

Дорошенко Д.П.,  
докторант

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

УДК 347.73

## ПОНЯТТЯ ТА СУТТЄВІ ОЗНАКИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

**Актуальність теми.** Наразі в чинному вітчизняному законодавстві відсутнє визначення поняття як податково-правового примусу взагалі, так і системи його заходів. Лише подекуди в Податковому кодексі України (далі – ПК України) вживаються терміни «примусове стягнення» (п.п. 14.1.11, п. 14.1. ст. 14), «процедура примусового стягнення» (п.п. 159.1.5 п. 159.1. ст. 159), «примусове стягнення боргу» (ч. 5 підр. 4). Однак, як слушно зазначає А.М. Тимченко, варто внести доповнення до ПК України, в яких би достеменно визначалися поняття, система, види та порядок реалізації заходів податково-правового примусу. Це, за його справедливими словами, створить реальні передумови для належного, у межах податково-правових норм, застосування таких примусових заходів, оскільки що вищий рівень правової регламентації податково-правового примусу, то більшою мірою засіб впливу здатен виконувати функції позитивного чинника соціального розвитку і меншою – інструмента репресивного впливу з боку контролюючих органів [1, с. 12].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремим проблемам податкового примусу присвячені дисертаційні роботи та монографічні дослідження таких науковців, як: Н.А. Саттарова, Ю.О. Ровинський, О.М. Дуванський, А.М. Тимченко та ін. Незважаючи на особливий науково-практичний інтерес, дотепер не розроблено достатньо науково обґрунтованої концепції системи заходів державного примусу у сфері оподаткування та чітко не визначено поняття податково-правового примусу.

Тому **метою статті** є аналіз напрацювань науковців стосовно поняття та суттєвих ознак податково-правового примусу та вироблення пропозицій щодо власного бачення зазначених питань.

**Виклад основного матеріалу.** Н.В. Гребенюк переконує, що податково-правовий примус є видом державного примусу, що становить визначену податково-правовими нормами міру організаційно-майнового впливу вповноважених державних органів на зобов'язаних учасників податкових відносин, застосованою з метою гарантування публічного інтересу, що реалізується у відповідних примусових заходах: превентивних, припиняючих, правопоновлювальних і заходах податкової відповідальності [2, с. 7].

Податково-правовий примус характеризується не лише державно-правовою природою, а й соціальною спрямованістю. Це зумовлено тим, що податково-правовий примус є своєрідною реакцією держави на суспільно шкідливу поведінку платників податків й існує для захисту законних інтересів учасників податкових відносин. Податково-правовий примус є

одним із видів державного примусу, а тому має певні особливості.

До специфічних рис податково-правового примусу, що дозволяють виділити його в окремий вид державного примусу, вчена відносить такі: своєрідна мета, сфера застосування, коло суб'єктів і форми реалізації. Водночас зазначає, що податково-правовий примус застосовується не тільки до осіб, які порушують податково-правові норми, а також для запобігання таким правопорушенням, коли виникають об'єктивні потреби захисту публічного інтересу, що безпосередньо не пов'язані із протиправною поведінкою зобов'язаної особи [2, с. 7, 8].

В.В. Серьогіна виокремлює такі характерні ознаки заходів податково-правового примусу: 1) застосування здійснюється регламентованим Конституцією України, законами й іншими нормативно-правовими актами порядком; 2) має певну сферу реалізації та здійснюється в межах відносин, пов'язаних із сплатою податків і зборів, а також із виконанням інших обов'язків, покладених відповідно до чинного законодавства на платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових відносин; 3) його об'єктом є діяльність платників податків, яка під впливом примусових заходів спрямовується на належне виконання податкового обов'язку; 4) суб'єктами відносин, що виникають у процесі реалізації податково-правового примусу, є: з одного боку, спеціальні державні органи (контролюючі та, в окремих випадках, судові органи), які в межах своєї компетенції мають право застосовувати примусові заходи, з другого – зобов'язані суб'єкти податкових правовідносин, які не виконують, або неналежним чином виконують покладені на них обов'язки; 5) підставою застосування його заходів є вчинення платником податків правопорушень або дій, що законодавством не визнаються правопорушеннями, але з ними пов'язується застосування правовідновлювальних, попереджувальних заходів, або заходів припинення; 6) його зміст становлять дії державних органів (їх посадових осіб) щодо реалізації передбачених законом примусових заходів до суб'єктів, які порушують встановлений порядок виконання податкового обов'язку; 7) у кінцевому підсумку примус створює правообмеження суб'єкта, до якого він застосовується, що супроводжується покладанням на нього виконання додаткових обов'язків; 8) його реалізація відбувається у визначеній законом процесуальній формі, що забезпечує практичне здійснення принципу законності у сфері податкових відносин, а також є важливою гарантією прав суб'єктів, до яких застосовуються примусові заходи [3].

До характеристики ознак заходів податкового примусу вдавався й Ю.М. Старілов. Він виділяє такі властивості: застосовуються як до фізичних, так і до юридичних осіб; здійснюються для забезпечення режиму законності у сфері оподаткування й дотримання правил сплати податкових платежів, що регулюються, зазвичай, нормами фінансового й адміністративного права; механізм правового регулювання податкового примусу, що встановлює підстави і порядок застосування фінансових санкцій, адміністративно-примусових заходів впливу та заходів кримінального покарання, визначається адміністративним, фінансовим і кримінальним законодавством; несудове застосування заходів податкового примусу, яке здійснюється у сфері неслужбових відносин; система заходів податкового примусу визначається різнобічністю свого характеру: вони можуть різнитися за своєю значущістю, силою впливу і масштабом застосування; основною метою є спонукання до виконання встановлених правовими нормами юридичних обов'язків у сфері оподаткування, сплати податкових та інших обов'язкових платежів; порядок застосування податкового примусу визначений більшою мірою нормами фінансового права й адміністративно-процесуальними нормами, тобто найчастіше застосування фінансових санкцій відбувається в межах адміністративного процесу; має специфічний (спрощений) порядок застосування його заходів, тобто процесуальний порядок оформлення факту застосування заходів примусу в податковій сфері, за загальним правилом, пов'язаний із провадженням меншого кола процесуальних дій, ніж, наприклад, здійснення заходів примусового впливу, передбаченого кримінально-процесуальним законодавством; заходи податкового примусу можуть застосовуватись як до осіб, які вчинили податкове правопорушення, так і до осіб, які не вчинили його, з метою превенції; під час застосування заходів податкового примусу має забезпечуватися режим законності, що гарантується встановленням систематичного контролю за реалізацією заходів фінансового, адміністративного та кримінального впливу, можливістю оскарження, а також іншими способами, що закріплені чинним законодавством [4, с. 470].

Наведена позиція має певні спірні аспекти. По-перше, на наш погляд, у даному разі йдеться не про заходи податково-правового примусу, а про примусові заходи у сфері оподаткування. По-друге, навряд чи можна погодитися з тим, що найчастіше застосування фінансових санкцій відбувається в межах адміністративного процесу. Н нашу думку, зважаючи на особливості застосування фінансових санкцій під час порушення норм податкового права, їх реалізація відбувається в межах саме податкового процесу [5]. По-третє, знову ж таки, нами не може бути підтримана позиція стосовно того, що заходи податкового примусу можуть застосовуватись як до осіб, які вчинили податкове правопорушення, так і до осіб, які не вчинили його, з метою превенції.

Можна наводити й інші приклади, які, загалом, є

близькими до позначених властивостей [6, с. 50–69]. Ґрунтовний аналіз здобутків як теоретиків права, так і вчених у сфері податкового права щодо порушеного питання дозволяє зауважити наявність декілька підходів до виокремлення сукупності ознак як державно-правового примусу взагалі, так і його різновидів зокрема, і особливо примусу в царині податкового права. Водночас можна говорити про виокремлення двох груп таких ознак: перша – ті риси, на які однозначно вказують науковці, та друга – стосовно яких ведеться полеміка. До кола перших можна віднести такі: 1) має певну сферу реалізації та здійснюється в межах податково-правових відносин; 2) регулюється податково-правовими нормами; 3) примус виявляється як вплив на свідомість (волю) і поведінку зобов'язаних суб'єктів; 4) застосування заходів державного примусу покладається на компетентні державні органи; 5) його реалізація можлива лише в суворо позначених законом процесуальних формах; 6) вжиття примусових заходів завжди пов'язане із створенням певних обмежень для особи.

До другої групи можна включити такі: по-перше, мета застосування примусових заходів; по-друге, об'єкт впливу; по-третє, підстави застосування; по-четверте, розташування припису на застосування примусових заходів. Водночас можна навіть виявити таку тенденцію, яка протягом багатьох років набуває стійкого характеру. Наприклад, під час розгляду адміністративного примусу в літературі допускаються дві крайнощі: одні автори до сфери примусу відносять правові обов'язки, забезпечувані як заходами переконання, так і примусовими заходами, чим необґрунтовано розширюють сферу примусових акцій держави; інші – невинновато звужують поняття примусових заходів, зводячи їх до заходів правової відповідальності [7, с. 35].

А.М. Тимченко називає такі властивості податково-правового примусу: 1) податково-правовий примус є видом державного примусу; 2) має певну сферу реалізації та здійснюється в межах податково-правових відносин; 3) регулюється податково-правовими нормами; 4) зміст такого примусу полягає в застосуванні уповноваженими суб'єктами системи відповідних заходів до зобов'язаних осіб податкових правовідносин; 5) виявляється як вплив на свідомість (волю) і поведінку зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин; 6) вжиття його заходів покладається на спеціально уповноважені державні органи – податкові; 7) вжиття примусових заходів завжди пов'язано зі створенням для особи обмежень, що мають чітко виражений майновий характер; 8) його реалізація можлива лише у формах і порядку, визначеному законом; 9) його природа зумовлюється методом правового регулювання податкових відносин, специфікою суб'єктів податкових відносин, а також сутністю податкових платежів; 10) підставою його застосування є недотримання зобов'язаними суб'єктами вимог, що закріплені в нормах податкового права, що виявляється в невиконанні або неналежному виконанні податкового обов'язку; 11) такий примус має конкретно визначене

ну спрямованість – забезпечення реалізації податкового обов'язку, належного надходження грошових коштів до публічних фондів [1, с. 67, 68].

Водночас варто підтримати думку фахівців, які стверджують, що державно-правовий примус, який єдиний по своїй суті, не виключає, а потребує відповідної його диференціації на окремі види. Різноморідність суспільних відносин, що регулюються правовими нормами, обумовлює необхідність застосування з метою їх охорони різних видів державного примусу, що різняться своїм змістом, підставами і порядком реалізації [8, с. 1032].

Ускладнюється проблема тим, як справедливо зазначає Т.О. Коломоець, що у вітчизняній правовій науці спостерігається певна тенденція – відсутність фундаментальних досліджень державно-правового примусу загалом, термінологічне розмаїття, яке лише ускладнює наукові дослідження, відсутність визначень й узагальнених характеристик його ознак, різновидів тощо. З метою усунення зазначеного варто визнати, що державний (державно-правовий) примус є багатограним поняттям, яке досліджується фахівцями різних наук. Він – невід'ємна складова частина існування державної влади, а отже, і держави загалом. Зазначене цілком відповідає сутності права і правової системи загалом, враховує відмінності останньої від інших видів соціальних систем, в яких діють механізми реалізації, здатні обійтися без юридичних санкцій, що ґрунтуються на можливості застосування державного примусу для належної поведінки [9, с. 107].

Коли йдеться про податково-правовий примус, то мається на увазі те, що порушені саме податково-правові норми і застосовуються саме ті заходи, що передбачені нормами податкового права. Тому поняття податково-правового примусу є вужчим за своїм змістом. За таких обставин, на переконання А.М. Тимченка, необхідно чітко відмежовувати заходи податково-правового примусу і примусові заходи у сфері оподаткування [1, с. 38].

Податково-правовий примус за по своїй суті є складним юридичним явищем. Він виражається в певному взаємозв'язку двох суб'єктів – владного (держави в особі відповідних органів, тобто податкових – Д. Д.) і підвладного (платника податків і зборів – Д. Д.). Зміст і характер такого взаємозв'язку обумовлені особливим способом дії одного суб'єкта на поведінку іншого, що чітко визначено нормами податкового права. Зважаючи, передусім, на конституційне закріплення обов'язку зі сплати податків, специфіка такого способу виявляється в тому, що в підвладного відсутня свобода вибору дій. Саме тому його поведінка формується не власною волею,

а волею владного суб'єкта, що об'єктивувалася у владному волевиявленні – нормі податкового права. Змістом владних вимог є та модель належної поведінки, що закріплена податково-правовими нормами, і відбита в індивідуально-правовому акті. Саме її реалізація є безпосередньою метою примусових дій [1, с. 47].

**Висновок.** Проведений аналіз дозволяє сформулювати таке визначення податково-правового примусу – це вид державно-правового примусу у сфері оподаткування, що посідає центральне місце серед системи інших його заходів і становить собою систему встановлених нормами податкового права заходів впливу на зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які застосовуються в разі недотримання податково-правових норм, з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.М. Тимченко ; Національний університет біоресурсів і природокористування. – Ірпінь, 2011. – 210 с.
2. Гребенюк Н.В. Функції податково-правового примусу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Н.В. Гребенюк ; Класичний приватний університет. – Запоріжжя, 2017. – 23 с.
3. Серегина В.В. Государственное принуждение по советскому праву / В.В. Серегина ; под ред. И.А. Галаган. – Воронеж : Изд-во Воронежского университета, 1991. – 120 с.
4. Стариков Ю.Н. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства / Ю.Н. Стариков // Финансовое право : [учебник] / под ред. Н.И. Химичева. – М. : Юрист, 2002. – С. 468–477.
5. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : [моногр.] / І.Є. Криницький. – Х. : Право, 2009. – 320 с.
6. Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуально-го принуждения : дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / А.Ю. Кикин ; Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации. – М., 2004. – 165 с.
7. Серегин А.В. Советский общественный порядок и административно-правовые средства его укрепления / А.В. Серегин. – М., 1975. – С. 35.
8. Тимченко А.М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин / А.М. Тимченко // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1031–1037.
9. Коломоець Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації : [моногр.] / Т.О. Коломоець ; за заг. ред. В.К. Шкаруни. – Запоріжжя : Поліграф, 2004. – 404 с.

### Дорошенко Д.П. ПОНЯТТЯ ТА СУТТЄВІ ОЗНАКИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ

Стаття присвячена з'ясуванню поняття податково-правового примусу та виявленню його суттєвих ознак. Автор дійшов висновку, що податково-правовий примус є одним із видів державного примусу у сфері оподаткування, що посідає центральне місце серед системи інших його заходів і становить собою систему встановлених нормами податкового права заходів впливу щодо зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які застосовуються в разі недотримання податково-правових норм, з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку.

**Ключові слова:** примус, сфера оподаткування, заходи примусу, податково-правовий примус, платник податків.

### Дорошенко Д.П. ПОНЯТИЕ И СУЩЕСТВЕННЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО ПРИНУЖДЕНИЯ

Статья посвящена выяснению понятия налогового-правового принуждения и выявлению его существенных признаков. Автор пришел к выводу, что налогово-правовое принуждение является одним из видов государственного принуждения в сфере налогообложения, который занимает центральное место среди системы других мер и является системой установленных нормами налогового права мер воздействия в отношении обязанных субъектов налоговых правоотношений, которые применяются при несоблюдении налогово-правовых норм с целью обеспечения реализации налогового обязательства.

**Ключевые слова:** принуждение, сфера налогообложения, меры принуждения, налогово-правовое принуждение, налогоплательщик.

### Doroshenko D.P. CONCEPT AND SUBSTANTIVE SIGNS OF TAX-LEGAL FORSESSION

The article is devoted to clarification of the concept of tax-law enforcement and the identification of its essential features. The author came to the conclusion that tax law enforcement is one of the types of state coercion in the sphere of taxation, which is the centerpiece of the system other measures and is a system established by the tax law measures in respect of the obliged entities of tax relations, which are used in compliance with tax law to ensure the implementation of tax obligations.

To specific features of tax-law enforcement, allowing to allocate it in a separate kind of state coercion should include: kind of the purpose, scope, range of subjects and forms of implementation. While noting that tax law enforcement is not only applied to individuals who violate the tax law, and to prevent offence, when there are objective requirements of protection of public interest not directly related wrongful conduct of an obligor.

Tax law enforcement is inherently complex legal phenomenon. It is expressed as a relationship of two entities – the power (of the state in the face of the relevant authorities, namely the tax) and the subject (the payer of taxes and fees). The content and nature of this relationship is due to the special influence of one subject on the behavior of another that are clearly defined by the tax law. Given the primarily on the constitutional recognition of the obligation to pay taxes, the specificity of this method is that the employee is no freedom of choice of action. That is why his behavior is formed not by his own will, but the will power of the subject. The content of the power requirements is the model of proper behavior that are established tax law, and are reflected in the individual legal act. It implementation is the immediate objective of enforcement action.

**Key words:** coercion, taxation, coercive measure, taxation and legal coercion, taxpayer.