

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАХОДІВ ПРИМУСУ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Стаття присвячена аналізу запропонованих деякими науковцями підходів до класифікації заходів примусу в сфері оподаткування. Автор дійшов висновку про недосконалість останніх та запропонував власне бачення цього питання.

Ключові слова: примус, оподаткування, заходи примусу, невиконання податкового обов'язку, платник податків.

Статья посвящена анализу предложенных некоторыми учеными подходов к классификации мер принуждения в сфере налогообложения. Автор пришел к выводу о несовершенстве последних и предложил собственное видение этого вопроса.

Ключевые слова: принуждение, налогообложение, меры принуждения, неисполнение налоговой обязанности, налогоплательщик.

The article is devoted to the analysis proposed by some scientists of the approaches to the classification of coercive measures in the field of taxation. The author came to the conclusion about the imperfection of the past and offered their own vision of this issue.

Key words: coercion, taxation, coercion, failure to fulfill tax obligations, taxpayer.

Вступ. В наукових дослідженнях та на практиці часто виникають питання, під час вирішення яких потрібно зберігати в пам'яті великі обсяги інформації про предмети і явища навколишнього світу. При цьому вся множинність предметів певного класу має бути легкою для сприйняття, а в подальшому – для вивчення. Саме цьому і служить такий вид розподілу, як класифікація. Вона покликана полегшити вивчення певного об'єкта, сприяти орієнтації в притаманних йому ознаках, фіксувати закономірності зв'язків між окремими групами, класами, розрядами. Вагому роль у класифікації відіграють її критерії як ознаки, на підставі яких оцінюється предмет чи явище. Критерії є сукупністю не всіх ознак, притаманних тим чи іншим об'єктам, а лише тих, які беруться для поділу, які є його підставами.

Класифікація будь-якого явища не є самоціллю, вона є не просто констатацією уже досягнутого, а виконує важливу методологічну функцію: здійснюючи систематизацію певної предметної сфери, вона задає загальний напрям її подальшого цілеспрямованого дослідження. Правильно стверджує Є.В. Чуманов, що функціональне значення класифікації полягає в раціоналізації взаємозв'язків суб'єктів правовідносин, забезпеченні узгодженості нормативно-правових актів, інформаційному та методологічному забезпеченні правозастосування, стабілізації та підвищенні ефективності правового регулювання [1, с. 8].

Окремим проблемам податкового примусу присвячені дисертаційні роботи та монографічні дослідження, наприклад, таких науковців, як Н.А. Саттарова, Ю.О. Ровинський, О.М. Дуванський, А.М. Тимченко. Незважаючи на особливий науково-практичний інтерес, все ж учені досить однобічно висловлюються щодо класифікації заходів примусу, іноді підмінюючи категорії.

Постановка завдання. Метою статті є наведення авторського підходу до класифікації заходів примусу в сфері оподаткування та перегляд вже наявних їх класифікацій.

Результати дослідження. Чітка класифікація заходів податково-правового примусу сприяє відмежуванню цього виду примусу від інших видів державно-правового примусу, дає змогу глибоко і всесторонньо дослідити питання його співвідношення з іншими видами примусу, дає можливість встановити внутрішньосистемні взаємозв'язки між окремими групами заходів податково-правового примусу, а також з'ясувати сутність різних за своєю правовою природою заходів впливу. Класифікація таких заходів є необхідною передумовою змістовного наукового

дослідження їх потенціалу. Завдяки консолідації властивостей окремих заходів податково-правового примусу класифікація допомагає глибше з'ясувати його сутність, дає змогу проводити теоретичні дослідження стосовно різноманітних проблем податкового права. Класифікація дає можливість створити дієвий механізм захисту законних прав платників податків під час реалізації окремих видів таких заходів, оскільки допомагає здолати факти невідповідності заходів податково-правового примусу змісту конкретних правовідносин, створення засад їх ефективного впливу, необхідністю адекватного вибору уповноваженою особою примусового заходу з урахуванням конкретних обставин справи. Отже, проблема класифікації заходів податково-правового примусу сьогодні переходить у практичну площину. Дуже важливо, щоб уповноважені на застосування примусу державні органи, якими є органи державної податкової служби, маючи у своєму арсеналі можливість застосування низки примусових заходів, вибрали саме той захід, який найбільше відповідає тому порушенню норм податкового права, що скоїв зобов'язаний суб'єкт – платник податків і зборів [2, с. 75, 76].

Н.Ю. Пришва виокремлює такі види заходів примусу, що застосовуються під час акумуляції обов'язкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів: 1) попереджувальні заходи; 2) припиняючі заходи; 3) правопоновлювальні заходи; 4) каральні заходи (застосування фінансових санкцій) [3, с. 247]. О.Ю. Кікін, на відміну від вищезазначених вчених, проводить дворівневу класифікацію примусових заходів, що застосовуються у податковому праві. Так, він наполягає на тому, що власне податковий примус як складова частина державного примусу у сфері оподаткування обмежується застосуванням уповноваженими державними органами заходів податкової відповідальності до зобов'язаних осіб – порушників законодавства про податки і збори, а також здійсненням заходів податково-процесуального примусу. При цьому за своїм характером всі заходи податково-процесуального примусу науковець поділяє на такі заходи: 1) попереджувальні (створення податкового посту у платника податків); 2) припиняючі (донарахування податків і зборів податковим органом, виходячи з припущень про недобросовісність платника, дострокове припинення дії відстрочення, розстрочення по сплаті податку і збору); 3) забезпечувальні (способи забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів, огляд використовуваних платником податків для отримання доходу приміщень або територій, виїмка предметів і документів); 4) відновлювальні (пред'явлення платнику або податковому агенту вимоги про усунення виявлених порушень законодавства про податки і збори, примусове стягнення недоїмки і пені тощо) [3, с. 8–10].

В.В. Кириченко наполягає на тому, що податково-правовий примус в Україні здійснюється у формах припинення, відновлення та юридичної відповідальності [5, с. 55]. О.М. Дуванський зауважує, що вибрані критерії класифікації не є універсальними й достатньо визначеними. По-перше, якщо припустити, що це два різні критерії (безпосередня мета застосування і спосіб застосування), то постає питання стосовно збігу результатів класифікації. По-друге, деякі класифікаційні групи містять різні за своєю правовою природою заходи (наприклад, до системи припиняючих заходів податково-правового примусу віднесено такі заходи, як вимога від платників податків, діяльність яких перевіряється, припинення дій, які перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами органів державної податкової служби, усунення виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб органів державної податкової служби (п. 20.1.24. ст. 20 Податкового кодексу України); адміністративний арешт майна (ст. 94 Податкового кодексу України); стягнення податкового боргу. По-третє, навряд чи певні примусові заходи можна віднести до конкретної з названих науковцями груп (наприклад, адміністративний арешт майна до припиняючих заходів.). По-четверте, у наведеній класифікації не знайшли відображення забезпечувальні заходи. Однак з урахуванням положень Податкового кодексу України можна сказати, що саме такі примусові заходи найчастіше застосовуються під час невиконання норм податкового права. Їх сутність полягає у стимулюванні правомірної поведінки, у формуванні за допомогою відповідних засобів мотивів, що спонукають особу співвідносити свої дії з вимогами правових норм [6, с. 26]. Більше того, через те, що у податковому праві існує об'єктивна необхідність узгодження публічної і приватної волі шляхом забезпечення (гарантування) реалізації суб'єктивних прав і обов'язків [7, с. 229, 230], виокремлення таких заходів має й об'єктивний чинник.

З урахуванням викладеного О.М. Дуванський вважає, що заходи податково-правового примусу можуть бути класифіковані на такі: забезпечувальні, стягнення (правопоновлення), відповідальність [6, с. 90].

А.М. Тимченко стверджує, що поділ заходів примусу має відбуватися з урахуванням двох критеріїв: цільової спрямованості та способу впливу. За такого підходу їх можна поділити на три групи заходів: припиняючі, правопоновлювальні, каральні [2, с. 101]. До системи припиняючих заходів податково-правового примусу можна віднести: 1) вимогу від платників податків, діяльність яких перевіряється, припинення дій, які перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами органів державної податкової служби, усунення виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби (п. 20.1.24. ст. 20 Податкового кодексу України); 2) адміністративний арешт майна (ст. 94 Податкового кодексу України); 3) податкову заставу (ст. ст. 88–93 Податкового кодексу України); 4) зупинення видаткових операцій на рахунках платника (п. 20.1.24. ст. 20 Податкового кодексу України); 5) заборону відчуження платником податків майна, що знаходиться у податковій заставі (ст. 89 Податкового кодексу України) [2, с. 174, 175]. До системи правовідновлювальних заходів можна віднести пеню, стягнення податкового боргу, продаж майна, що перебуває у податковій заставі [2, с. 177]. Особливостями каральних заходів податково-правового примусу є те, що вони виконують передусім функцію покарання; спрямовані проти порушника податково-правових норм; тягнуть, окрім необхідності виконання порушеного обов'язку, додаткове обтяження для порушника правових норм; для їх застосування необхідна наявність саме правопорушення [2, с. 178]. Зі змісту розділу, в якому науковець розкриває сутність каральних заходів, стає зрозумілим, що до них автор відносить штрафи.

Не применшуючи значення проведених досліджень вищенаведених науковців, варто сказати, що все ж вони викликають у нас певні заперечення. Так, виокремлення як окремого виду заходів припиняючих має свідчити про те, що у цю групу мали б об'єднуватися заходи, які за своєю спрямованістю спрямовані на припинення певного правопорушення чи права власності, проте це не так, адже і у разі застосування адміністративного арешту майна, і у разі застосування податкової застави недобросовісний платник податків не позбавляється права власності на своє майно, а його право лише обмежується правомочностями володіння та/або користування, а розпоряджатися платник може, але за погодженням з контролюючим органом. Крім цього, зупинення видаткових операцій на рахунках платника взагалі має іншу спрямованість, оскільки цей захід лише опосередковано спрямований на погашення податкової заборгованості, а безпосередня його дія спрямована на зупинення перешкод у здійсненні контролюючими органами своїх повноважень (наприклад, недопущення до проведення перевірки чи до опису майна, що у податковій заставі). Заборона відчуження платником податків майна, що знаходиться у податковій заставі, взагалі не може вважатися заходом примусу, бо за своїм змістом є наслідком застосування такого примусового заходу, як податкова застава, тому А.М. Тимченко у цьому випадку не врахував дуалізм категорій «підстава – наслідок».

Виокремлюючи в окрему групу правовідновлювальні заходи примусу, А.М. Тимченко до їх ознак відніс такі: а) вони застосовуються для забезпечення виконання проігнорованого обов'язку і спрямовані на виконання вже наявного, але не виконаного добровільно податкового обов'язку; б) вони не передбачають додаткових обтяжень і не містять суспільного осуду поведінки порушника податково-правової норми; в) вони спрямовані на відновлення прав уповноваженої особи, а саме держави та територіальних громад як власників податкових надходжень, а також охороняють їх інтереси; г) на перший план під час їх застосування висувається не правопорушник, а особа, права якої порушені; д) їх метою є відновлення порушеного суб'єктивного права у повному обсязі його первісного (до порушення) стану, що відбивається в усуненні негативних наслідків, їх відшкодуванні, а також компенсації понесених збитків [2, с. 176]. Наведені автором ознаки не є специфічними ознаками правовідновлювальних заходів примусу, адже будь-які заходи примусу перш за все спрямовані на «відновлення прав уповноваженої особи, а саме держави та територіальних громад», «застосовуються для забезпечення виконання проігнорованого обов'язку», «метою є відновлення порушеного суб'єктивного права», за загальним правилом, «не містять суспільного осуду поведінки порушника».

Виокремлення каральних заходів податково-правового примусу, на нашу думку, взагалі суперечить сутності примусу, адже останній не є і не може бути каральним, оскільки кару не слід отожднювати з відплатою. Кара властива всім видам покарання, і цією ознакою вона відокремлює кримінально-правовий примус від усіх інших видів примусу. Кара є реакцією держави на винне суспільно-небезпечне діяння і передбачає максимальний обсяг правообмежень. Кара – це встановлене кримінальним законом позбавлення соціальних, матеріальних та інших благ за вчинений злочин, що тягне певні страждання морального та фізичного характеру. Справедливо

стверджує А.І. Фатхутдінов, що кара – це сутність покарання, його основна властивість, без якої покарання як певне соціальне явище втрачає будь-який сенс. Застосування покарання означає цілеспрямовану діяльність із реалізації кари, тобто правообмежень і поневірянь як матеріальних носіїв державного осуду злочинця і докору особі, яка його вчинила. Кара – не самоціль покарання, а «мета-засіб» досягнення основних його цілей [8, с. 8].

На підставі проведеного аналізу ми вважаємо, що заходи примусу в сфері оподаткування можна класифікувати за різними критеріями: 1) за об'єктом застосування (товари, гроші та інші цінності); 2) за обсягом позбавлення права власності на майно: а) повне позбавлення (повний арешт майна); б) часткове (умовний арешт майна, податкова застава, зупинення видаткових операцій); в) збереження права власності у повному обсязі (пеня, штраф); 3) за спрямованістю примусового впливу: а) безпосередньо на погашення податкового боргу (штраф, пеня, арешт майна, податкова застава); б) опосередковано на погашення податкового боргу, а безпосередньо на зупинення перешкоджання виконанню контролюючими органами своїх повноважень (зупинення видаткових операцій, арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку); 4) за суб'єктом застосування: а) за рішенням контролюючого органу (його керівника) (штраф, пеня, податкова застава, арешт товарів, арешт майна); б) за рішенням суду (зупинення видаткових операцій, арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку); 5) за підставами застосування примусу: а) кількісні (порушено строк сплати податку чи залежно від розміру несплачених, прихованих сум оподаткування); б) якісні (недопущення до проведення перевірки чи опису майна тощо).

Висновки. Зупинення видаткових операцій на рахунках платника лише опосередковано спрямовано на погашення податкової заборгованості, а безпосередня його дія спрямована на зупинення перешкод у здійсненні контролюючими органами своїх повноважень (наприклад, недопущення до проведення перевірки чи до опису майна, що у податковій заставі). Заборона відчуження платником податків майна, що знаходиться у податковій заставі, взагалі не може вважатися заходом примусу, бо за своїм змістом є наслідком застосування такого примусового заходу, як податкова застава.

Виокремлення каральних заходів податково-правового примусу, на нашу думку, взагалі суперечить сутності примусу, адже останній не є і не може бути каральним, оскільки кару не слід ототожнювати з відплатою. Кара властива всім видам покарання, і цією ознакою вона відокремлює кримінально-правовий примус від усіх інших видів примусу. Кара є реакцією держави на винне суспільно-небезпечне діяння і передбачає максимальний обсяг правообмежень. Кара – це встановлене кримінальним законом позбавлення соціальних, матеріальних та інших благ за вчинений злочин, що тягне певні страждання морального та фізичного характеру.

Список використаних джерел:

1. Чуманов Е.В. Классификация в российском законодательстве : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Е.В. Чуманов. – Нижний Новгород, 2005. – 30 с.
2. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук / А.М. Тимченко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 210 с.
3. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : дис. ... докт. юрид. наук / Н.Ю. Пришва. – К., 2004. – 280 с.
4. Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения : дисс. ... канд. юрид. наук / А.Ю. Кикин. – М., 2004. – 165 с.
5. Кириченко В.В. Способы забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 207 с.
6. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. ... канд. юрид. наук / О.М. Дуванський ; НУ «Юрид. акад. ім. Я. Мудрого». 2012. – Х., 2012. – 206 с.
7. Карасева М.В. Финансовое правоотношение : [моногр.] / М.В. Карасева. – Воронеж : Изд-во Воронежск. гос. ун-та, 1997. – 304 с.
8. Фатхутдінов А.И. Цели наказания и правовое регулирование механизма их достижения по УК РФ : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / А.И. Фатхутдінов ; Казанский гос. ун-т. – Казань, 2003. – 25 с.