

ПРОЦЕДУРИ ЗАСТОСУВАННЯ СПОСОБІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

У статті висвітлено особливості процедурного регулювання сплати податків і зборів в Україні. Зокрема, зосереджено увагу на характеристиці податкових процедур та вивченні їх правової природи на прикладі податкової застави. Проаналізовано норми чинного податкового законодавства та судової практики.

Ключові слова: податки і збори; податковий обов'язок; податкові процедури; способи забезпечення виконання податкового обов'язку; податкова застава.

Незважаючи на те, що вже майже два десятиліття відділяє нас від моменту здобуття Україною державної незалежності, нині вкрай важливого значення набуває законодавче закріплення системи чинників забезпечення реального політичного, економічного та фінансового суверенітету нашої держави [1, с. 12]. Оскільки податкові надходження залишаються основним джерелом доходів бюджетів та державних цільових фондів, особливої актуальності набуває створення державою необхідних умов для виконання податкового обов'язку, в тому числі й застосування заходів забезпечення сплати податків.

До проблеми способів забезпечення сплати податків і зборів, їх правової природи у своїх працях зверталися Є.С. Дмитренко, П.М. Дуравкін, М.В. Карасьова, О.Ю. Кікін, А.М. Котенко, Ю.О. Крохіна, М.П. Кучерявенко, О.У. Латипова, О.А. Ногіна, С.Г. Пепеляев, Н.Ю. Пришва, Н.А. Саттарова, В.В. Сергєєва, А.М. Тимченко та інші представники фінансово-правової науки. Саме праці цих авторів стали основою для нашого дослідження.

Метою статті є визначення системи способів забезпечення сплати податків і зборів, з'ясування правової природи процедур їх застосування на прикладі податкової застави.

Обов'язковий характер податків і зборів зумовлює можливість та необхідність застосування заходів державного примусу у випадках, встановлених законом. При цьому важливо розрізняти обов'язковість і примусовість, коли йдеться про платежі податкового характеру. Як зазначає В.Н. Кудрявцев, обов'язковість включає примусову його сторону, але до неї не зводиться. Якщо примусова сторона права пов'язана з фактичним втіленням в життя регулятивної сили державного механізму, то обов'язковість включає також і деякі загальні соціальні цінності – правові ідеї, принципи, що про-

голошують і затверджують значення права в житті суспільства і необхідність його виконання. Іншими словами, уявлення про обов'язковість права складається з ідеї його соціальної цінності та розуміння наявності заходів державного примусу, що гарантують виконання закону [2, с. 131].

У науковій літературі висловлюється багато думок з приводу систему заходів податково-правового примусу. Так, наприклад, О.Ю. Кікін всі заходи податково-процесуального примусу поділяє на 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 та ін.) [3, с. 8–10].

Характеризуючи систему заходів забезпечення сплати податків і зборів, слід зазначити, що в Податковому кодексі України [4], як і в раніше чинному Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [5], не закріплено вичерпного переліку способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Як способи забезпечення виконання платником податків обов'язку зі сплати податку Податковий кодекс України визначає лише податкову заставу та адміністративний арешт майна платника податків. Якщо звернутися до практики нормативного врегулювання переліку способів забезпечення сплати податків в інших країнах, то на прикладі Російської Федерації можна побачити чітку й

виважену структуру. Відповідно до п. 1 ст. 72 Податкового кодексу Російської Федерації, виконання обов'язку зі сплати податків і зборів може забезпечуватись такими способами: (а) заставою майна, (б) порукою, (в) пенею, (г) зупиненням операцій на рахунках в банку та (д) накладенням арешту на майно платника податків [6]. Детальне процедурне регулювання порядку застосування таких заходів передбачено гл. 11 Податкового кодексу Російської Федерації.

Процедури забезпечення сплати податків і зборів відіграють важливе значення у системі процедур виконання податкового обов'язку. Безумовно, кожен зі способів забезпечення виконання податкового обов'язку заслуговує на те, щоб бути предметом самостійного дослідження. Однак у межах цієї статті ми розкриємо особливості процедур реалізації способів забезпечення сплати податків і зборів на прикладі податкової застави. Відповідно до пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, податкова застава є способом забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у встановлений законодавством строк. В.В. Сергєєва характеризує податкову заставу як припиняючий примусовий захід держави, оскільки вона застосовується з метою спонукання платника податків до належного виконання необхідних дій шляхом автоматичного впровадження персональних організаційно-майнових обмежень [7, с. 109].

Процедури застосування податкової застави, встановлені ст. 88–93 Податкового кодексу України та Порядком застосування податкової застави органами державної податкової служби [8], передбачають детальну регламентацію: підстав та моменту виникнення податкової застави; переліку майна, на яке право податкової застави не може поширюватися; порядку опису майна в податкову заставу; порядку узгодження операцій зі заставленим майном; підстав та моменту припинення податкової застави. Велика кількість податкових конфліктів виникають і потребують адекватного вирішення і при застосуванні податковими органами заходів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків. Слід наголосити на тому, що належне детальне й виважене процедурне врегулювання порядку застосування податкової застави може бути одним із визначних чинників уникнення і навіть попередження податкових конфліктів.

До платника податків у разі відчуження майна, що перебуває у податковій заставі без попереднього узгодження з податковим органом, застосовуються штрафні санкції, що передбачає специфічну процедуру. Перш за все, треба з'ясувати, який характер повинна мати ця процедура: дозвільний чи узгоджувальний, яким чином повинна враховуватись позиція платника та владного

органу. Застосування податкової застави передбачає запровадження особливого порядку розпорядження платником податків своїм майном на певний строк, при збереженні права користування таким майном. Певному обмеженню піддається право платника податків на відчуження майна, що перебуває в податковій заставі. Останнє реалізується виключно за згодою податкового органу, якому 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 [9, с. 564].

Першочергово хотілося б звернути увагу на правові підстави та момент виникнення податкової застави. У ст. 89 Податкового кодексу України закріплено дві підстави, з якими пов'язується виникнення права податкової застави: по-перше, несплата у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; по-друге, несплата у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контрольним органом, – з дня виникнення податкового боргу.

Зазначимо, що це питання у 2005 р. було предметом перевірки Конституційного Суду України, який у своєму Рішенні від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005 [10] зазначив, що визнаючи підставою виникнення права податкової застави неподання або несвоєчасне подання платником податків податкової декларації, 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 наявності чи відсутності існування податкового зобов'язання, а також наслідки, які можуть настати для платника податків у разі неподання або несвоєчасного подання податкової декларації і неправомірно обмежив право останнього розпоряджатися своєю власністю, що порушує ч. 1 ст. 41 Конституції України. На підставі цього положення абз. 2 пп. 8.2.1 п. 8.2 ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" було визнано таким, що не відповідає Основному Закону України.

Як уже зазначалося, до набрання чинності Податковим кодексом України загальні засади застосування такого способу забезпечення виконання податкового обо-

в'язку платника встановлювались Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", відповідно до п. 8.1 ст. 8 якого з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що мав податковий борг, передавалися у податкову заставу [5]. Аналіз судової практики Верховного Суду України [11, с. 5] показав, що суди, розглядаючи справи про відчуження активів, що перебувають у податковій заставі без попереднього узгодження з податковим органом, не повно з'ясовують наявність підстав для поширення податкової застави на всі активи позивача, її зміст, дату виникнення відповідного права й межі її застосування.

Судом касаційної інстанції, зокрема у справі за позовом Комунального підприємства "Експлуатаційне лінійне управління автомобільних шляхів" до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі [12], не було взято до уваги Рішення Конституційного Суду України № 2-рп/2005 [13, с. 299], яким було визнано неконституційним пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" в частині поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу. У той же час Конституційний Суд України, постановляючи згадане рішення, зазначив, що поширення на будь-які види активів платника податків права податкової застави, 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. У зв'язку з цим, а також враховуючи загальні принципи права та конституційні вимоги розмірності і справедливості, розмір податкової застави не може суттєво перевищувати розмір податкового боргу.

Помилковим є також посилання Вищого адміністративного суду України на те, що положення пп. 8.2.2 п. 8.2 ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" втратили чинність із дня прийняття Конституційним Судом України Рішення від 24.03.2005 р., а тому право податкової застави на активи боржників з урахуванням їх сум податкового боргу стосується тих платників податків, активи яких передаються у податкову заставу з 24.03.2005 р. У разі, якщо активи платника податків потрапили в податкову заставу до указаної дати, право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків без урахування суми його податкового боргу.

Верховним Судом України [14, с. 5] податково наголошено на необхідності враху-

вання співрозмірності обсягу податкової застави з розміром податкового боргу платника податків у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства "Київхімволокно" до Державної податкової інспекції у Деснянському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення. При цьому в розглядуваній постанові, серед іншого, Верховний Суд України визначив необхідний, на його думку, порядок дій податкового органу після прийняття Конституційним Судом України рішення про непоширення податкової застави на все майно платника податків.

Верховний Суд України зазначив, що до податкової застави було включено всі активи позивача, а відповідач, після прийняття Рішення Конституційного Суду України від 24.03.2005 року, не провів опису активів позивача, що перебувають у податковій заставі, тоді як для досягнення критерію співрозмірності між податковим зобов'язанням і сумою активів, що перебувають у податковій заставі, повинен був це зробити.

Позитивним є врахування Податковим кодексом України при визначенні процедур застосування податкової застави як висновків Конституційного суду України, так і правозастосовної практики, що відображено в рішеннях суду. Так, на сьогодні 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 та балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 6 ст. 89 Податкового кодексу України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде право власності в майбутньому. У разі, коли балансова вартість такого майна не визначена, його опис здійснюється за результатами оцінювання, яке проводиться відповідно до Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. [15]. Новелою національного податкового законодавства стало закріплення права податкового керуючого звернутись до суду щодо поширення права податкової застави на все майно платника податків у разі, коли платник не допускає його для здійснення опису майна в податкову заставу та/або не подає документи, необхідні для такого опису.

Ще одним проблемним питанням у цій категорії спорів є форма акта, яким застосовується штраф за протиправне відчуження активів, що перебували в податковій заставі. У постанові Верховного Суду України [12] у справі за позовом Комунального підприємства "Експлуатаційне лінійне управління автомобільних шляхів" до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі про скасування податкового по-

відомлення-рішення зазначено, що суди не дали правової оцінки дотримання відповідним положень законів щодо форми акта ненормативного характеру, яким накладені штрафні санкції (штраф) за відчуження активів, що перебували в податковій заставі.

Податкове повідомлення-рішення є письмовим повідомленням контрольних органів про обов'язок платника податків сплатити суму податкового зобов'язання та погасити суму податкового боргу. Ця форма акта ненормативного характеру може застосовуватися лише щодо обов'язків по сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених у ст. 14 та 15 Закону України "Про систему оподаткування" від 25.06.1991 р. № 1251-XI у випадках, передбачених пп. 4.2.2 п. 4.2 ст. 4 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами", вичерпний перелік яких не може бути розширено за ініціативи податкового органу, хоча їх сплату (стягнення), п. 17.3 ст. 17 згаданого Закону, прирівняно до сплати податків.

Причиною виникнення різної судової практики в розглядуваному питанні було буквально застосування адміністративними судами норми ч. 2 ст. 152 Конституції України, відповідно до якої закони, інші правові акти або їх окремі положення, що визнані неконституційними, втрачають чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України рішення про їх неконституційність. При цьому судами була врахована відсутність у рішенні Конституційного Суду України № 2-рп/2005 застереження щодо поширення його на правовідносини, що виникли до його прийняття. Разом із тим, Верховний Суд України виходив не лише з буквального змісту зазначених норм, а також і з мотивів, що були наведені Конституційним Судом України під час прийняття вказаного рішення.

Список використаної літератури

1. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Анатолій Миколайович Тимченко. – Ірпінь, 2011. – 210 с.
2. Кудрявцев В.П. Право и поведение / В.П. Кудрявцев. – М. : Юрид. лит., 1978. – 186 с.
3. Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Александр Юрьевич Кикин. – М., 2004. – С. 8–10.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
5. 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.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] / ИПС "Консультант Плюс". – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1>.
7. Сергеева В.В. Способы забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.В. Сергеева. – Ірпінь, 2005. – С. 109.
8. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби : наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1043 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 148.
9. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін. ; [за ред. М.П. Кучерявенка]. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 808 с.
10. Рішення Конституційного Суду України у справі щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень п. 1.17 ст. 1 ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – Ст. 674.
11. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 р. № 1112/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 116. – С. 5.
12. Постанова Верховного Суду України від 17.02.2009 р., реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3278156 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/3278156>.
13. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень п. 1.17 ст. 1, ст. 8 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 24.03.2005 р., № 2-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – С. 299.
14. Постанова Верховного Суду України від 17.11.2009 р. : Додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 30.03.2010 р. № 421/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 116. – С. 5.
15. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.06.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 47. – Ст. 251.

Стаття надійшла до редакції 18.09.2013.

Браславский Р.Г. Процедуры применения способов обеспечения уплаты налогов и сборов

В статье рассмотрены особенности процедурного регулирования уплаты налогов и сборов в Украине. В частности, акцентировано внимание на характеристике налоговых процедур и изучении их правовой природы на примере налогового залога. Проанализированы нормы действующего налогового законодательства и судебной практики.

Ключевые слова: налоги и сборы; налоговый долг; налоговые процедуры; способы обеспечения исполнения налогового долга; налоговый залог.

Braslavskiy R. Procedures for applying methods of securing the payment of taxes and duties

In the article the author examines the characteristics of a procedural regulation of taxes and fees in Ukraine. In particular, attention is focused on the characteristics of the tax procedures and the study of their legal nature of the example of a tax lien. Analyzed rates of current tax legislation and judicial practice.

The scientific literature suggests a lot of opinions about the events of the tax-law enforcement and their classification. At the same time, describing a system of measures to secure the payment of taxes and duties, it should be noted that the Tax Code of Ukraine, as in the previously applicable law of Ukraine "On the liabilities of taxpayers to budgets and state trust funds" are not exhaustive fixed list of ways to enforce fiscal responsibility. As methods of enforcement of the obligation to the taxpayer to pay tax Tax Code of Ukraine defines a tax lien and administrative seizure of the taxpayer.

Now, in Russia this question lawmakers decided otherwise. Article 72 of the Tax Code of the Russian Federation, we can see a full, clear and informative list of ways to secure the payment of taxes and duties. The author considers the peculiarities of the law on ways to enforce fiscal responsibility in other countries, based on a thorough analysis offers improved tax legislation of Ukraine, by making appropriate changes to the Tax Code of Ukraine.

Special attention is paid to the form of the act, which applies a penalty for wrongful alienation of assets that were tax lien because there are different law on the subject. The Supreme Court of Ukraine, in particular the abolition of tax notification solutions in its practice indicates the need for courts to give legal assessment of compliance with the Tax Inspectorate of law provisions concerning the form of non-normative nature of the act, which imposed sanctions (fines) on dispositions of assets had a tax lien.

The variation of jurisprudence in this matter was purely literal application of administrative courts with Article 152 of the Constitution of Ukraine, according to which laws and other legal acts or their separate provisions, unconstitutional, null and void from the date of the decision of the Constitutional Court of Ukraine on their unconstitutionality. Thus, it was considered by the courts in the absence of the Constitutional Court of Ukraine № 2-рп/2005 reservations about spreading it to legal relations arising prior to its adoption. However, the Supreme Court of Ukraine did not come only from the literal meaning of the rules, but for reasons that were given to the Constitutional Court of Ukraine in making this decision.

Key words: taxes and duties, tax debt, tax procedures, methods of securing tax debt, tax lien.