

УДК 342.9

О. О. Мамалуй

кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду

МАТЕРІАЛЬНІ ТА ПРОЦЕСУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН ІЗ ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ

У науковій роботі автором розглянуто і детально проаналізовано матеріальні та процесуальні складові (аспекти) у відносинах із податкової застави. Акцентовано увагу на зростанні ролі вжиття заходів забезпечення виконання податкового обов'язку, а саме застосуванню податкової застави, зважаючи на необхідність створення державою відповідних умов для виконання податкового обов'язку зі сторони платників податків, в тому числі й застосування такого заходу забезпечення сплати податків, як податкова застава. Виокремлено та надано характеристики матеріальному аспекту в розкритті питання про регулювання відносин із податкової застави. Під час розгляду питання про підстави для реалізації права контролюючого органу на вжиття заходу забезпечення аргументом на користь матеріальної природи підстав є те, що саме матеріальні норми передбачають та закріплюють юридичні факти, які створюють, змінюють і припиняють правовідносини. У контексті розгляду питання щодо виокремлення матеріального автором зазначено, що матеріальне становить і об'єкт і предмет податково-заставних відносин. Здійснено аналіз процесуального елемента у відносинах із податкової застави. У контексті дослідження процесуального елемента у відносинах із податкової застави до процесуального елемента автор відносить порядок призначення податкового керуючого, складання акта опису майна, порядок узгодження операцій із заставним майном та інші процесуальні елементи. До процесуального елемента у відносинах із податкової застави автор вважає за доцільне відносити норми-приписи, що встановлюють строки звернення до контролюючого органу, строки надання відповіді. За результатами дослідження автор дійшов висновку про наявність органічного зв'язку між матеріальними та процесуальними нормами, які регламентують відносини, що виникають під час застосування податкової застави. У таких правовідносинах право податкової застави, підстави застосування такого заходу забезпечення виконання податкового обов'язку складають матеріальне, тоді як передбачена та деталізована процедура її застосування – процесуальне.

Ключові слова: податкова застава, податкові відносини, матеріальні аспекти регулювання податкових відносин, процесуальні аспекти регулювання податкових відносин.

Правова регламентація відносин у сфері оподаткування наразі є наслідком поступової трансформації як матеріальних, так і процесуальних податково-правових норм.

Розгляд і детальний аналіз матеріальних та процесуальних складових у відносинах із податкової застави потрібно розпочати з констатації того, що реалізація матеріальної податково-правової норми, що в цілому закріплює право контролюючого органу на застосування податкової застави за наявності передбачених законодавством підстав, об'єк-

тивно є неможливою без існування дієвого та ефективного податково-процесуального механізму реалізації вищезазначених матеріальних податково-правових норм. Тобто, процесуальні норми податкового права, в тому числі і норми, що регламентують порядок застосування податкової застави, виступають засобами реалізації матеріальних [3, с. 261]. Таким чином, варто погодитись із Ю. В. Боднаруком, що сьогодні вже не варто обговорювати питання про наявність процесуальних (процедурних) норм у «непроцесуальних» галузях права [1, с. 198], зокрема, у праві податковому, що дозволяє вести мову про наявність і матеріального і процесуаль-

ного елемента у відносинах із податкової застави.

Поступовий розвиток податкового права має своїм закономірним наслідком підвищення ролі та збільшення кількості норм, котрі визначають саме процедуру діяльності органів державної влади (зокрема, контролюючих органів), органів місцевого самоврядування не лише зі встановлення, введення та сплати податків, порядку реалізації прав та обов'язків учасників таких правових відносин, а і, зокрема, окреслюють та забезпечують легітимність процедури застосування податкової застави, закріплюючи чіткий порядок реалізації такого права органів контролю. У свою чергу, процесуальний елемент, що має місце у відносинах із податкової застави, «поєднує в собі» різноманітні процесуальні податково-правові норми, що покликані гарантувати належний порядок реалізації податкових відносин, в тому числі і в частині застосування податкової застави.

Одразу вбачаємо за доцільне зауважити, що у межах податкових процедур значна роль відводиться вжиттю заходів забезпечення виконання податкового обов'язку, а саме: застосуванню податкової застави. Таким чином, доречно зазначити, що відносини із податкової застави регламентується органічною єдністю матеріальних норм-приписів, що в цілому закріплюють суб'єктивні права чи юридичні обов'язки (повноваження) суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, закріплюють поняття «податкової застави» та мету її застосування; правило визнання податкового пріоритету податкової застави; право податкового органу на вжиття заходів забезпечення в цілому; закріплюють та визначають коло підстав та момент, з яким пов'язується виникнення/припинення податкової застави; переліку майна, на яке право податкової застави не може поширюватися; права та обов'язки, функції податкового керуючого та вимоги до нього; відповідальність за порушення порядку погодження дій із заставним майном та ін., і колом процесу-

альних норм-приписів, що конкретизують (деталізують) послідовність здійснення конкретних дій учасниками таких правовідносин (порядок призначення та звільнення податкового керуючого; складання акта опису майна; порядок узгодження дій з заставним майном; порядок звільнення майна із податкової застави та ін.) у рамках процедури застосування такого способу забезпечення виконання платником податку свого конституційного обов'язку [2, с. 6].

Оскільки податкові надходження залишаються основним джерелом доходів бюджетів та державних цільових фондів, особливої актуальності набуває створення державою необхідних умов для виконання податкового обов'язку зі сторони платників податків, в тому числі й застосування такого заходу забезпечення сплати податків, як податкова застава.

Беззаперечно, матеріальне ядро в контексті досліджуваного питання становить положення пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 ПК України, відповідно до якого податкова застава визначається як спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України [6].

Віднесення нами зазначеного законодавчого формулювання саме до матеріальної складової обумовлено особливостями його функціонального призначення, яке можна визначити як встановлення обсягу та змісту поняття «податкової застави», що є притаманним саме нормам матеріальним. Вищенаведена дефінітивна податково-правова норма, окрім того, може бути охарактеризована як така, що спрямована на фіксацію в узагальненому вигляді ознак такої податково-правової категорії, як «податкова застава», що знову ж таки свідчить про її матеріальну природу.

Продовжуючи виокремлення та надання характеристики матеріальному аспекту в розкритті заявленого питання, до матеріального, на наше переконання, слід відносити передбачену чинним ПК України мету передачі майна платника податків

у податковому заставу, яку можна визначити як забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПК України [6].

Віднесення наведеного положення саме до матеріального обґрунтовуємо тим, що закріплення мети є не динамічною, а є статичною складовою правової регламентації відносин, які виникають через застосування податкової застави, оскільки жодним чином не передбачає ні порядок, ні послідовність (алгоритм) дій ані контролюючого органу, ані самого платника податків. Більше того, формулювання мети має в цілому декларативний характер, що є характерним саме для норм матеріальних. Загальновідомо, що декларативні податково-правові норми входять до матеріальних та, у свою чергу, можуть бути співвіднесені як частина та ціле.

Продовжуючи ґрунтовне та комплексне теоретичне дослідження матеріальних та процесуальних аспектів у відносинах, що виникають з приводу застосування податкової застави, до матеріальної складової у таких правовідносинах слід відносити передбачені ПК України підстави для реалізації права контролюючого органу на вжиття заходу забезпечення, оскільки, на нашу думку, без статичного підґрунтя, яким є саме підстави, на основі яких буде розпочатий процес з реалізації права на застосування податкової застави та подальший розвиток досліджуваних правовідносин (прийняття рішення про призначення податкового керуючого, складання акта опису майна, звернення до суду з вимогою зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків (за необхідністю), заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу), є неможливим перехід до стадій динамічних (конкретних дій учасників), які вже комплексно регламентуватимуться нормами процесуальними. Крім вказаного, аргументом на користь матеріальної природи підстав є те, що саме матеріальні норми закріплю-

ють юридичні факти, які створюють, змінюють і припиняють правовідносини.

У такому випадку вважаємо за необхідне зазначити, що ще раз простежується органічна єдність матеріального та процесуального у відносинах із податкової застави, оскільки реалізація права щодо застосування податкової застави, навіть за наявності підстав, що закріплені матеріальною податковою нормою-приписом, є неможливою без процесуальної динамічної складової, яку становить передбачений законом порядок, регламентований нормами процесуальними. На підтвердження заявленої тези вдається за доцільне навести точку зору О. Є. Кутафіна, який зазначав, що «матеріальні норми вказують на те, що потрібно робити для їх здійснення, тоді як процесуальні передбачають, яким саме чином та в якому порядку необхідно реалізувати матеріальні» [4, с. 94].

Пункт 88.1 ст. 88 ПК України встановлено, що з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу [6]. Право податкової застави виникає згідно з ПК України та не потребує письмового оформлення. На основі узагальнення положень, закріплених у ПК України, можна зробити висновок про те, що «матеріальною основою» виникнення права податкової застави є:

- 1) несплата у строки, встановлені ПК України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;

- 2) несплата у строки, встановлені ПК України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу;

- 3) випадок, передбачений п. 100.11 ст. 100 ПК України, – з дня укладання договору про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань [6].

У контексті розгляду питання щодо виокремлення матеріального, можна

зазначити, що такий аспект становить і об'єкт, і предмет податково-заставних відносин. Належне недобросовісному платнику податків майно (його активи) «опиняються» у податковій заставі у разі наявності у такого платника податкового боргу, що, у свою чергу, є підставою для «розвитку» відносин податкової застави (податково-заставних відносин). У такому разі об'єктом цих відносин виступає сума податкового боргу, а предметом – активи платника податків або іншого зобов'язаного суб'єкта, які передаються в податкову заставу, в тій кількісно-вартісній частці, яка передбачена чинними нормами податкового законодавства.

Враховуючи те, що нормами матеріального права, окрім суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, встановлюється ще і відповідальність учасників правовідносин, зокрема і податково-заставних, то доцільним є віднесення приписів п. 124.1 ст. 124 ПК України, якими передбачена відповідальність за відчуження платником податків майна, яке перебуває у податковій заставі, без попередньої згоди контролюючого органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим [6], саме до матеріального елемента, оскільки вона передбачає склад податкового правопорушення і міру податкової відповідальності платника податку за його вчинення. Проте вже сам порядок застосування стягнення доцільно відносини до процесуального у деліктних правовідносинах.

Надалі вважаємо за доцільне здійснити аналіз процесуального елемента у відносинах із податкової застави. Першим, на що варто звернути увагу у цьому контексті, є порядок призначення податкового керуючого, складання акта опису майна, порядок узгодження операцій із заставним майном та ін. Проте, вважаємо за необхідне одразу зробити уточнення, що навіть беручи до уваги той факт, що норми, які фіксують порядки вчинення вищезазначених дій і більшою мірою є процесуальними, не можуть бути однозначно в цілому віднесені лише до процесуального елемента, що зумовлено наявністю у межах їх

приписів і опосередковано елементів норм матеріальних.

Для ілюстрації наведеної ситуації розглянемо конкретний приклад такого організаційного поєднання матеріального і процесуального елементів в межах приписів п. 91.1 ст. 91 ПК України, якими передбачено, що у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого. Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою контролюючого органу. Податковий керуючий має права та обов'язки, визначених ПК України [6].

Якщо розглянути зазначену законодавчу норму детально, а саме: дослідити зміст кожного речення ізольовано, то можна прийти до висновку, що частина норми, яка передбачає процедуру призначення податкового керуючого (за рішенням керівника, заступника керівника, уповноваженої особи контролюючого органу) є процесуальною, оскільки передбачає порядок дій керівника податкового органу, однією із яких є саме призначення податкового керуючого. У свою чергу, інша частина зазначеного пункту, а саме: «Податковий керуючий повинен бути посадовою (службовою) особою контролюючого органу. Податковий керуючий має права та обов'язки, визначені ПК України», може бути віднесена до матеріального елемента, оскільки містить лише вказівку законодавця на статичні вимоги, яким повинен формально відповідати призначений податковий керуючий та загальну вказівку на його права і обов'язки. Таким чином, вважаємо логічним вести мову про наявність норм змішаного характеру у відносинах, що виникають із податкової застави.

Відповідно до п. 89.3 ст. 89 ПК України майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису [6]. Наведена норма опосередковано закріплює загальне правило щодо

обов'язку контролюючого органу скласти акт опису майна, яке підлягає переданню у податкову заставу. У свою чергу, порядок його складання становить процесуальне у відносинах із податкової застави, оскільки передбачає конкретний алгоритм дій з реалізації зазначеного обов'язку податкового органу. Таким чином, наявність процесуальних норм у податково-заставних відносинах впливає з більш глибоких засад, які, при вирішенні питання про втручання у права платника, звертають до меж повноважень контролюючого органу [10, с. 72]. У частині застосування податкової застави це прослідковується шляхом визначення меж втручання органів контролю у право власності платника податків саме за допомогою «існування» норм процесуальних.

Окрім того, за своєю правовою природою застава у рамках податкових відносин розглядається як примусовий спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку шляхом імперативного передання у податкову заставу конкретної частини майна зобов'язаного суб'єкта, який має податковий борг, та у покладенні на нього обов'язку погоджувати у передбаченому законодавством порядку із призначеним податковим керуючим дії, що стосуються реалізації права розпорядження належними платнику податків активами з метою погашення податкового боргу. Як наслідок відсутність передбаченого законом дозволу позбавляє зобов'язаного суб'єкта законно розпоряджатися активами, які знаходяться у податковій заставі.

Закріплення обов'язку платника податків погоджувати такі дії з податковим керуючим, безперечно, визнається нами як матеріальне у правовідносинах, які виникають під час застосування податкової застави, оскільки вичерпним чином встановлює правило поведінки для учасника податково-заставних відносин, а вже його послідовна реалізація, яка регламентована нормами процесуальними та включає у себе конкретний спосіб та послідовність дії платника податків, а саме: спосіб

надсилання звернення до контролюючого органу; форму закріплення результатів дій (рішення контролюючого органу про надання дозволу/відмову у наданні) чи інше, тобто конкретизують матеріально-правову норму-припис, як процесуальне.

Таким чином, відповідно до п. 92.1 ст. 92 ПКУ України платник податків може відчужувати (матеріальне право платника податків, міра дозволеної поведінки) майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу (процесуальне, оскільки передбачає проходження платником податків певних етапів вчинення дій, спрямованих на отримання згоди/дозволу податкового керуючого).

Передбачення вітчизняним законодавцем матеріального права платника податків «може відчужувати майно... тільки за згодою...» передбачає покладання на нього обов'язку, який має бути імперативно виконаний, а саме: погодити відчуження, що передбачає чіткий порядок направлення звернення платника податків до контролюючого органу та надсилання (надання) податковим органом відповіді у передбачені строки, що становить процесуальне, оскільки конкретизують положення норм матеріальних, вказуючи, в який строк повинна бути надана відповідь, яким способом належить надати/надіслати/вручити відповідь заявнику, а також порядок застосування засобів, що використовуються державою в разі невиконання своїх обов'язків платником щодо погодження дій, спрямованих на відчуження майна, що перебуває у заставі.

До процесуального елемента у відносинах із податкової застави також варто відносити і самі норми-приписи, що встановлюють строки звернення до контролюючого органу, строки надання відповіді, оскільки вони не стосуються сутнісних елементів правила поведінки, а встановлюють додаткові умови його реалізації залежно від умов часу, що є притаманним саме нормам процесуальним.

Наразі вважаємо за доцільне висловити позицію щодо співвідношення матеріаль-

ного і процесуального в контексті досліджуваного питання. Проаналізувавши праці вітчизняних та зарубіжних науковців, потрібно зазначити, що багатьма вченими висловлюються позиції щодо виконання «службової ролі, вторинному характері норм процесуальних, оскільки вони спрямовані на забезпечення перетворення в життя матеріально-правових приписів» [5, с. 142]. Зосереджується увага на «місці процесуальних норм як своєрідної надбудови над нормами матеріального права, основним покликанням якої є створення умов для досягнення результату через діяльність уповноважених суб'єктів» [5, с. 142]. Вважаємо, що наведені точки зору є некоректними та не повною мірою розкривають функціональне призначення процесуальних приписів, зокрема тих, що визначають порядок застосування податкової застави.

На нашу думку, не можна однозначно стверджувати та наполягати на вторинному характері процесуальних норм у рамках порядку застосування податкової застави, оскільки їх роль є не менш вагомою, ніж норм матеріальних і забезпечує перш за все легальність застосування податкової застави та сприяє опосередковано захисту прав платника податків, оскільки передбачає своєрідні межі втручання суб'єкта владних повноважень у його право.

Окрему увагу в рамках дослідження питання визначення процесуального елемента в податково-заставних відносинах слід приділити особливостям, порядку визначення обсягу майна, яке потенційно буде передано у податкову заставу, і на яке буде розповсюджуватися податкова заставка, що може бути віднесено саме до процесуального елемента у податково-заставних правовідносинах.

Так, у справі за позовом Комунального підприємства «Експлуатаційне лінійне управління автомобільних шляхів» до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у місті Запоріжжі [8], суд касаційної інстанції оминув увагою Рішення Кон-

ституційного Суду України № 2-рп/2005 [9], прийняття якого мало своїм наслідком визнання 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 можливості розповсюдження права податкової застави на будь-які види активів зобов'язаного суб'єкта, не врахувавши суми податкового боргу такого платника.

Важливим висновком, до якого прийшов Конституційний Суд України при прийнятті вищезазначеного рішення, стала теза про те, що розповсюдження 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.

Окрім того, Верховним Судом України у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства «Київхімволокно» до Державної податкової інспекції у Деснянському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення окремо сфокусовано увагу на тому, що під час застосування податкової застави імперативному врахуванню підлягає визначення та дотримання співрозмірності обсягу податкової застави з розміром податкового боргу, який виник у платника податків [7].

У рамках прийнятої постанови Верховний Суд України сформував необхідну процедуру дій контролюючого органу вже після постановлення рішення Конституційним Судом України, що стосувалося непоширення права податкової застави на всі активи платника податків. Таким чином, Верховним Судом України було сформовано правову пози-

цію, відповідно до якої після прийняття Конституційним Судом України рішення від 24.03.2005 р., контролюючі органи повинні проводити опис активів позивача, що перебувають у податковій заставі, з метою досягнення критерію співрозмірності між податковим зобов'язанням і сумою активів, що перебувають у податковій заставі.

Формування зазначеної позиції є важливим кроком в удосконаленні правової регламентації порядку застосування податкової застави, що становить процесуальне у відносинах із податкової застави.

Таким чином, можемо зробити висновок про наявність органічного зв'язку між матеріальними та процесуальними нормами, які регламентують відносини, що виникають під час застосування податкової застави. У таких правовідносинах право податкової застави, підстави застосування такого заходу забезпечення виконання податкового обов'язку складають матеріальне, тоді як передбачена та деталізована процедура її застосування – процесуальне.

Список використаної літератури:

1. Боднарук Ю. В. Матеріальні і процесуальні норми в податковому праві. *Актуальні проблеми держави і права*. 2007. Вип. 34. С. 198-206.
2. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: дис. ... канд, юрид., наук. Одеса, 2008. 247 с.
3. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2009. 433 с.
4. Кутафин О.Е. Предмет конституционного права: монография. Москва: Юристъ, 2001. 444 с.
5. Кучерявенко М. П. Співвідношення матеріального та процесуального у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи*: зб. наук. праць за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. до 10-річчя наук. установи (Київ, 4-7 жовт. 2011 р.). Київ. С. 141-143.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 22.05.2018 р. № 2440-VIII). *Голос України*. 2018. № 162.
7. 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.
8. Постанова Верховного Суду України від 17 лютого 2009 р., судова справа № 21-1643во08. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/3278156> (дата звернення: 14.09.2018).
9. Рішення Конституційного Суду України від 24 березня 2005 р., судова справа № 1-9/2005. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-05#Text> (дата звернення: 14.09.2018).
10. Шмідт-Ассманн Е. Загальне адміністративне право як ідея врегулювання. Основні засади та завдання систематики адміністративного права: книга. Київ: К.І.С., 2009. 523 с.

Mamaluy O. O. Material and procedural peculiarities of regulation of relations concerning the tax lien. – Article.

In scientific work the author considered and analyzed in detail material and procedural components (aspects) in relations with the tax lien. Emphasis is placed on increasing the role of taking measures to enforce tax liability, namely the use of tax collateral, taking into account the need to create appropriate conditions for tax compliance by taxpayers, including the application of such a measure of tax payment as tax pledge. The peculiarities of the material aspect in the disclosure of the issue of regulation of the relations with the tax lien are singled out and given. When considering the grounds for exercising the right of the controlling authority to take the measure of providing an argument in favor of the material nature of the grounds, it is precisely the substantive rules that envisage and reinforce the legal facts that create, change and terminate the legal relationship. In the context of consideration of the issue of the separation of material author stated that material is the object and subject of tax and mortgage relations. The procedural element in the relations with the tax lien is analyzed. In the context of the study of the procedural element in the relationship from the pledge to the procedural element, the author refers to the procedure for

appointing a tax manager, drawing up the act of describing the property, the procedure for reconciling transactions with mortgage property and other procedural elements. The author considers it expedient to attribute to the procedural element in the relations with the tax lien the norms-prescriptions, which set the terms of appeal to the controlling body, the terms of submission of the answer. According to the results of the study, the author concluded that there is an organic connection between the substantive and procedural rules governing the relations that arise during the application of the collateral. In such legal relations, the right of tax lien, the reasons for applying such a measure of ensuring the fulfillment of the tax obligation are material, while the procedure for its application is procedural and detailed.

Key words: *tax lien, tax relations, material aspects of regulation of tax relations , procedural aspects of regulation of tax relations.*