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 11.10.2011 р. № 1273. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1339-11>.
  10. 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. – С. 44–57.
  11. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень : Закон України від 01.01.2004 р. № 1255-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 11. – С. 140–163.
  12. Сухомлин И. Налоговый залог / И. Сухомлин // Бухгалтерия : сб. систематизир. законодательства. – 2002. – № 16/1 (483). – С. 206–214.
  13. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням Закону України “Про заставу” : роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 24.12.1999 р. № 02-5/602 (зі змінами) // Вісник Вищого арбітражного суду України. – 2000. – № 1. – С. 63–66.
  14. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: авто-реф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 21 с.
  15. Жукова О.В. Податкова застава / О.В. Жукова // Адвокат. – 2003. – № 2. – С. 11–15.
  16. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення / М. Кучерявенко // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 3. – С. 122–134.
  17. Олійник А.Р. Визначення поняття предмета податкової застави [Електронний ресурс] / А.Р. Олійник. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/.../32.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/.../32.pdf).
  18. Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1>.
  19. Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.У. Латыпова. – М., 2004. – 197 с.
  20. Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.А. Имыкшенова. – Томск, 2003.
  21. Химичева Н.И. Налоговое право : учебник / Н.И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 366 с.
  22. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2002. – Т. 3: Учение о налоге. – 600 с.
  23. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 24 жовтня 2012 року. Справа № 2а- 1870/2476/12; Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 18 жовтня 2011 року. Справа № 2а- 5915/11/2070 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.reyestr.court.gov.ua/](http://www.reyestr.court.gov.ua/)
  24. Постанова Донецького апеляційного адміністративного суду від 4 жовтня 2012 року. Справа № 2а-1270/5563/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.reyestr.court.gov.ua/](http://www.reyestr.court.gov.ua/)

Стаття надійшла до редакції 15.04.2013

### **Маринчак Н.Е. Налоговый залог как принудительная обеспечительная мера**

*В работе рассматриваются вопросы определения правовой природы налогового залога как обеспечительной меры налогово-правового принуждения. Исследуется специфика налогового залога и сосредоточивается внимание на дискуссионных характеристиках этой обеспечительной меры.*

**Ключевые слова:** *налогово-правовое принуждение; способы обеспечения исполнения налоговой обязанности; налоговый залог; остановка расходных операций на счетах налогоплательщика.*

### **Marinchak N.E. Tax lien as forced interim measure**

*This paper considers the determination of the legal nature of the tax pledge as a security measure tax law enforcement. The specific tax lien and focus on the discussion of the characteristics of the security measures.*

*Indicated that currently the country is moving towards reforming tax administration, the result of which was the adoption of the Tax Code of Ukraine. However, a number of issues related to the consolidation of security measures in the tax law that are inherently coercive measures were not properly addressed. So, today we are seeing a lack of the Tax Code of Ukraine as clear criteria for the complete list of enforcement of tax obligations and their separation from other coercive measures, the use of which is associated with non-performance by the subjects of the tax-law, and effective interim mechanism of action of certain methods, the application is accompanied by significant limitations of taxpayers' rights as owners.*

*Emphasized that interim measures in the tax and legal regulation play an important role, because without proper provision of any law remains simple declaration that has no value. This is because the real nature it becomes a state to create an effective mechanism for ensuring the implementation of tax-law that allows the implementation to meet primarily the public interest. We prove that it is mandatory taxes and fees is the main prerequisite for the application of tax law enforcement, including the interim by its legal nature of interim measures are additional performance guarantees entity entrusted to him by the law of duty.*

*It is noted that under current tax law to a circle of interim measures include tax lien and administrative seizure of the taxpayer. Tax lien – a way to secure the payment by the taxpayer of the liability and penalties are not paid by such taxpayer within the period specified by the Tax Code of Ukraine. Tax lien ensures compliance with tax, public, monetary obligations.*

*Summary of all activities of the tax-law enforcement to protect the public interest, each of them has a corresponding meaning and purpose in the system of legal regulation of tax relations associated with non-compliance of tax obligations of taxpayers and fees. Tax lien as a forced measure aimed at ensuring the proper implementation of tax obligation to pay taxes and fees.*

**Key words:** *tax legal coercion; tax obligation enforcement methods; tax lien; suspension of spending operations on accounts of the taxpayer;*