



Олександр Головашевич

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6980-6780>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com//rid/D-7386-2019>
alek_m@i.ua

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-105

УДК 347.73.336.22

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАСОБІВ ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ ПРИ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

АНОТАЦІЯ. Податковий обов'язок, який мають реалізовувати юридичні та фізичні особи на території України, має безумовний та імперативний характер. Значення його належного виконання складно переоцінити, адже податкові надходження становлять питому вагу доходів як державного, так і місцевих бюджетів. Важливість реалізації податкового обов'язку підкреслюється і підходом нормотворця, який надав йому конституційних витоків, закріпивши у ст. 67 Конституції України обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки і збори.

Безумовно, невиконання такого важливого обов'язку має наслідком притягнення винних осіб до відповідальності, що є одним із проявів державного примусу. Проте цьому передують застосування цілої низки заходів податкового примусу, які мають більш широке змістовне навантаження, ніж притягнення до відповідальності. Частина з них має забезпечувальне спрямування, а частина – компенсаційне, але у сукупності вони спрямовані на досягнення загальної мети: отримання коштів від реалізації податкового обов'язку, а у разі його порушення – забезпечення можливості стягнення податкового боргу.

Метою статті є побудова концептуальної моделі застосування засобів податкового примусу при виконанні податкового обов'язку.

На підставі аналізу нормативних і наукових джерел розроблено низку концептуальних засад до побудови системи заходів податкового примусу, окреслено характерні риси окремих їх різновидів, диференційовано мету застосування. Пильна увага приділена окремим видам нормативного закріплення засобів забезпечення виконання податкового обов'язку в Україні, визначено проблемні аспекти встановлення характеру деліктних відносин, що можуть складатися між платниками та контролюючими органами.

Охарактеризовано доктринальний підхід щодо превалювання імперативності при обранні засобів впливу на поведінку підконтрольних учасників податкових відносин. При цьому зроблено акцент на можливості застосування окремих засобів податкового примусу не тільки щодо платників, а й до інших учасників податкових

©Олександр Головашевич, 2020

відносин, зокрема й до контролюючих органів у разі неналежного виконання ними процедур проведення бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Надано розширену класифікацію організаційно-правових форм податкового примусу, охарактеризовано й поділено на групи учасників податкових відносин у процесі застосування податкового примусу, аргументовано доцільність урахування ступеня обтяжливості обраного контролюючим органом заходу податкового впливу на діяльність платників податків. Запропоновано графічну модель системи засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку, яка враховує основні статистичні та динамічні аспекти їх застосування.

Ключові слова: адміністративний арешт майна; засоби забезпечення виконання податкового обов'язку; зупинення видаткових операцій на рахунках платника; концептуальна модель; пеня; погашення податкового боргу; податкова застава; податковий примус.

Засоби податкового примусу найчастіше застосовуються контролюючими органами до платників податків при неналежному виконанні останніми свого податкового обов'язку. Існування таких заходів переважно обумовлене необхідністю вчасного та у повному обсязі надходження коштів від сплати податків і зборів, що мають спрямовуватися у подальшому на фінансування різноманітних програм державного й місцевого значення, підтримання обороноздатності країни, забезпечення діяльності державних і місцевих органів. Враховуючи необхідність безперервного надходження цих коштів для безперебійної діяльності всіх державних інституцій, неминуче постають питання щодо належної регламентації відповідних засобів і подальшого ефективного їх застосування на практиці.

У науковій літературі регулярно з'являються публікації, що стосуються питань застосування примусу у податкових відносинах взагалі, або які мають на меті дати характеристику застосування того або іншого заходу примусу. Найчастіше вони присвячені засобам гарантування виконання податкового обов'язку. В останні роки цими питаннями займалися М. Кучерявенко, П. Дуравкін, Р. Андрєєв, О. Дуванський, Б. Закарян, Н. Карпенко, Н. Маринчак, А. Сліденко, А. Тимченко та ін. При цьому досліджувалися окремі аспекти застосування засобів податкового примусу, тоді як системного дослідження, що передбачає побудову концептуальної моделі їх застосування з урахуванням сучасного стану податкового законодавства, не було.

Метою дослідження є побудова концептуальної моделі застосування засобів податкового примусу при виконанні податкового обов'язку. При цьому пропонується враховувати як суть закріплених у чинному податковому законодавстві засобів впливу примусового характеру на поведінку платників податків, так і процедури їх обрання та застосування. Для цього потрібно класифікувати примусові заходи у податковому

регулюванні, встановити зв'язки між ними, визначити підстави їх обрання, окреслити наслідки застосування таких заходів для кожної сторони податкових відносин.

Термін “концепція” (від лат. *conceptio*) означає розуміння. Найчастіше концепцією вважають систему поглядів, певне розуміння явища. При цьому близьким до концепції за значенням і змістовною спрямованістю є термін “теорія”, але він відрізняється більшим ступенем завершеності. На відміну від теорії основним призначенням концепції є інтеграція або систематизація певного масиву знань для можливості його використання при поясненні або пошуку закономірностей¹.

Характеризуючи термін “концепція”, Є. Яковлев і Н. Яковлева виокремлюють такі її складові: а) загальні положення; б) понятійно-категоріальний апарат; в) теоретико-методологічні основи; г) ядро; г) змістовно-сенсаційне наповнення; д) педагогічні умови ефективного функціонування і розвитку досліджуваного феномена; е) верифікація².

Зі свого боку під моделлю певного явища у загальному вигляді розуміють описово-макетний чи інформаційний опис предмета, уявлення про нього. Моделі створюються через відтворення певного явища, наближення до його розуміння або трансляцію. У межах нашого дослідження термін “модель” розглядається у розрізі процесів, явищ і використовується для аналізу процесів застосування засобів податкового примусу та їх складових. Фактично, будуючи концептуальну модель застосування засобів податкового примусу, основна увага приділяється опису характерних рис окремих їх видів, підстав застосування та наслідків, обґрунтованості наявних нормативних важелів впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин.

Застосування податкового примусу завжди має наслідком обмеження прав або інтересів платників податків. При цьому на нормативному рівні досі немає чіткого ієрархічного закріплення заходів податкового примусу. Немає і нормативно закріпленої їх класифікації, що ускладнює визначення пріоритетності застосування конкретних засобів податкового примусу у різних ситуаціях.

У науковій літературі можна знайти різні підходи до класифікації податкового примусу. Так, А. Тимченко класифікує податковий примус за критеріями способу застосування і цільової спрямованості та обстоює думку, що ‘податково-правовий примус як системне явище включає три види заходів: припиняючі, правопоновлювальні й каральні’³.

¹ Ю Сурмін, *Майстерня вченого: підручник для науковця* (Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні 2006) 38.

² Е Яковлев и Н Яковлева, *Педагогическая концепция: методологические аспекты построения* (Гуманитар изд центр ВЛАДОС 2006) 239.

³ А Тимченко, ‘Види примусових заходів у податковому праві’ (автореф дис канд юрид наук, 2012) 4.

Очевидно, що у цьому разі вчений розглядає заходи податкового примусу через призму видів правових норм. На наше переконання, подібний підхід є спрощеним та не дає змоги виокремити сутнісні ознаки окремих груп примусових заходів, адже кожен із них характеризується значно більшим набором ознак, які у сукупності визначають його сутність. Утім, варто підтримати важливість запропонованого вченим критерію цільової спрямованості, який часто використовується як диференціюючий при обранні заходів впливу на поведінку платника.

Складно також погодитися з позицією А. Тимченка, відповідно до якої податковий примус завжди є проявом деліктної поведінки платника податку⁴. Дійсно, такі заходи податкового примусу, як податкова застава, адміністративний арешт майна, зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, як правило, застосовуються при порушенні платником встановленого порядку виконання податкового обов'язку, але якщо аналізувати відносини з приводу їх застосування більш широко, то можна окреслити цілу низку випадків, коли у результаті доводиться правомірність дій платника, а деліктною є поведінка контролюючого органу.

Наприклад, недопуск до проведення контролюючим органом податкової перевірки часто стає підставою застосування контролюючим органом адміністративного арешту майна. Такі дії обумовлені тим, що однією з підстав застосування адміністративного арешту майна, який є винятковим заходом забезпечення виконання податкового обов'язку, є перешкоджання платником при проведенні законної податкової перевірки. Утім, на практиці внаслідок недостатньо чіткої нормативної регламентації процедур застосування цього заходу стає можливим фактичне застосування податкового примусу у випадках, коли поведінка платника не є деліктною.

Ненадання відповіді на незаконний запит контролюючого органу також може мати наслідком застосування заходів податкового примусу до платника. Право контролюючого органу отримувати від платників податків податкову інформацію передбачене статтями 72–73 Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁵, але навряд чи це стосується всієї інформації про діяльність платника, особливо коли йдеться про інформацію з особливим режимом (комерційна таємниця тощо). Крім того, при оформленні запиту контролюючим органом на надання платниками податкової інформації непоодинокими є випадки неправильного їх оформлення, що є законною підставою для відмови у її наданні.

⁴ Тимченко (н 3).

⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

При застосуванні до платників засобів податкового примусу в подібних випадках, у подальшому в результаті оскарження таких дій платники мають змогу довести правомірність власної поведінки та незаконність застосування до них примусу, але первісно, як і у наведеному вище випадку з адміністративним арештом майна, заходи податкового примусу застосовано за фактичної відсутності правопорушення.

Одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (поряд із податковою заставою та адміністративним арештом майна) є пеня, яка має складну податково-правову природу. Аналізуючи правову природу пені, вчені часом доходять кардинально протилежних висновків. Одні вважають її правовідновлювальною каральною санкцією⁶, другі наполягають на тому, що вона санкцією бути не може і є специфічним засобом забезпечення виконання податкового обов'язку. Н. Карпенко з цього приводу влучно вказує на неможливість позиціонування пені в податковому праві як правовідновлювальної (компенсаційної) санкції та переконливо доводить, що подібний підхід фактично призвів би до порушення положень ст. 61 Конституції України⁷, норми якої не допускають двічі притягувати винну особу за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду⁸.

Винятковість цього засобу податкового примусу полягає у можливості застосування пені до обох сторін податкових правовідносин – як до платника податків при порушенні ним строків виконання обов'язку зі сплати податку, так і до контролюючого органу при порушенні ним правил та строків проведення бюджетного відшкодування платнику податку на додану вартість. Як правило, в обох випадках ідеться про деліктну поведінку, але деліктність може стосуватися не тільки поведінки платника. У першому випадку може дійсно йтися про вину платника, тоді як у другому випадку винною стороною є контролюючий орган. При цьому обов'язок із нарахування та сплати (або стягнення) пені не лише випливає із логіки, обумовленої правовою природою цього заходу податкового примусу, а й прямо прописаний у ст. 200 ПК України.

Моделюючи концепцію застосування податкового примусу, варто визначитись із ієрархією існуючих засобів, окреслити можливість їх спільного використання або взаємовиключність, зупинитися на процедурах їх застосування та припинення. При цьому окремо варто приділити увагу суб'єктному складу податкових відносин, що утворюються при застосуванні податкового примусу. У будь-якому разі основою побу-

⁶ В Спасибо, 'Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України' (2010) 2 Адвокат 30.

⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁸ Н Карпенко, 'Пеня у податковому праві' (дис канд юрид наук, 2019) 6.

дови концептуальної моделі застосування податкового примусу мають стати його нормативно закріплені організаційно-правові форми, які фактично і є засобами впливу на поведінку учасників податкових відносин⁹. Нині можна виокремити такі засоби податкового примусу: 1) податкова застава; 2) адміністративний арешт майна; 3) арешт коштів на рахунках платника податків; 4) пеня; 5) стягнення коштів платника податків; 6) продаж майна, що перебуває у податковій заставі; 7) відповідальність за порушення податкового законодавства.

Також потрібно визначити можливих суб'єктів податкових правовідносин, які беруть участь у реалізації того або іншого примусового заходу. До кола таких суб'єктів відносяться: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) контрагенти платника податків; 4) контролюючі органи; 5) держава; 6) територіальні громади; 7) суд; 8) правоохоронні органи; 9) судові виконавці. При цьому в окремому режимі можуть здійснюватися відповідні засоби податкового впливу до податкових резидентів і податкових нерезидентів.

Закріплений податковим законодавством перелік засобів податкового примусу можна класифікувати за ціллю використання, що передбачає виокремлення засобів, спрямованих на: 1) забезпечення збереження активів платника, що можуть бути використані для погашення податкового боргу; 2) стимулювання платника погасити податковий борг; 3) компенсацію втраченої державою або територіальними громадами можливості користуватися публічними коштами; 4) компенсацію шкоди, завданої платнику податків; 5) покарання платника податків; 6) примусове погашення податкового боргу.

Вагомим критерієм диференціації засобів податкового примусу є ступінь їх впливу на діяльність підконтрольних суб'єктів. З одного боку, цей критерій є доповненням попереднього та може характеризувати ту або іншу мету застосування засобу податкового примусу, а з другого – окреслює ступінь обтяжливості несприятливих наслідків, яких зазнає особа, щодо якої його застосовано. У будь-якому разі ступінь обтяжливості наслідків застосування засобу податкового примусу має відповідати рівню загрози, на запобігання якої його спрямовано. Навряд чи доцільно застосовувати арешт коштів на рахунках платника податків просто у разі пропущення платником строків подачі податкової звітності, але у разі спроби вивести активи при попередньому застосуванні низки інших засобів забезпечення податкового обов'язку (наприклад, адміністративного арешту майна) це є цілком виправданим. Можна ви-

⁹ Податковий кодекс України: постатейний коментар, ч 1 (Кучерявенко М ред, Право 2011) 704; Податковий кодекс України: постатейний коментар, ч 2 (Кучерявенко М ред, Право 2011) 1128.

окремити три ступеня впливу засобів податкового примусу на господарську або іншу діяльність платника: 1) незначна; 2) суттєва; 3) велика.

Наочно відобразити особливості наведеної вище класифікації видів примусових податково-правових засобів і суб'єктний склад відповідних податкових відносин (із поділом на групи), мету застосування заходів податкового впливу можна графічно за допомогою наведеної нижче блок-схеми.

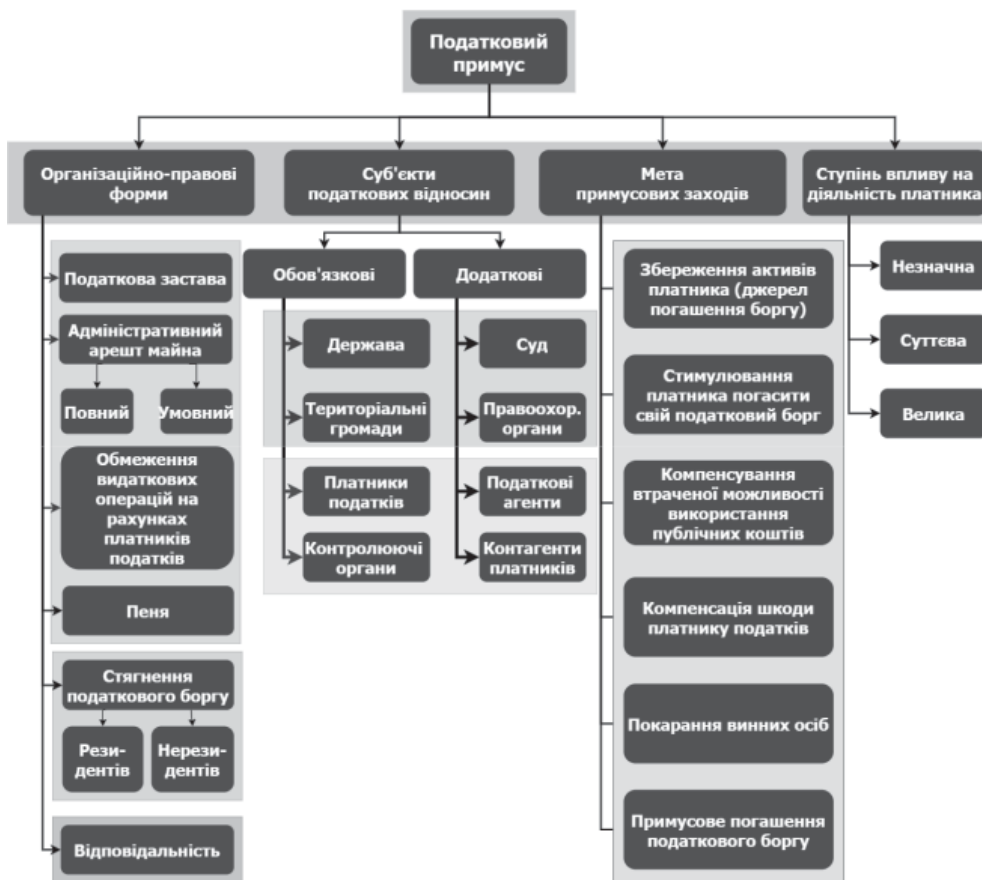


Схема 1. Види податкового примусу та підстави класифікації

Запропонована вище схема комплексно описує ключові аспекти податково-правового примусу, який може застосовуватися при виконанні платниками свого податкового обов'язку та реалізації контролюючими органами наданих ним повноважень. Утім, концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання

податкового обов'язку має відображати, поряд зі статичною складовою, динамічний аспект. Це передбачає встановлення зв'язків між різними засобами податкового примусу, а також наслідків реалізації сторонами податкових відносин своїх прав і виконання обов'язків. У найбільш загальному вигляді сучасну модель застосування податкового примусу в Україні можна представити схематично з виокремленням блоків дій забезпечувального, правовідновлювального та карального характеру.

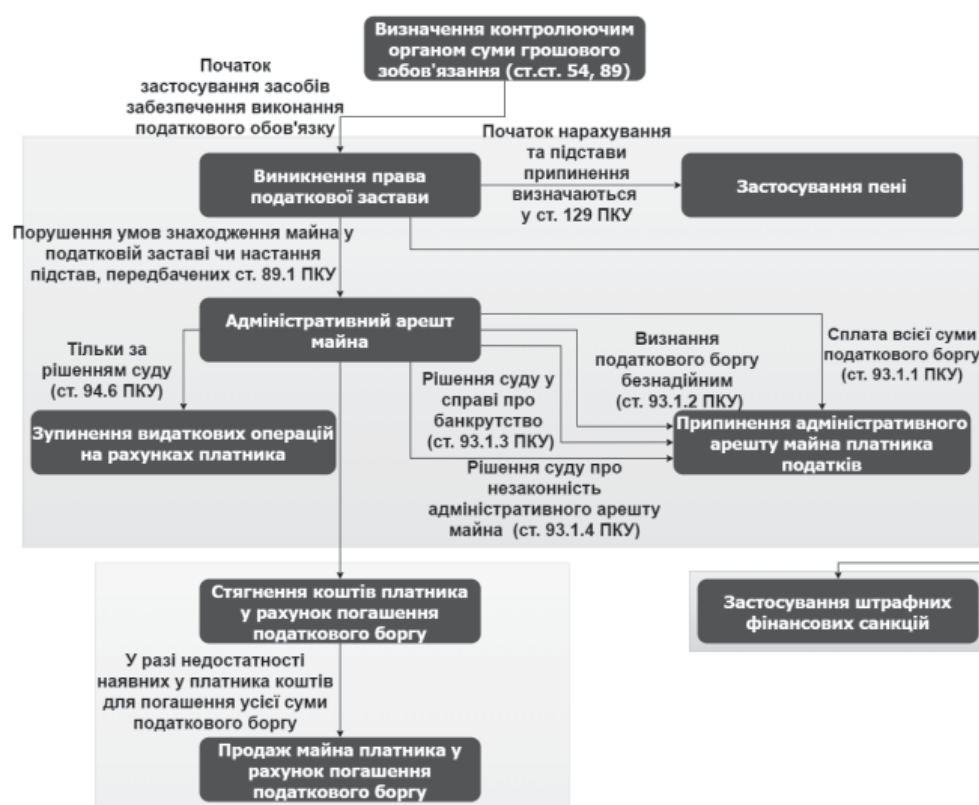


Схема 2. Алгоритм застосування заходів податкового примусу

Висновки. Підбиваючи підсумки, потрібно наголосити на декількох моментах. Пеня у податковому праві є багатовекторним засобом податкового впливу, що може застосовуватись як до платників податків (у разі прострочення сплати ними податків і зборів), так і до контролюючих органів (при неналежній реалізації процедур проведення бюджетного відшкодування платникам податку на додану вартість). У статті охарактеризовано й поділено на групи учасників податкових відносин у процесі

застосування податкового примусу й аргументована доцільність урахування ступеня обтяжливості обраного контролюючим органом заходу податкового впливу на діяльність платників податків. Запропоновано графічну модель системи засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку, яка враховує основні статистичні та динамічні аспекти їх застосування.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Surmin Yu, *Maisternia vchenoho: pidruchnyk dlia naukovtsia [Academic Workshop: A Scholar's Textbook]* (Konsortsium z udoskonalennia menedzhment-osvity v Ukraini 2006) (in Ukrainian).
2. Jakovlev E i Jakovleva N, *Pedagogicheskaja koncepcija: metodologicheskie aspekty postroeniija [Pedagogical Concept: Methodological Aspects of Construction]* (Gumanitar izd centr VLADOS 2006) (in Russian).

Edited books

3. *Podatkovi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar [Tax Code of Ukraine: Article-by-Article Commentary], ch 1* (Kucheriavenko M red, Pravo 2011) (in Ukrainian).
4. *Podatkovi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar [Tax Code of Ukraine: Article-by-Article Commentary], ch 2* (Kucheriavenko M red, Pravo 2011) (in Ukrainian).

Journal articles

5. Spasybo V, 'Perspektyvy reformuvannia instytutu peni u podatkovomu pravi Ukrainy' ['Prospects for Reforming the Institute of Penalties in Tax Law of Ukraine'] (2010) 2 Advokat 30 (in Ukrainian).

Theses

6. Tymchenko A, 'Vydy prymusovykh zakhodiv u podatkovomu pravi' ['Types of Coercion Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2012) (in Ukrainian).
7. Karpenko N, 'Penia u podatkovomu pravi' ['Penalty in Tax Law'] (dys kand yuryd nauk, 2019) (in Ukrainian).

Oleksandr Golovashevych

THE CONCEPTUAL MODEL OF USING TAXATION COERCIVE MEASURES TO ENFORCE TAX LIABILITY

ABSTRACT. Tax liability to be fulfilled by legal entities and individuals in the territory of Ukraine is unconditional and mandatory. The importance of its proper fulfillment can hardly be overestimated, since tax proceeds account for a significant share of revenues in the State budget as well as in local budgets. The importance of fulfillment of tax liability is also emphasized by the approach of the rule maker which has provided it with constitutional

origins by consolidating everyone's obligation to pay taxes and fees established by law in article 67 of the Ukrainian Constitution.

Undoubtedly, failure to fulfill such a major duty entails responsibility of those who default their duties, and this is one of the manifestations of coercion by the State. However, this is preceded by the use of a range of taxation coercive measures with a more extensive inherent meaning than making someone responsible. Some of them are intended for providing security, others are compensatory, but collectively they are aimed at achieving the overall goal: to obtain money from a fulfilled tax liability, and in case a liability is breached – to ensure the possibility of collecting a tax debt.

The purpose of the article is to build a conceptual model according to which taxation coercive measures may be used for enforcement of tax liability.

Based on the analysis of regulatory and scientific sources, the author developed a set of conceptual fundamentals for building a system of taxation coercive measures, outlined the characteristic features of some of their types, and marked out the objective of application. The author pays close attention to certain shortcomings in the regulatory consolidation of the coercive measures aimed at enforcement of tax liability in Ukraine, and highlights the problematic aspects possible when establishing the nature of tort relations which may develop between payers and regulatory authorities.

The article characterizes the doctrinal approach to the predominance of imperatives in selecting the means of impact on the behavior of controlled participants in tax relations. In this connection, the author emphasizes the possibility of applying certain taxation coercive measures not only to payers but also to other participants in tax relations, including to controlling authorities in case they improperly fulfill the procedures of VAT reimbursement from the budget.

The article presents a comprehensive classification of organizational and legal forms of tax coercion, describes and divides into groups the participants to tax relations in the course of tax coercion, and substantiates the advisability of measuring the extent to which the tax impact chosen by a controlling authority is burdensome for taxpayer's operation. Besides, the article proposes a graphical model of the system of taxation coercive measures for enforcement of tax liability which takes into account the main statistical and dynamic aspects of their application.

KEYWORDS: administrative attachment of property; means of enforcement of tax liability; suspension of expenditure transactions in the accounts of the taxpayer; conceptual model; penalty; tax debt repayment; tax pledge; tax coercion.