

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Відповідно до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" [5] обов'язок платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів певну суму коштів (податкове зобов'язання) має виконуватись у порядку і строки, визначені законами України. Оскільки некоректність застосування категорії "податкове зобов'язання" достатньо аргументовано доведено [3, с. 382], зауважимо, що подальше його вживання в даному тексті зумовлюється виключно цитуванням нормативно-правових актів.

Стосовно ж теми цього дослідження важливо звернути увагу на вказівку про необхідність сплати податків у встановлені законодавством строки, оскільки дія засобів, застосування яких пов'язується із забезпеченням податкового обов'язку, пов'язана саме зі строком його виконання. Так, податкова порука передбачає відповідальність банка-поручителя перед податковими органами за належне виконання платником обов'язків з погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу. Податкова застава є засобом забезпечення податкового зобов'язання, не погашеного в строк. Адміністративний арешт активів є виключним засобом забезпечення можливості погашення податкового боргу. Пеня становить плату у виді відсотків, нарахованих на суму податкового боргу платника податків, у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання [5]. Виходячи з цього, можна припустити, що позначення вказаних засобів як способів забезпечення податкового обов'язку є не зовсім вдалим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про існування порівняно незначної кількості наукових публікацій, присвячених забезпеченню податкового обов'язку. Зокрема, цьому питанню приділялась увага в працях В.В. Кириченко, О.У. Латипової та ін. Утім залишається недостатньо визначеною сутність цих засобів з позиції напрямку їх забезпечувальної дії, тобто що ж саме ними забезпечується.

З огляду на зазначене метою даної статті є детермінація сутності засобів, застосування яких пов'язується із забезпеченням податкового обов'язку, і визначення спрямування їх забезпечувальної дії. Для досягнення поставлених цілей треба вивчити й проаналізувати наукові розробки у цій сфері, дослідити чинне законодавство України, що стосується цих питань, розробити пропозиції щодо можливих варіантів його вдосконалення.

О.У. Латипова розрізняє забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів і способи такого забезпечення як загальне й окреме [4, с. 13]. Перше становить собою діяльність, спрямовану на створення умов для гарантованого стягнення податків і зборів, попередження й відшкодування збитків від їх неповної або несвоєчасної сплати, а також на спонукання платників до точного і своєчасного виконання зазначеного обов'язку. Друге визначається як установлений законом захід по створенню умов для гарантованого стягнення податків і зборів, попередженню та відшкодуванню збитків від їх несплати, неповної або несвоєчасної сплати, а також спонукання платників до точного й повного виконання цього обов'язку.

Вбачається дещо суперечливим таке розрізнення, адже означена діяльність має полягати саме в реалізації способів, які створюють умови для гарантованої сплати податків і зборів. Вважаємо, що більш логічно розглядати забезпечення виконання обов'язку зі сплати останніх як застосування відповідних засобів, спрямованих на її гарантування.

Досить складно погодитися з можливістю об'єднання в рамках забезпечення виконання цього обов'язку дій по попередженню і відшкодуванню збитків від неповної або несвоєчасної сплати податків і зборів. Напевно, необхідно розмежовувати забезпечення виконання цього обов'язку і забезпечення відшкодування збитків, що виникли в результаті його невиконання. У першому випадку забезпечувальний вплив спрямовуватиметься на попередження прострочення сплати, на створення умов для її здійснення, а в другому – на компенсацію наслідків несплати.

Також сумнівною, з нашого погляду, є можливість засобів забезпечення спонукати платника до точного виконання обов'язку зі сплати податків і зборів у повному обсязі. Така властивість притаманна податковим санкціям, застосування яких передбачає покладення на платника додаткових майнових обтяжень, що може викликати в нього бажання сумлінніше виконувати обов'язок перед бюджетами. Натомість призначення способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів має полягати у створенні умов, за яких платник міг би здійснити позитивну поведінку, тобто сплатити податки.

Дещо суперечливим можна назвати визначення В.В. Кириченко способів забезпечення виконання податкового обов'язку як системи заходів податково-правового примусу, спрямованих на стимулювання платника до належного його виконання [2, с. 10]. Стимулювання дійсно є доцільним при забезпеченні податкового обов'язку, але при цьому навряд чи способи його забезпечення справедливо ототожнювати із заходами податково-правового примусу.

Податки, як правило, сплачуються платниками самостійно, а податкові органи лише керують цим процесом [3, с. 528]. У свою чергу примус полягає у відповідному впливі уповноважених органів держави на особу з метою заставити її діяти в інтересах держави [7, с. 71]. Однак стимулювання може полягати не лише у примушенні, а й у відповідних заохоченнях [1, с. 1392] або взагалі може бути непотрібним. Тому більш вдалим було б позначення способів забезпечення виконання податкового обов'язку як системи спеціальних податково-правових заходів, спрямованих на отримання відповідними бюджетами належних їм сум коштів у порядку і у строки, окреслені законами України.

Спираючись на наведене, виглядає спірним віднесення до способів забезпечення виконання податкового обов'язку [2, с. 9] (зі сплати податків і зборів) [4, с. 14] податкової застави, податкової поруки, адміністративного арешту активів платника податків і пені. Як зазначає В.В. Сергєєва, способи забезпечення виконання цього обов'язку застосовуються в разі порушення платниками податків юридичних обов'язків [6, с. 161, 162]. Та й аналіз законодавчого врегулювання перелічених засобів свідчить, що переважна їх більшість вживається при несплаті податків у відведений для цього строк [5]. У той же час, податкове зобов'язання, не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на його суму, визначається податковим боргом.

За таких умов названі засоби не можуть забезпечити виконання податкового обов'язку, оскільки їх застосуванню передуює поява податкового боргу. Наявність останнього передбачає, що податкове зобов'язання вже не було виконано у відведений для цього строк, а значить, і забезпечити його вже неможливо. Виняток становить податкова порука, стосовно якої передбачається можливість забезпечення нею виконання обов'язку по погашенню податкового зобов'язання.

Звісно, обов'язок сплатити податок або його несплачену вчасно частину залишається й після спливу відведеного для цього строку. Однак тоді виникає вже зобов'язання по погашенню податкового боргу, що й буде зумовлювати застосування відповідних забезпечувальних засобів. Іншими словами, механізм дії останніх передбачає забезпечення погашення податкового боргу, який включає в себе окрім податкового зобов'язання ще й штрафні санкції (за їх наявності), а також пеню.

Оскільки забезпечення передбачає створення надійних умов для здійснення чого-небудь [1, с. 375], досить складно уявити, щоб податкова застава й адміністративний арешт активів (які є способами забезпечення погашення податкового боргу) або пеня (що нараховується на суму податкового боргу) могли створити надійні умови для виконання податкового обов'язку. З урахуванням цього видиться доцільним розрізняти способи забезпечення виконання податкового обов'язку і погашення податкового боргу. Перші мають полягати у створенні надійних умов для сплати податків, а другі – для погашення податкового боргу.

Таким чином, способи забезпечення виконання податкового обов'язку становлять собою сукупність передбачених податковим законодавством дій, що створюють умови для отримання відповідними бюджетами належних їм сум коштів у порядку та у строки, визначені законами України. Способи ж забезпечення погашення податкового боргу – це сукупність передбачених податковим законодавством засобів, реалізація яких створює умови для погашення податкового боргу й відновлення порушеного права відповідних бюджетів на отримання належних їм сум коштів у порядку й у строки, визначені законами України.

Аналіз порядку застосування способів, якими забезпечується погашення податкового боргу наводить на думку про можливість виокремлення забезпечення сплати і стягування податкового боргу. Такий висновок ґрунтується на диспозитивному й імперативному характері застосування відповідних способів забезпечення. Зокрема, механізм податкової поруки передбачає її застосування добровільно, за ініціативою боржника, в результаті чого й погашення податкового боргу теж має відносно добровільний характер. У той же час податкова застава, адміністративний арешт активів платника податків застосовується, а пеня – нараховується в примусовому порядку, незалежно від волі платника який прострочив сплату, що зумовлює і примусовий характер погашення податкового боргу.

З огляду на чинне податкове законодавство України [5] до способів забезпечення сплати податкового боргу можна віднести податкову поруку, а до способів стягування – податкову заставу й адміністративний арешт активів платника податків. У сукупності вони становлять собою способи забезпечення погашення (сплати або стягування) податкового боргу. Пеня займає дещо самостійне положення, оскільки нараховується незалежно від застосування інших способів забезпечення погашення податкового боргу або заходів відповідальності за порушення податкового законодавства. Крім того, сплата або стягування пені забезпечується переліченими вище способами, бо входить до складу податкового боргу.

Підсумовуючи викладені міркування, варто зробити висновок, що на даний час можна виокремити способи забезпечення виконання податкового обов'язку і способи забезпечення погашення податкового боргу. Останні можна поділити на спосіб забезпечення сплати податкового боргу (податкова порука) і способи забезпечення стягування податкового боргу (податкова застава й адміністративний арешт активів платника податків).

Механізм податкової поруки передбачає забезпечення сплати податку або податкового боргу шляхом заміни платника відповідним поручителем. Застосування податкової застави й адміністративного арешту активів платника податків забезпечує стягування податкового боргу й полягає в обмеженні чи позбавленні такого платника права власності щодо його активів, які перебувають у заставі або під арештом. Пеня є способом компенсації шкоди, що спричиняється в результаті прострочення сплати податків і, становить собою плату, яка нараховується на суму податкового боргу.

У даній статті досліджені тільки окремі питання і сформульовані лише загальні висновки щодо напряму забезпечувальної дії податкової поруки, податкової застави, адміністративного арешту активів платника податків і пені. Адже на сьогодні все ще існує чимало не вирішених наукою податкового права питань із цього приводу. Тому аналіз забезпечувальних засобів (з позиції розрізнення способів забезпечення виконання податкового обов'язку і способів забезпечення погашення податкового боргу) може бути перспективною подальших розвідок у цьому напрямку.

Список літератури: 1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: Перун, 2005. – 1728 с. 2. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.07 / Нац. акад. Держподатслужби України. – Ірпінь, 2005. – 21 с. 3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. – Т. 3: Учение о налоге. – Х.: Легас; Право, 2005. – 600 с. 4. Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.14 / Моск. гос. ин-т междунар. отношений (Ун-та) МИД России. – М., 2004. – 31 с. 5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 р., № 2181-III // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. 6. Сергеева В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку в системі заходів податково-правового примусу // Право і безпека. – 2005. – Т.4. – № 1. – С. 161-164. 7. Тлумачний словник з теорії держави і права / Авт.-упоряд. К.Г. Волінка. – К.: Магістр – XXI ст., 2006. – 112 с.

Надійшла до редакції 01.11.2007 р.