

*Кобильнік Д. А.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

Анотація. Автором підкреслено, що в основі охоронної функції покладено можливість як здійснення низки контрольних заходів, так і застосування примусу. Зазначимо, що механізм реалізації охоронної функції у сфері публічних фінансів виступає частиною комплексного механізму правового регулювання вказаної галузі. Зазначено, що у наукових колах й досі не віднайдено одностайного підходу до визначення таких категорій, як: «державний примус», «фінансовий примус», «податковий примус» тощо. Кожен з правників зосереджує увагу на окремих аспектах.

Аргументовано підхід, за якого на порядку денному постає питання щодо необхідності виділення як галузі права саме фінансового (з огляду на існування низки чинників, як-то динамічний розвиток суспільних відносин, тривалі сворінтеграційні процеси й новітні підходи законодавця до упорядкування відносин у сфері публічних фінансів тощо). Обґрунтовано доцільність розгляду податкового права як самостійної галузі права й податково-правового примусу як окремого виду державного примусу. На підставі проведеного аналізу доведено, що в сучасних умовах правове регулювання податкового примусу зазнало суттєвих змін. Так, у податковому регулюванні державний примус може бути застосований як до платників податків, так і до контролюючих органів за порушення (невиконання або неналежне виконання) податково-правових норм. Однак все одно для зазначених суб'єктів податкових відносин, примус як прояв охоронної функції, буде різнитися за: а) колом суб'єктів, уповноважених на застосування заходів примусового характеру (для платників – переважно контролюючі органи, а у виключних випадках – суд (при зупиненні видаткових операцій та арешті коштів на рахунку платника податків); б) заходами впливу, які можуть бути застосовані до них; в) критерієм обов'язковості встановлення суб'єктивної сторони (при застосуванні заходів відповідальності); г) порядком застосування (для платників податків характерний як позасудовий, так і судовий порядок застосування заходів примусу; стосовно контролюючих органів – виключно у судовому порядку); д) метою застосування; е) характером несприятливих наслідків.

Ключові слова: податкове право, охоронна функція, примус, податково-правовий примус, контролюючі органи, вина.

Постановка проблеми. В основі охоронної функції покладено можливість як здійснення низки контрольних заходів, так і застосування примусу. Зазначимо, що механізм реалізації охоронної функції у сфері публічних фінансів виступає частиною комплексного механізму правового регулювання вказаної галузі.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням примусу у праві займалися чимало науковців – представників як теорії держави і права, так і окремих правових галузей, зокрема,

такі як-от: Д. Н. Бахрах, Д. П. Дорошенко, О. М. Дуванський, Д. А. Керімов, М. П. Кучерявенко, А. М. Тимченко та ін. Показово, що у наукових колах й досі не віднайдено одностайного підходу до визначення таких категорій, як: «державний примус», «фінансовий примус», «податковий примус» тощо. Кожен з правників зосереджує увагу на окремих аспектах.

Мета публікації полягає у дослідженні сутності податково-правового примусу й розкритті ознак останнього.

Виклад основного матеріалу. Приміром, досліджуючи примус у радянські часи, Д. А. Керімов вказує, що його особливостями є такі: 1) застосовується до окремих членів суспільства, які не виконують або ж порушують вимоги права; 2) використовується лише на основі й в суворих рамках закону; 3) головною метою є не придушення, кара чи відплата, а саме – забезпечення взірцевого правопорядку й перевиховання порушників правопорядку [1, с. 186]. На наше переконання, призначення примусу полягає не лише у боротьбі з правопорушеннями та забезпеченням правопорядку, а й в охороні держави, суспільства, кожної окремої особи, їх прав та законних інтересів.

Д. П. Дорошенко не надаючи визначення державного примусу, вказує, що останній у правовій соціальній державі має свою специфіку, а саме: (а) служить захисту інтересів громадян і суспільства в цілому; (б) виступає базовим методом управління суспільством; (в) здійснюється у закріпленій нормативно-правовими актами процедурній формі. У цих актах встановлені види примусових заходів, підстави їх застосування, визначено суб'єкти його застосування та їх компетенція, порядок здійснення примусу, право громадян на захист; (г) не має характеру насильства, свавілля, не ставить за мету заподіяти фізичні чи інші страждання, а спрямований насамперед на виховання добросовісного громадянина [2, с. 192, 193].

Дійсно, в сучасних реаліях суспільного життя, що характеризується, на жаль і досі переважно низьким рівнем правосвідомості громадян, саме примус виступає дієвим методом регулювання правовідносин. У той же час слід наголосити на необхідності встановлення меж застосування примусу з боку держави (через спеціально уповноважені органи державної влади) до учасників певних правовідносин за недотримання або ж неналежне виконання законодавчих приписів.

У цьому контексті, на наше переконання, йдеться про допустимість державного примусу як загальнообов'язкового сутнісного критерію останнього. При цьому допустимість примусу взаємопов'язана із справедливістю, яка в свою чергу розкривається через співмірність та обґрунтованість у відповідній царині правового регулювання. Обґрунтованість державного примусу у такому разі слід розглядати як його обов'язковий базис на праві у широкому сенсі, а співмірність – з певними

індивідуальними обставинами, за допомогою яких можна коригувати вплив державного примусу на конкретного суб'єкта з урахуванням специфіки кожного конкретного випадку.

На підставі синтезу представлених міркувань можна зробити висновок, що державний примус характеризується такими ознаками, як-то:

- застосування здійснюється спеціально уповноважених суб'єктів;
- підстави застосування та система заходів примусу регламентована в нормативно-правових актах;
- має виключно правовий характер;
- є способом упорядкування та впливу на відповідні суспільні відносини, урегульовані правом;
- підставою застосування такого примусу є невиконання (порушення) або неналежне виконання правових приписів;
- застосовується у сфері правовідносин, які мають охоронний характер;
- передбачає настання різнопланових несприятливих наслідків для суб'єкта, яким вчинено порушення норми права (йдеться про майнові або організаційні обмеження);
- односторонній порядок застосування (лише з боку держави, без згоди іншої сторони (зокрема, порушника норми права));
- межі його застосування окреслюються законодавчо через співмірність та обґрунтованість.

Ще Д. Н. Бахрахом було запропоновано виокремлювати види примусу залежно від галузевого поділу права [3, с. 26-30]. Такий підхід є цілком логічним та аргументованим й підтримується у наукових колах й дотепер, зокрема, виділяють адміністративний, фінансовий, кримінальний примус та ін. Як вказує Е. С. Дмитренко, примус у фінансовому праві становить собою закріплені нормами права владно-примусовий вплив держави в особі уповноважених нею органів на суб'єктів фінансового права в разі вчинення ними фінансових правопорушень шляхом установлення для них певних негативних наслідків у виді обмежень особистого, організаційного або майнового характеру з метою охорони фінансових правовідносин, покарання правопорушників, попередження правопорушень і спонукання суб'єктів цих правовідносин до дотримання належної поведінки у сфері фінансової діяльності. Примусовий характер перелічених заходів дістає прояв у їх застосуванні без згоди іншої сторони, зобов'язаної виконувати приписані дії або утриматися від тих чи інших дій [4, с. 222].

Схоже міркує й О. М. Дуванський, виділяючи в якості самостійного виду державного примусу саме фінансово-правовий. На думку науковця, фінансово-правовий примус – це закріплені нормами права владно-примусовий вплив держави в особі уповноважених нею органів на суб'єктів фінансового права в разі вчинення ними фінансових правопорушень шляхом установлення для них певних негативних наслідків у виді обмежень особистого, організаційного або майнового характеру з метою охорони фінансових правовідносин, покарання правопорушників, попередження правопорушень і спонукання суб'єктів цих правовідносин до дотримання належної поведінки у сфері фінансової діяльності [5, с. 80-81]. У цілому такий підхід може бути підтриманий, оскільки у ньому відображені всі загальні ознаки державного примусу, які мають місце й при його застосуванні у сфері публічних фінансів. Разом із цим з огляду на існування низки чинників (динамічний розвиток суспільних відносин, триваючі євроінтеграційні процеси й новітні під-

ходи законодавця до упорядкування відносин у сфері публічних фінансів тощо), на порядку денному постає питання щодо необхідності виділення як галузі права саме фінансового.

Справа в тому, що в умовах сьогодення бюджетне та податкове право, зокрема, які раніше розглядалися як підгалузі фінансового права, наразі мають розглядатися як окремі галузі права. Це зумовлено тим, що податкове право відповідає всім характеристикам, які мають бути притаманними галузі права. Йдеться про: а) наявність однорідних суспільних відносин; б) наявність у складі більш дрібних утворень (складні інститути, інститути, норми права); в) власний предмет та метод регулювання; г) наявність кодифікованого акта, яким регламентовано такі відносини. З огляду на викладене, доцільним та аргументованим вбачаємо позицію щодо виокремлення податково-правового примусу як окремої правової категорії й виду державного примусу.

Як слушно підкреслює В. В. Кириченко, податково-правовий примус – це зумовлений методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу, який здійснюється органами державної податкової служби та іншими контролюючими органами, полягає в застосуванні примусових заходів до платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку [6, с. 7, 54].

Підтримує запропонований підхід Д. П. Дорошенко, на переконання якого, примус податково-правовий займає центральне місце серед систем інших його заходів та становить собою систему закріплених нормами податкового права заходів впливу на зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, що застосовуються при недотриманні цими суб'єктами податково-правових норм з метою забезпечення реалізації ними свого податкового обов'язку [7, с. 185]. При цьому правник цілком обґрунтовано акцентує увагу на тому, що податково-правовий примус реалізується через систему його заходів. До них належить: (1) «власне» податково-правовий примус (обтяжуючі й стимулюючі заходи), (2) заходи поновлення (забезпечення податкового обов'язку) та (3) відповідальність за податкові правопорушення [7, с. 197 – 198]. Ми переконані, що запропонований підхід потребує додаткової аргументації автора. Говорячи про податково-правовий примус як вид державного примусу, цілком логічна наявність системи примусових заходів, які можуть бути застосовані лише у сфері оподаткування. З огляду на це, вважаємо недоцільним в системі заходів податкового примусу виділяти ще один податково-правовий примус, який розкривається через застосування як обтяжуючих, так і стимулюючих заходів.

Показово, що однією з новел національного податкового законодавства України, які наберуть юридичної сили з 1 січня 2021 року, є можливість застосування відповідальності або ж каральних заходів податково-правового примусу не лише до зобов'язаних суб'єктів податкових відносин, а й до контролюючих органів та / або їх посадових осіб. Відповідно до п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України контролюючі органи несуть відповідальність за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини. При цьому встановлено, що контролюючі органи (посадові (службові) особи таких контролюючих органів) несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення [8, п. 110.3 ст. 110].

Загальні положення щодо застосування примусового заходу у вигляді відшкодування шкоди зобов'язаним учасникам податкових правовідносин закріплено у ст. 114 Податкового кодексу України. Так, шкода, заподіяна протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, відшкодовується державою за рахунок коштів державного бюджету. При цьому за загальним правилом така шкода за податкові правопорушення відшкодовується в повному обсязі в порядку, передбаченому законодавством про відшкодування шкоди [8, п. 114.2 ст. 114].

Основним законом про відшкодування шкоди є Цивільний кодекс України [9]. Згідно з ст.ст. 1173, 1174 вказаного нормативно-правового акта шкоду, завдану фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, дією чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування чи посадовою особою відповідного органу під час здійснення ними своїх повноважень, відшкодовує держава, Автономна Республіка Крим або орган місцевого самоврядування незалежно від вини цих органів чи посадової особи.

Як бачимо, норми податкового законодавства щодо відповідальності контролюючих органів незалежно від їх вини, узгоджені з приписами цивільного законодавства. Разом із цим вищенаведені статті Цивільного кодексу України не заперечують обов'язкової наявності інших елементів складу цивільного правопорушення, які є обов'язковими для доказування у спорах про стягнення збитків. Фактично для притягнення контролюючого органу до відповідальності у вигляді стягнення шкоди є наявність трьох умов: (а) неправомірні дії цього органу; (б) наявність шкоди; (в) причинний зв'язок між неправомірними діями й заподіяною шкодою. Окрім того, потрібно підтвердити факт порушення права та/або інтересів особи. Обов'язок доведення вказаних умов має позивач (в нашому випадку – платник податків, податковий агент та інші зобов'язані учасники податкових правовідносин), який звернувся з позовом до суду про стягнення шкоди. Запропонований порядок відшкодування шкоди за податкові правопорушення з боку контролюючих органів є доволі складним, його реалізація може бути затягнутою у часі, оскільки відбуватиметься в межах класичного провадження.

У абз. 2 п. 114.2 ст. 114 закріплено, що особа, чії права порушені, за наявності обставин, передбачених п. 128.2 ст. 128 цього Кодексу, має право заявити вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої станом на дату визнання таких рішень, дій чи бездіяльності незаконними, у порядку, передбаченому законодавством. У такому разі доведенню підлягає лише протиправність рішень, дій чи бездіяльності стосовно особи. Й шкода понад встановлений розмір відшкодуванню не підлягає.

У вищезгаданому п. 128.2 ст. 128 Податкового кодексу України міститься перелік правопорушень з боку контролюючих органів та їх посадових (службових) осіб, відшкодування шкоди за вчинення допускається внаслідок доведення лише факту його вчинення. До таких правопорушень віднесено:

а) прийняття незаконного рішення, а так само вчинення незаконних діянь (дій або бездіяльності) контролюючим органом та/або його посадовими (службовими) особами, що призвели до безпідставної відмови в набутті, а так само до безпід-

ставної втрати особою статусу платника податку або платника одного з податків, набуття та/або анулювання (втрата) якого відбувається за рішенням контролюючого органу;

б) невнесення або несвоєчасне внесення контролюючим органом даних до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та/або порушення строків початку проведення камеральної перевірки, передбаченої п. 200.10 ст. 200 цього Кодексу, а у випадках, визначених п. 200.11 ст. 200 цього Кодексу, – перевірки, зазначеної у такому пункті, якщо за результатами таких протиправних діянь було порушено строки повернення сум бюджетного відшкодування;

в) прийняття посадовими (службовими) особами контролюючого органу рішення про використання майна, визначеного п. 87.3 ст. 87 цього Кодексу, як джерела погашення грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків;

г) перешкоджання посадовими (службовими) особами контролюючого органу звільненню майна особи з-під режиму тимчасового затримання;

д) незаконне застосування посадовими (службовими) особами контролюючого органу арешту майна або коштів на рахунках;

е) безпідставне внесення посадовими (службовими) особами контролюючого органу даних про наявність податкового боргу платника податків або несвоєчасне внесення чи невнесення даних про відсутність податкового боргу платника податків.

Наведене свідчить про встановлення двох окремих правових механізмів відшкодування шкоди зобов'язаним учасникам податкових відносин: загального (у повному обсязі та відповідно до вимог цивільного законодавства України); спрощеного (відшкодування фіксованої суми за чітко визначені податкові правопорушення). На підставі аналізу вказаних правових механізмів можемо констатувати, що законодавець дозволяє платникам податків на власний розсуд вирішувати, який з наданих механізмів обирати для відшкодування шкоди за будь-які порушення законодавства з боку контролюючих органів. Однак за своєю суттю загальний механізм не буде податково-правовим, а спрощений – можна віднести до заходів податково-правового примусу. Також зазначимо ще одну принципову відмінність у застосуванні заходів примусу до платників податків та контролюючих органів. Це суб'єкти, уповноважені на застосування податково-правового примусу: до платників податків – контролюючі органи й у виключних випадках – суд; до контролюючих органів та їх посадових (службових) осіб – виключно суд. На нашу думку, впровадження механізму відповідальності за податкові правопорушення з боку контролюючих органів є позитивним, оскільки дозволяє захистити права і законні інтереси зобов'язаних суб'єктів податкових відносин; забезпечить прийняття більш виважених та обґрунтованих рішень з боку контролюючих органів. Однак наскільки такий механізм буде ефективним та дієвим на практиці зможемо констатувати через певний проміжок часу, коли буде сформована судова практика з цього питання.

Висновки. Проаналізувавши деякі аспекти примусу як прояву охоронної функції податкового права, робимо наступні висновки: в сучасних умовах правове регулювання податкового примусу зазнало суттєвих змін. Так, у податковому регулюванні державний примус може бути застосований як до платників податків, так і до контролюючих органів за порушення (невиконання або неналежне виконання) податково-правових

норм. Однак все одно для зазначених суб'єктів податкових відносин, примус як прояв охоронної функції, буде різнитися за: а) колом суб'єктів, уповноважених на застосування заходів примусового характеру (для платників – переважно контролюючі органи, а у виключних випадках – суд (при зупиненні видаткових операцій та арешті коштів на рахунку платника податків); б) заходами впливу, які можуть бути застосовані до них; в) критерієм обов'язковості встановлення суб'єктивної сторони (при застосуванні заходів відповідальності); г) порядком застосування (для платників податків характерний як позасудовий, так і судовий порядок застосування заходів примусу; стосовно контролюючих органів – виключно у судовому порядку); д) метою застосування; е) характером несприятливих наслідків.

Література:

1. Керимов Д. А. Философские проблемы права. Москва, 1972. 472 с.
2. Дорошенко Д. П. Податково-правовий примус у соціальній державі: до питання взаємообумовленості. *Сучасні наукові дослідження представників юридичної науки – прогрес законодавства України майбутнього: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.*, (м. Дніпро, 13–14 січня 2017 р.). Дніпро : ГО «Правовий світ», 2017. С. 190-194.
3. Бахрах Д. Н. Советское законодательство об административной ответственности. Пермь, 1969. 319 с.
4. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2009. 592 с.
5. Дуванський О. М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 206 с.
6. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2005. 202 с.
7. Дорошенко Д. П. Примус у податковому праві: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 414 с.
8. Податковий кодекс України від 2.12.2010. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n227>

9. Цивільний кодекс України від 16.03.2003. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

Kobylnik D. Modern approaches to the characterization of tax and legal coercion

Summary. The author emphasizes that the security function is based on the possibility of implementing a number of control measures and the use of coercion. Note that the mechanism for implementing the protection function in the field of public finance is part of a comprehensive mechanism for legal regulation of this area. It is noted that in scientific circles there is still no unanimous approach to the definition of such categories as: “state coercion”, “financial coercion”, “tax coercion” and so on. Each of the lawyers focuses on certain aspects.

The approach is argued, according to which the question of the need to allocate as a branch of law is financial (given the existence of a number of factors, such as the dynamic development of public relations, ongoing European integration processes and the latest approaches of the legislator to regulate public finance, etc. The expediency of considering tax law as an independent branch of law and tax-legal coercion as a separate type of state coercion is substantiated. However, for these subjects of tax relations, coercion as a manifestation of the protective function will differ in: a) the range of entities authorized on the application of coercive measures (for taxpayers – mainly regulatory authorities, and in exceptional cases – the court (in case of suspension of expenditure transactions and seizure of funds on the taxpayer's account); b) measures of influence that may be applied to them; c) the criterion of mandatory establishment of the subjective side (when applying measures of responsibility); d) the procedure for application (for taxpayers is characterized by both extrajudicial and judicial procedures for the application of coercive measures; in relation to regulatory authorities – only in court); e) the purpose of application; f) the nature of the adverse effects.

Key words: tax law, security function, coercion, tax and legal coercion, controlling bodies, guilt.