

**Н. В. Гребенюк**

здобувач кафедри фінансового права  
Університету державної фіскальної служби України

## ПРИПИНЯЮЧА ФУНКЦІЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

*Статтю присвячено проблемі застосування державного примусу у сфері оподаткування та характеристиці припиняючої функції податково-правового примусу. Представлено систему функцій податково-правового примусу, надано визначення припиняючої функції податково-правового примусу та визначено її особливості.*

**Ключові слова:** податкові відносини, податково-правовий примус, функції податково-правового примусу, заходи податково-правового примусу, припиняюча функція податково-правового примусу.

**Постановка проблеми.** Податкові відносини, що виникають між державою, територіальними громадами та органами, що їх представляють (так звані контролюючі органи), і платниками податків і прирівняними до них зобов'язаними особами, є одними з найважливіших для забезпечення стабільного функціонування усього публічного територіального утворення. Це цілком зрозуміло, оскільки саме завдяки податковим надходженням, накопиченим в основних централізованих фондах грошових коштів, держава та територіальні громади здійснюють фінансування усіх своїх основних напрямків діяльності, у тому числі базисних функцій управління, захисту та охорони суспільства.

Разом із тим далеко не завжди зобов'язані учасники податкових відносин будують свою поведінку відповідно до публічного інтересу та на основі приписів податково-правових норм. Зобов'язані суб'єкти податкових відносин характеризуються наявністю власних приватних інтересів, що полягають у збереженні в їх власності якомога більше коштів, а тому з їхнього боку нерідко виникають ситуації відхилення від належної та наказаної поведінки в бік протиправної.

У цих умовах ніби робиться виклик таким фундаментальним інститутам суспільства, як держава та право, виникає потреба у здійсненні охорони права, застосуванні державного примусу та поверненні відносин у правову площину. І насамперед при цьо-

му має підключатися припиняюча функція податково-правового примусу, яка спрямовується на припинення протиправної поведінки платників податків і реалізується в умовах відкритої конфліктності публічного та приватного інтересів у податковій сфері. Такі обставини зумовлюють необхідність її більш ретельного дослідження.

**Постановка завдання.** Метою та завданням статті є визначення природи застосування державного примусу у сфері податкових відносин і формулювання правової характеристики припиняючої функції податково-правового примусу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій ми зробимо в ході дослідження.

**Виклад основного матеріалу.** Зачіпаючи сферу оподаткування, треба відзначити, що однією з ключових особливостей податкових відносин є їх існування лише у формі правовідносин, тобто вони не можуть існувати та розвиватись поза межами, що врегульовані податково-правовими нормами. На це вказують багато вчених, що торкалися теоретичних проблем податкового права. Наприклад, відомий вітчизняний вчений-фінансист М.П. Кучерявенко вказує серед переліку особливостей податкових правовідносин те, що останні виникають, змінюються та припиняються безпосередньо на підставі закону (або іншого нормативного акта). При цьому важливо враховувати приписи закону і як передумови динаміки податкових правовідносин, і як закріплення та деталізацію виконання податкового обов'язку законодавством [1, с. 259].

Аналогічно російський вчений А.З. Дадшев зазначає, що податкові відносини можуть існувати лише у правовій формі, тобто «за наявності відповідного закону, тільки у формі правовідносин», оскільки обов'язок сплачувати податки встановлюється виключно законодавчо. Отже, правова форма в цьому разі є визначальною для виникнення, зміни або припинення цих суспільних відносин [2, с. 61]. Сутність цієї тези ми знаходимо не лише в доктринальних джерелах, а й безпосередньо в Основному законі України. Так, частина друга статті 92 Конституції України прямо закріплює, що система оподаткування, податки та збори встановлюються виключно законами України [3]. Відповідно, реалізація конституційного припису про загальність несення податкового обов'язку, що передбачений частиною першою статті 67 Конституції України у формулі «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом» [3], а рiогi передбачає лише правову форму існування податкових відносин.

Про необхідність відповідності податкових відносин податково-правовій нормі нагадує М.П. Кучерявенко, який зазначає, що «податкові правовідносини являють собою суспільні відносини, що відповідають податково-правовій нормі» [1, с. 114].

Однак потрібно мати на увазі, що законодавче передбачення динаміки податкових відносин лише в правовому руслі й у суворій відповідності до букви закону не завжди втілюється на практиці, а те, що мало б стати податковими правовідносинами, починає розвиватися за межами приписів податково-правової норми. На такий варіант розвитку подій вказував відомий радянський вчений С.Ф. Кечек'ян. Він писав, що відносини, які відступають від приписів правових норм, не можуть бути правовідносинами: залишаючись у сфері правового регулювання, ці відносини вже існують у формі правопорушень [4, с. 37]. Для цілей публічного інтересу таку аномалію розвитку потрібно якнайшкiорше зупинити, потiм повернути відносини до правової площини, притягти винних осіб до передбаченої відповідальності. У цьому, власне, і полягає завдання застосування податково-правового примусу як

різновиду державного примусу, що застосовується у сфері дії податкових відносин.

Окрім цього, треба наголосити, що під час застосування податково-правового примусу ми маємо чітко відрізнити вплив обов'язковості податково-правової норми та вплив відповідних примусових заходів. Обов'язковість чинної податково-правової норми абсолютна, вона існує протягом усього часу існування такої норми і навіть – в окремих випадках – і після її скасування (коли має місце так звана «ультраактивна дія» старого закону, тобто переживання ним відведеного для нього часу своєї дії), тоді як застосування податково-правового примусу до платників податків є відносним явищем і відбувається лише в разі порушення зобов'язаними учасниками податкових правовідносин приписів податково-правової норми або загрози цього (що виправдовує застосування превентивних заходів податково-правового примусу).

Зазначене співвідношення категорій «обов'язковість» і «примусовість» у податковому праві впливає навіть із самого визначення податково-правової норми. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що «податково-правова норма являє собою загальнообов'язкове формально-визначене правило поведінки, що виходить від держави та охороняється ним, яке, діючи разом із іншими податково-правовими нормами, закріплює за учасниками податкових відносин суб'єктивні податкові права та накладає на них юридичні обов'язки, які пов'язані з оподаткуванням». При цьому виконання цього правила забезпечується заходами державного примусового впливу [1, с. 123]. Звідси бачимо, що примусовість податково-правової норми й, отже, можливість застосування податково-правового примусу є лише формою забезпечення обов'язковості податково-правової норми.

Окрім цього, у разі застосування податково-правового примусу до платників податків відбувається активний захист права. Такий захист конкретизує собою пасивну охоронювану функцію права, яка покладалася лише на визнання обов'язковості правової норми та методи переконання платників податків у необхідності дотримання приписів останньої. На це вказує російський науковець С.В. Євдокімов,

який зауважує, що захист права не тожний охороні права. Під охороною прав і свобод розуміється стан правомірної реалізації прав і свобод під контролем державних органів, посадових осіб тощо, однак без їхнього втручання. Якщо охорона права існує постійно, то до захисту права вдаються лише за порушення або погрози порушення. Охорона права забезпечується конкретними правовими нормами, що запобігають порушенню права. Захист суб'єктивних прав здійснюється не нормами права, а спеціальними суб'єктами, які наділені подібними повноваженнями [5, с. 17]. Саме на контролюючі органи та суд покладаються окреслені повноваження із захисту суб'єктивних прав у податкових відносинах, що виправдовує можливість застосування ними заходів податково-правового примусу до платників податків.

З цього приводу В.В. Кириченко (Сергєєва) підкреслює, що податкові органи як учасники податкових правовідносин діють від імені держави в межах визначеної законом компетенції. При цьому, на думку вченої, саме владний елемент визначає особливості застосування державного примусу у сфері оподаткування [6, с. 152]. Однак варто погодитись із зауваженням А.М. Тимченка, який доходить висновку, що навряд чи застосування податково-правового примусу зумовлено лише особливостями суб'єктного складу податкових відносин і методом їх правового регулювання. Як пояснює фахівець, зазначені фактори мають велике значення, зважаючи на що застосування примусових заходів під час реалізації податкових правовідносин є цілком закономірним. Однак, скоріш за все, застосування такого примусу зумовлено також і змістом відносин, які виникають під час справляння податків і зборів. Це пов'язано з тим, що характер правовідносин визначає не метод правового регулювання, а їх власний економічний зміст [7, с. 21].

Аналогічну тезу висловлює й О.В. Золотухін, який роз'яснює, що держава, розуміючи, що одним лише переконанням досягти сплати податків неможливо, встановлює різні заходи примусу, а також покарання за невиконання або порушення виконання податкового обов'язку. Такі примусові заходи, що забезпечують справляння подат-

ків, можна вважати невід'ємною частиною оподаткування від його появи як правової та економічної категорії. З часом такі заходи були оформлені у відповідні правові норми, що регулюють матеріальні та процесуальні аспекти їх застосування [9, с. 33]. Це доводить загальну забезпечувальну природу податково-правового примусу, зокрема його припиняючої функції.

При цьому ми безпосередньо підходимо до питання визначення місця припиняючої функції податково-правового примусу серед основних напрямків дії останнього. Слід вказати, що, за визначенням А.М. Тимченка, податково-правовий примус – це особливий вид державного примусу, який є встановленою нормами податкового права системою заходів впливу, що застосовуються до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми, з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів [8, с. 8]. А.М. Тимченком пропонує й розуміння мети податково-правового примусу: «забезпечення дотримання норм податкового права» [8, с. 4]. Із цього ми бачимо, що забезпечувальна функція податково-правового примусу є наскрізною, вона присутня тією чи іншою мірою у всіх податково-примусових заходах.

У свою чергу, місце припиняючої функції податково-правового примусу має допомогти знайти система його заходів. Слід вказати, що вказана проблематика є доволі актуальним напрямом наукових досліджень у сфері податкового права останнім часом, що покликані покращити законодавче регулювання податкових відносин, якому поки що бракує нормативного закріплення відповідної системи заходів податково-правового примусу.

На доктринальному рівні вчені виділяють щонайменше три групи таких заходів. Так, А.М. Тимченко вважає, що підставою класифікації заходів податково-правового примусу є цільова спрямованість і спосіб впливу. Мета податково-правового примусу може бути припиняючою, правовідновлювальною та каральною, що деталізується в припиненні протиправних діянь, відновленні порушених прав і притягненні

винних осіб до фінансової відповідальності. Спосіб визначає конкретні прийоми примусового впливу, характер тих обмежень, які накладаються на зобов'язаного суб'єкта [8, с. 9].

Звідси, за А.М. Тимченком, залежно від цільової спрямованості та способу впливу заходи податково-правового примусу можуть бути поділені на три групи: припиняючі, правовідновлювальні, каральні [8, с. 12]. При цьому, на думку вченого, «превентивні заходи не можуть бути віднесені до примусових, оскільки вони не мають характеру правообтяження для платника та спрямовані на реалізацію первинних прав і обов'язків» [8, с. 9].

Однак саме з приводу наведеної аргументації щодо виключення превентивних заходів зі складу заходів податково-правового примусу виникають певні питання. По-перше, мета превентивних заходів, яка полягає в попередженні та виявленні податкових правопорушень, цілком відповідає раніше визначеній загальній меті податково-правового примусу – забезпечення дотримання норм податкового права [8, с. 4], тому за підставою цільової спрямованості застосування цих заходів вони цілком відповідають загальному призначенню податково-правового примусу. По-друге, за способом проведення превентивні заходи, у тому числі податкові перевірки, якщо вони не ініційовані за власним бажанням платника податків, мають всі ознаки примусовості, оскільки здійснюються, не зважаючи на волю зобов'язаного суб'єкта та на підставі наданих контролюючим органам владних повноважень. Цю обставину відзначає С.В. Євдокімов, вказуючи під час дослідження правовідновлювальних заходів, що існує схожість попереджувальних заходів із правовідновлювальними, що полягає в тому, що «і ті й інші чинять на учасників правовідносин примусовий вплив, оскільки вони встановлюються всупереч бажанням тих суб'єктів, на яких поширюються, і пов'язані з певними правообмеженнями» [5, с. 21].

За таких обставин примусова природа превентивних заходів не викликає сумнівів. Тому в системі заходів податково-правового примусу потрібно розрізнити саме чотири групи заходів: превентивні (попе-

реджувальні), припиняючі, правовідновлювальні, каральні (заходи відповідальності). Сама за такою логікою вітчизняний дослідник сучасного податкового права Б.Н. Закарян зазначає, що заходи податково-правового примусу характеризуються тим, що вони застосовуються без урахування індивідуальної волі останніх або на підставах їхньої протиправної поведінки, або в разі виникнення іншої загрози публічному інтересу в оподаткуванні з метою захисту такого публічного інтересу. Звідси заходи податково-правового примусу існують у таких правозахисних і правозабезпечувальних формах:

- 1) попереджувальні заходи;
- 2) припиняючі заходи;
- 3) правовідновлювальні заходи;
- 4) заходи податкової відповідальності [10, с. 3].

Кожній із груп заходів податково-правового примусу притаманні загальні та спеціальні функції. Загальні функції присутні у всіх податково-примусових заходах і відповідають загальному цільовому призначенню податково-правового примусу. До таких загальних функцій останнього можна віднести правозахисну функцію, правозабезпечувальну функцію, функцію податково-правового стимулювання. Спеціальні функції податково-правового примусу відображаються специфічністю кожної з виділених чотирьох груп його заходів і притаманні лише для цієї групи заходів. Так, такими спеціальними функціями податково-правового примусу будуть: превентивна функція – для превентивних заходів, припиняюча функція – для припиняючих заходів, правовідновлювальна функція – для правовідновлювальних заходів, штрафна функція – для заходів податкової відповідальності.

Важливо й те, що спеціальні функції окремих груп заходів податково-правового примусу мають перевагу над їхніми загальними функціями, адже самі такі спеціальні функції стають провідними для конкретних податково-примусових заходів. Ці самі аспекти функціонального призначення податково-правового примусу розглядає й Б.Н. Закарян, проте дещо інакше розподіляючи акценти між загальними та спеціальними функціями.

На думку вченого, «всім примусовим заходам тією чи іншою мірою притаманні різні функції державного та, зокрема, податково-правового примусу: попереджувальна, припиняюча, правовідновлювальна, каральна, стимулююча тощо. Однак різниця полягає у їхній питомій вазі. Тому функція припинення для заходів припинення податкового об'єктивно-протиправного діяння є основною, а для відповідних правовідновлювальних заходів – лише допоміжною» [11, с. 77].

У цьому контексті ми вважаємо, що вченим правильно вказано на різну «питому вагу» функцій окремих податкових примусових заходів. Разом із тим, на нашу думку, така різниця виникає лише щодо співвідношення загальних і спеціальних функцій податково-правового примусу, причому перевага буде саме на боці спеціальних функцій (так само як спеціальна норма права з окремого питання має перевагу над загальною нормою). У свою чергу, між спеціальними функціями окремих заходів податково-правового примусу не існує якоїсь конкуренції або співвідношення, оскільки кожній групі заходів притаманна лише одна спеціальна функція. Звідси у припиняючих заходів податково-правового примусу наявні такі функції: припиняюча як спеціальна (основна) функція та загальні функції податково-правового примусу – правозахисна, правозабезпечувальна та функція податково-правового стимулювання.

**Висновки.** Таким чином, припиняючою функцією податково-правового примусу є спеціальний напрям його цільового призначення, що застосовується у формі припиняючих заходів податкового примусу уповноваженими органами (контролюючими органами та судом) до зобов'язаних осіб податкових правовідносин незалежно від їхньої вини за наявності факту порушення норм податкового права з метою припинення протиправного діяння у сфері податкових відносин та створення умов для наступного застосування правовідновлювальних заходів податково-правового примусу.

Конкретними формами реалізації припиняючої функції податково-правового примусу є відповідні припиняючі заходи, до

яких за чинними нормами Податкового кодексу України [12] слід віднести: 1) вимогу контролюючих органів щодо припинення порушення податкового законодавства; 2) адміністративний арешт майна; 3) податкову заставу; 4) зупинення видаткових операцій на рахунках платника; 5) загальну заборону відчуження платником податків свого майна.

### Список використаної літератури:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
2. Дадашев А.З. Курс лекций по дисциплине «Налоги и налогообложение» / А.З. Дадашев. – М. : ВЗФЭИ, 2007. – 304 с.
3. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
4. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С.Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 185 с.
5. Евдокимов С.В. Правовосстановительные меры в российском праве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / С.В. Евдокимов. – Н. Новгород, 1999. – 31 с.
6. Кириченко В.В. Способы забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 202 с.
7. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук / А.М. Тимченко. – Ірпінь, 2011. – 213 с.
8. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.М. Тимченко. – К., 2012. – 18 с.
9. Золотухин А.В. Теоретические аспекты развития института ответственности за налоговые правонарушения в науке российского права / А.В. Золотухин // Законодательство и экономика. – 2003. – № 8. – С. 32–36.
10. Закарян Б.Н. Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Б.Н. Закарян. – Запоріжжя, 2016. – 17 с.
11. Закарян Б.Н. Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук / Б.Н. Закарян. – Х., 2016. – 212 с.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–230.

**Гребенюк Н. В. Пресекательная функция налогового-правового принуждения**

*Статья посвящена проблеме применения государственного принуждения в сфере налогообложения и характеристике пресекательной функции налогового-правового принуждения. Представлена система функций налогового-правового принуждения, дано определение пресекательной функции налогового-правового принуждения и определены ее особенности.*

**Ключевые слова:** *налоговые отношения, налогово-правовое принуждение, функции налогово-правового принуждения, меры налогово-правового принуждения, пресекательная функция налогово-правового принуждения.*

**Grebenyuk N. Suppressive function of tax law compulsion**

*The article is devoted to the problem of implementation of state compulsion in the sphere of taxation and characterization of tax law compulsion's suppressive function. The system of functions of tax law compulsion is presented, the definition of tax law compulsion's suppressive function is given and its characteristics are determined.*

**Key words:** *tax relations, tax law compulsion, functions of tax law compulsion, measures of tax law compulsion, suppressive function of tax law compulsion.*