

ДОРОШЕНКО Д. П.,
докторант
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 342.9

ЗУПИНЕННЯ ВИДАТКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ ЗАХІД ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ

Стаття присвячена дослідженню сутності такого заходу податкового примусу, як зупинення видаткових операцій. На основі проведеного аналізу автору вдалося встановити, що зупинення видаткових операцій є стимулювальним заходом податково-правового примусу, який безпосередньо спрямований не на стягнення податкового боргу, а на стимулювання платника податків забезпечити реалізацію контролюючими органами своїх повноважень щодо застосування інших заходів примусу.

Ключові слова: примус, податковий примус, заходи податкового примусу, стимул у податковому праві, зупинення видаткових операцій.

Статья посвящена исследованию сущности такой меры налогового принуждения, как приостановление расходных операций. На основе проведенного анализа автору удалось установить, что приостановление расходных операций является стимулирующей мерой налогово-правового принуждения, которая непосредственно направлена не на взыскание налогового долга, а на стимулирование налогоплательщика обеспечить реализацию контролирующими органами своих полномочий по применению других мер принуждения.

Ключевые слова: принуждение, налоговое принуждение, меры налогового принуждения, стимул в налоговом праве, приостановление расходных операций.

The article is devoted to the study of the nature of such event, tax enforcement as suspension of debit transactions. On the basis of the conducted analysis the author was able to establish that the suspension of debit transactions is a stimulating event tax-legal coercion, which are not directly aimed at the recovery of tax debt, and is aimed at stimulating the taxpayer to ensure the implementation of the Supervisory authorities of their authority to impose other coercive measures.

Key words: enforcement, tax enforcement, tax enforcement measures, incentive in the tax law, suspension of debit transactions.

Вступ. У Податковому кодексі України (далі – ПК України) [1] закріплено низку заходів примусу, застосування яких завжди пов'язане з обмеженням прав платників податків. Разом із цим, незважаючи на проведення численних наукових досліджень примусу в податковому праві, й досі відсутнє цілісне уявлення про поняття й сутність останнього. Крім цього, нині в науці податкового права усталеними є підходи до поділу заходів податкового примусу на три групи: забезпечувальні, стягнення податкового збору (правопоновлення), відповідальність; а також на дві групи: правопоновлювальні та каральні. При цьому науковці по-різному зараховують той чи інший захід примусу до певної групи, тобто спостерігається відсутність цілісного, єдиного бачення системи заходів примусу у сфері оподаткування, що є безумовним недоліком, позаяк без цього неможливі ефективна реалізація та вдосконален-



ня податкового законодавства України. Така проблема має місце й із таким заходом податкового примусу, як зупинення видаткових операцій, позаяк науковці вважають, що цей захід є видом арешту майна, тоді як ми переконані, що цей захід є специфічним і відмінним від арешту майна.

Окремим проблемам податкового примусу присвячені дисертаційні роботи й монографічні дослідження, наприклад, таких науковців, як Н.А. Саттарова [2], Ю.О. Ровинський [3], О.М. Дуванський [4], А.М. Тимченко [5] та ін. Незважаючи на особливий науково-практичний інтерес, учені досить однобічно висловлюються щодо класифікації заходів примусу, не виокремлюючи особливостей деяких із них.

Постановка завдання. Метою статті є доведення необхідності виокремлення як специфічного заходу податково-правового примусу – зупинення видаткових операцій.

Результати дослідження. Заходи податково-правового примусу вирізняються в системі державно-правового примусу у сфері оподаткування тим, що їх застосування спрямоване на погашення податкової заборгованості. Проте за своєю спрямованістю все ж вони є неоднорідними. Так, за спрямованістю негативного впливу ми їх класифікуємо на (1) обтяжуючі (майнові), які безпосередньо спрямовані на зменшення майнового капіталу платника податків, (2) стимулювальні: (а) зупинення видаткових операцій (ст. ст. 89.4, 91.4 ПК України); (б) арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться в банку (ст. ст. 20.1.32 і 20.1.33 ПК України).

Традиційно стимул у податковому праві пов'язується з податковими пільгами, заохоченнями, імунітетом. Податковий стимул є складним явищем, що уособлює способи впливу за допомогою норм права на платників податків з метою спонукати їх до правомірних дій як у сфері оподаткування, так і в інших сферах життєдіяльності (економічній, виробничій, інвестиційній, соціальній тощо) [6, с. 20].

Призначення правових стимулів полягає не стільки в тому, щоб запобігти можливості вчинення правопорушень (злочинів і проступків), скільки в тому, щоб викликати мотивацію, спрямовану на ефективну правову поведінку та високий результат дій.

Правовий стимул у податковому праві – це складне правове явище, виражене у вигляді особливого способу взаємозв'язку норм права, що регулюють здійснення податкового контролю, надання податкових пільг, норм, що закріплюють науково обґрунтований податковий тягар, спосіб створення правового режиму, спонукають до активної позитивної діяльності в інтересах самого індивіда, суспільства та держави [7, с. 140].

Варто зауважити, що будь-який примус уже за своєю сутністю є стимулом до дії, позаяк примус за своєю сутністю й направленістю спонукає платника вчинити як належить – виконати свій податковий обов'язок перед державою. Тому виокремлення як окремого виду заходів податково-правового примусу стимулювальних заходів має під собою цілком повноцінну ідею.

Стимулювальні заходи податково-правового примусу безпосередньо спрямовані не на стягнення податкового боргу, а на стимулювання платника податків забезпечити реалізацію податковими органами своїх повноважень щодо застосування інших заходів примусу. Уважаємо, що стимулювальні заходи в податковому праві є схожими за цільовим призначенням на заходи забезпечення позову в цивільному процесі. Так, забезпечення позову – це сукупність процесуальних дій, які гарантують виконання рішення суду в разі задоволення позовних вимог. Заходи забезпечення позову мають тимчасовий характер і діють до виконання рішення суду, яким закінчується розгляд справи по суті. Види забезпечення позову передбачені ст. 152 Цивільного процесуального кодексу України. Так, позов забезпечується: 1) накладенням арешту на майно або кошти, що належать відповідачеві й знаходяться в нього або в інших осіб; 2) заборобою вчиняти певні дії; 3) установленням обов'язку вчинити певні дії; 4) заборобою іншим особам здійснювати платежі або передавати майно відповідачеві чи виконувати щодо нього інші зобов'язання; 5) зупиненням продажу арештованого майна, якщо подано позов про звільнення майна з-під арешту; 6) зупиненням стягнення на підставі виконавчого документа, який оскаржується боржником у судовому порядку; 7) передачею речі, яка є предметом спору, на зберігання іншим особам. У разі необхідності



судом можуть бути застосовані інші види забезпечення позову. Суд може застосувати кілька видів забезпечення позову.

Умовою застосування заходів щодо забезпечення позову є достатньо обґрунтоване припущення, що майно (в тому числі грошові суми, цінні папери тощо), яке є у відповідача на момент висунення позову до нього, може зникнути, зменшитися за кількістю або погіршитися за якістю на момент виконання рішення. Указаний інститут є елементом права на судовий захист і спрямований на те, щоб не допустити незворотності певних наслідків відповідних дій щодо відновлення порушеного права. Він зарахований до механізму захисту прав і свобод людини, зокрема, в судовому порядку, є гарантією їх захисту й відновлення, а отже, елементом правосуддя. Забезпечення позову стосується всіх стадій судового провадження (підготовка, призначення, розгляд справи, виконання рішення) і є складником комплексу заходів, спрямованих на охорону публічно-правового та матеріально-правового інтересу в адміністративному судочинстві, а також однією з гарантій реального виконання можливого позитивного для людини рішення, оскільки дає можливість суду до ухвалення постанови в адміністративній справі вжити заходів щодо забезпечення реалізації позовних вимог. Застосування інституту забезпечення позову не повинно мати винятків щодо актів, дій чи бездіяльності окремих суб'єктів – учасників судового процесу, адже: 1) воно є дискреційним правом суду, а не його обов'язком, яке він реалізує залежно від обставин справи; 2) воно є елементом судового захисту; 3) цей інститут широко застосовується судами Європи.

Стимулювальні заходи податково-правового примусу можуть застосовуватися під час створення платниками податків перешкод у реалізації контролюючими органами законних повноважень задля припинення вчинення таких дій, тобто, як і заходи забезпечення позову в цивільному процесі, вони направлені на уникнення перешкод/запобігання перешкодам, які можуть виникнути під час здійснення контролюючими органами своїх безпосередніх повноважень зі стягнення податкової заборгованості.

Наприклад, якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна в податкову заставу. Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна в податкову заставу. Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків і заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано в податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій і скасування заборони на відчуження майна (ст. 89.4 ПК України).

Якщо платник податків, що має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень у порядку та за формою, що встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну податкову та митну політику. Контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків і зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені цим Кодексом. Строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції, визначається судом, але не більше ніж два місяці. Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду (ст. 91.4 ПК України).

Відповідно до ст. 20.1.33 ПК України, контролюючий орган має право звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти й інші цінності, що знаходяться в банку платника



податків, який має податковий борг, якщо в такого платника податків (1) відсутнє майно, та/або (2) його балансова вартість менша за суму податкового боргу, та/або (3) таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу. Контролюючий орган, згідно зі ст. 20.1.32 ПК України, має право звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти й інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій із видачі заробітної плати і сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого.

Висновки. Отже, зупинення видаткових операцій є стимулювальним заходом податково-правового примусу, який безпосередньо спрямований не на стягнення податкового боргу, а на стимулювання платника податків забезпечити реалізацію контролюючими органами своїх повноважень щодо застосування інших заходів примусу. Тобто під час створення платниками податків перешкод у реалізації контролюючими органами законних повноважень можуть бути застосовані стимулювальні заходи податково-правового примусу задля припинення створення платником податків таких перешкод.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № № 13, 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
2. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве : дисс. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Н.А. Саттарова ; Всерос. гос. налог. акад. – М., 2006. – 493 с.
3. Ровинський Ю.О. Державний примус у системі фінансового права України : [моногр.] / Ю.О. Ровинський ; Класич. приватний ун-т. – Запоріжжя, 2011. – 404 с.
4. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.М. Дуванський ; НУ «Юрид. акад. ім. Ярослава Мудрого». – Х., 2012. – 206 с.
5. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А.М. Тимченко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 210 с.
6. Лайченкова Н.Н. Стимулы в налоговом праве / Н.Н. Лайченкова. – Саратов, 2009. – 144 с.
7. Мирошник С.В. Правовые стимулы в российском законодательстве : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / С.В. Мирошник ; Северокавказская акад. гос. службы. – Ростов-на-Дону, 1997. – 167 с.

