

2. Рибалка Н. Зарубіжний досвід управління органами прокуратури та можливості його використання в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 1. С. 15–19.
3. Косторниченко М., Циліурік І. Кримінальний процес Бразилії. *Право і суспільство*. 2020. № 2. Ч. 3. С. 113–119. DOI: 10.32842/2078-3736/2020.2-3.18.
4. Código de Processo Penal Decreto-LEI № 3.689, De 3 De outubro de 1941. URL: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-3689-3-outubro-1941-322206-publicacaooriginal-1-pe.html>.
5. de Mendonça Borges Andrey. The Criminal Justice System in Brazil: a brief account 2014. P. 65–67. URL: <https://independent.academia.edu/borgesandrey>.
6. Мойсик В. До питання реформування української прокуратури. *Голос України*. 2008. № 89. С. 8–9.

References:

1. Raevskii, P.A., Parkhomenko, S.A. (2020) Organizatsiia pravookhranitelnoi sistemy v nekotorykh federativnykh stranakh mira: informatsionno-spravochnye materialy [Organization of the law enforcement system in some federal countries of the world: information and reference materials]. Komitet grazhdanskikh initsiativ. Fond INDEM. URL: <https://komitetgi.ru/upload/iblock/538/538b9dcf40eca849375fa5f15da10d26.pdf> [in Russian].
2. Rybalka, N.O. (2013) Zarubizhnyi dosvid upravlinnia orhanamy prokuratury ta mozhlyvosti yoho vykorystannia v Ukraini [Foreign experience in the management of prosecutors and the possibility of its use in Ukraine]. *Pivdennoukrainskyi pravnychy chasopys*. № 1. P. 15–19. [in Ukrainian].
3. Kostornychenko, M., Tsyliuryk, I. (2020) Kryminalnyi protses Brazylії [Criminal proceedings in Brazil]. *Pravo i suspilstvo*. № 2 (chastyna 3). S. 113–119. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-3.18> [in Ukrainian].
4. Código de Processo Penal Decreto-LEI № 3.689, De 3 De outubro de 1941. URL: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-3689-3-outubro-1941-322206-publicacaooriginal-1-pe.html> [in Brazilian].
5. Andrey Borges de Mendonça. The Criminal Justice System in Brazil: a brief account 2014. P. 65–67. URL: <https://independent.academia.edu/borgesandrey> [in English].
6. Moisyk, V. (2008) Do pytannia reformuvannia ukrainskoi prokuratury [On the issue of reforming the Ukrainian prosecutor's office]. *Holos Ukrainy*. 13 travnia (№ 89). P. 8–9. [in Ukrainian].

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.6.2.27>

TREŚĆ I ZNACZENIE RELACJI O CHARAKTERZE ZABEZPIECZAJĄCYM W REGULACJI PODATKOWO-PRAWNEJ

Oleksandr Mamalui

*kandydat nauk prawnych, sędzia
Sądu Najwyższego (Kijów, Ukraina)
ORCID ID: 0000-0003-0667-4746
mamalui.oleksandr@gmail.com*

Adnotacja. W badaniu naukowym autor rozważa treść i znaczenie relacji o charakterze zabezpieczającym w regulacji podatkowo-prawnej. Scharakteryzowano stosunki zabezpieczające w prawie podatkowym jako gwarancje wykonania przez podmiot stosunku prawnego powierzonych mu obowiązków, w szczególności w zakresie płacenia podatków i opłat. W trakcie badania nad treścią i znaczeniem relacji o charakterze zabezpieczającym w regulacjach podatkowo-prawnych przeanalizowano obowiązujące przepisy podatkowe, którym do zakresu środków zabezpieczających zalicza się zastaw podatkowy i areszt administracyjny majątku podatnika. Na podstawie wyodrębnienia podejść do definicji pojęcia „sposoby zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego”, określenia listy rodzajów takich środków autor zaproponował definicję pojęcia „relacje o charakterze zabezpieczającym w regulacji podatkowo-prawnej”, określił elementy takich relacji. W pracy naukowej w procesie poszukiwania doktrynalnego i analizy obowiązującego prawa podatkowego określono przepisy, w których przejawiają się materialne i procesowe aspekty administracyjnego aresztowania majątku podatnika i zastawu podatkowego. W trakcie badań autor doszedł do wniosku, że funkcjonowanie mechanizmu stosowania środków o charakterze zabezpieczającym zależy od właściwego utrwalenia norm zarówno prawa materialnego, jak i procesowego.

Słowa kluczowe: regulacja podatkowo-prawna, stosunki podatkowe, stosunki o charakterze zabezpieczającym, normy prawa materialnego, normy prawa procesowego.

THE CONTENT AND SIGNIFICANCE OF THE RELATIONS OF A SECURING NATURE IN TAX REGULATION

Oleksandr Mamalui

*Candidate of Law Sciences,
Judge*

*Supreme Court (Kyiv, Ukraine)
ORCID ID: 0000-0003-0667-4746
mamalui.oleksandr@gmail.com*

Abstract. In the scientific research the author considers the content and importance of the relations of a protective nature in tax regulation. Protective relations in tax law are described as guarantees of the subject's performance of the legal obligations imposed upon him, including the payment of taxes and fees. During examining the content and significance of the protective relationship in the tax regulation, the existing tax legislation was analyzed, which includes a tax lien and the administrative arrest of the taxpayer's property. Based on the separation of approaches to the definition of "means of ensuring the performance of tax obligation", defining the list of types of such means, the Author proposes the definition of the phrase "protective relations in tax and legal regulation", gives the elements of such relations. In the scientific work in the process of doctrinal search and analysis of current tax legislation, the provisions in which the material and procedural aspects of the administrative arrest of the taxpayer's property and tax lien are defined. In the scientific work, in the process of doctrinal search and analysis of the current tax legislation, the provisions in which material aspects of the administrative arrest of the property of the taxpayer and the tax lien are revealed. In the course of the research the author came to the conclusion that the functioning of the mechanism for the application of means of insuring depends on the proper consolidation of the rules of both substantive and procedural law.

Key words: tax regulation, tax relations, relations of securing nature, substantive law norms, procedural law norms.

ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ ВІДНОСИН ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

Олександр Мамалуй

*кандидат юридичних наук,
суддя*

*Верховного Суду (Київ, Україна)
ORCID ID: 0000-0003-0667-4746
mamalui.oleksandr@gmail.com*

Анотація. У науковому дослідженні автором розглянуто зміст та значення відносин забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні. Охарактеризовано забезпечувальні відносини в податковому праві як такі, що виступають гарантіями щодо виконання суб'єктом правовідносин покладених на нього обов'язків, зокрема щодо сплати податків та зборів. Під час дослідження питання щодо змісту та значення відносин забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні було проаналізовано чинне податкове законодавство, яким до кола забезпечувальних заходів віднесено податкову заставу й адміністративний арешт майна платника податків. На основі виокремлення підходів до визначення поняття «засоби забезпечення виконання податкового обов'язку», визначення переліку видів таких засобів автором запропоновано визначення поняття «відносини забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні», наведено елементи таких відносин. У науковій роботі у процесі доктринального пошуку й аналізу чинного податкового законодавства визначено положення, у яких проявляються матеріальні та процесуальні аспекти адміністративного арешту майна платника податків і податкової застави. У процесі дослідження автор дійшов висновку, що функціонування механізму застосування засобів забезпечувального характеру залежить від належного закріплення норм як матеріального, так і процесуального права.

Ключові слова: податково-правове регулювання, податкові відносини, відносини забезпечувального характеру, норми матеріального права, норми процесуального права.

Вступ. Загальним конституційним обов'язком кожної особи є сплата податків і зборів. Добросовісні платники обчислюють, декларують та/або сплачують податки і збори без порушення імперативно встановлених строків. Однак практика доводить, що часто платники через відповідні об'єктивні та/або суб'єктивні причини не виконують свій податковий обов'язок. Держава та територіальна громада, будучи власниками коштів, що становлять розмір певного податку чи збору, які платник має перерахувати на їхню користь, проте не робить цього добровільно, прагне вилучити свою власність із так званого чужого незаконного володіння. З метою захисту свого права власності згадані суб'єкти мають можливість застосувати заходи впливу до недобросовісних платників, які спонукають останніх виконати податковий обов'язок, або зазнати негативних наслідків майнового характеру. Значущість забезпечувальних засобів проявляється в тому, що

їх реальне застосування зумовлює досягнення належного ступеня впорядкованості податкової суспільної сфери без застосування фінансової відповідальності (Кириченко, 2005: 72).

Основна частина. Метою наукової роботи є дослідження особливостей змісту відносин забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні, виокремлення конкретних засобів забезпечувального характеру, виділення матеріальних і процесуальних аспектів таких засобів.

Одразу варто зазначити, що Податковий кодекс України не надає визначення поняттю «засоби забезпечення виконання податкового обов'язку», тому вважаємо за доцільне проаналізувати наукову літературу щодо цього. Так, М.П. Кучерявенко зазначає, що способи забезпечення виконання податкового обов'язку є гарантіями виконання податкового обов'язку у вузькому розумінні, тобто в контексті сплати податків і зборів (Кучерявенко, 2001: 126–127). Б.М. Гонгало переконливо доводить, що заходи забезпечення виконання податкового обов'язку є стимулом для платника належним чином виконати свій обов'язок, щоб на нього не поширювались негативні наслідки, зумовлені суттю певного забезпечувального заходу (Гонгало, 2002: 20). О.А. Лукашев підкреслює, що забезпечувальні податково-правові заходи варто розглядати як додаткові гарантії публічних майнових інтересів держави і місцевого самоврядування, а також як негативні стимули для платників податків, оскільки останні, коли погашають податковий борг, мають можливість привести в нормальний стан власну господарську діяльність (Лукашев, 2003: 144–145). Варто акцентувати увагу на тому, що серед науковців немає узгодженості в оперуванні термінологією. Одні вважають, що досліджувана нами податкова категорія є «способом», інші – «засобом» або ж «заходом». Ми виходимо з позиції, що ці три терміни в контексті предмета нашого дослідження виступають синонімами.

Розвиток податкового законодавства впливає на динаміку визначення змісту відносин забезпечувального характеру. Податковий кодекс України дотепер системно не закріплює також переліку засобів забезпечення виконання податкового обов'язку. Такі засоби хаотично передбачені у гл. 9 розд. II зазначеного Кодексу, що має назву «Погашення податкового боргу платників». У зв'язку з наведеним варто погодитись із Н.Є. Маринчак стосовно того, що нині відкритим залишається питання про відмежування таких забезпечувальних засобів від інших примусових заходів, що застосовуються до платників, які не виконують свого податкового обов'язку (Маринчак, 2013: 82). Встановлення на рівні Податкового кодексу України закритого переліку розглядуваних засобів як таких, що зумовлюють суттєве обмеження прав платників, є необхідним для реального, а не ілюзорного утвердження принципу правової визначеності під час урегулювання податкових відносин.

Охарактеризований вище стан поточної регламентації відносин у сфері оподаткування викликає особливий науковий інтерес, спрямований на визначення правової природи окремих засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, а також виокремлення серед нормативного масиву, що впорядковує кожен засіб, матеріальних і процесуальних аспектів.

Учена Н.Є. Маринчак розмірковує про забезпечувальні заходи в податково-правовому регулюванні та зазначає, що «без належного забезпечення будь-яке право залишається простою декларацією, яка не має цінності» (Маринчак, 2013: 82). Частково підтримуємо вказаний тезис, однак змістовно не вважаємо його абсолютно правильним. Так, згідно із ч. 3 ст. 8 Основного закону, норми Конституції України є нормами прямої дії, керуючись якими людина і громадянин може звернутись до суду по захист своїх прав і свобод (Конституція України, 1996). Конституційний Суд України в рішенні від 8 вересня 2016 р. у справі № 1–13/2016 зазначив, що пряма дія норм Конституції України означає, що ці норми застосовуються безпосередньо, а інші нормативно-правові акти можуть лише розвивати конституційні положення, однак не суперечити їм (Рішення у справі № 1–13/2016, 2016). Цією позицією Суд конституційної юрисдикції підтвердив, що навіть відсутність механізму реалізації відповідного права, що закріплене на рівні Основного закону, не є підставою для його недотримання або порушення. Отже, твердження автора про те, що будь-яке право є декларацією, у контексті його використання щодо людини і громадянина, не є правильним. Водночас, якщо відповідне право держави або територіальної громади впливає з положень Конституції України, то механізм його реалізації має бути чітко сформульований на рівні закону. Саме стосовно декларативного характеру прав владних суб'єктів, за умови невизначення механізму їх практичного втілення, твердження автора є правильним. Обґрунтуємо зазначену позицію в аспекті засобів забезпечення виконання податкового обов'язку.

У ч. 1 ст. 67 Конституції України опосередковано закріплено право держави та територіальної громади на отримання коштів від платників податків і зборів. Функцію контролю за законним вилученням належних згаданим суб'єктам коштів від платників покладено на контролюючі органи, які мають діяти виключно на підставі, у межах повноважень та способом, що передбачені Конституцією і законами України. Тож, щоб примусово стягнути кошти із платника в державний або місцевий бюджет, органи контролю повинні першочергово мати легальні підстави, які надають можливість провадити активні дії з реалізації визначених повноважень. У такому разі, навіть якщо Основний закон зумовлює право держави та територіальної громади стягувати податки і збори, механізм його реалізації повинен бути визначений. Для забезпечення виконання платником свого обов'язку у сфері оподаткування, а також для утвердження реальної дії права держави та територіальної громади на отримання належної власності у вигляді коштів у розмірі податку чи збору Податковий кодекс України встановлює різні види досліджуваних нами засобів і передбачає порядок їх застосування. Отже, потенційна відсутність у законодавстві процедури забезпечення виконання податкового

обов'язку насправді свідчила б про декларативний характер прав держави і територіальної громади на спонукання платників до погашення податкових боргів.

Нині в науці податкового права немає єдиного підходу до виокремлення видів забезпечувальних засобів. Одні вчені дотримуються так званого класичного погляду, тобто розглядають тільки два засоби: податкову заставу й адміністративний арешт майна платника податків (Маринчак, 2013: 83). Інші розширюють перелік, додають до нього також: арешт коштів на рахунку платника податків у банку за рішенням суду, зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку за рішенням суду, арешт товарів, відмову в реєстрації податкових накладних (Сліденко, 2018: 104–105), пеню (Ханова, 2013: 206), яка визначається чинним законодавством як захід відповідальності в разі затримання сплати або сплати в неповному обсязі податків та зборів.

Включення пені до засобів забезпечувального характеру обґрунтовується тим, що її сплата, а точніше, виникнення обов'язку з її сплати, не встановлює додаткових обтяжень на платників податків, як це передбачено щодо застосування заходів відповідальності за правопорушення. На наш погляд, така характеристика пені не відповідає її законодавчому визначенню, адже вона повинна розглядатися як самостійна санкція за порушення норм податкового законодавства.

Ми все ж таки підтримуємо класичний погляд, тому далі будемо виокремлювати як податково-правові забезпечувальні засоби тільки податкову заставу й адміністративний арешт майна платника податків.

З огляду на наведене вище, перед тим, як перейти до характеристики кожного окремого засобу, варто резюмувати, що *відносинами забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні* є правові зв'язки, які виникають між органом контролю та платником податків, у разі наявності в останнього податкового боргу, і полягають у застосуванні до платника одного із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, а саме: податкової застави або адміністративного арешту майна платника податків. Як і для будь-якого правовідношення, невід'ємними елементами досліджуваних відносин є: об'єкт, суб'єкти та зміст.

Об'єктом таких відносин є грошові кошти в розмірі податкового боргу, що сформувався через невиконання чи неналежне виконання платником податків свого податкового обов'язку в частині сплати податків на користь держави або органу місцевого самоврядування.

Суб'єктами розглядуваних відносин є контролюючий орган, який уповноважений відповідно до Податкового кодексу України застосовувати засоби забезпечення, та платник податків, який має податковий борг.

Зміст відносин становить сукупність прав та обов'язків суб'єктів відносин. У цій роботі не будемо перелічувати повноваження податкових органів і обов'язки платника, оскільки переконані, що це питання має бути розглянуто в межах окремих статей, присвячених аспектам застосування податкової застави й адміністративного арешту майна платника. Водночас принагідно зауважимо, хоч платник податків у цих відносинах і перебуває в субординаційних зв'язках з уповноваженим органом, здійснює переважно визначене Податковим кодексом України коло обов'язків, проте він не позбавлений і передбачених як податковим, так і іншим законодавством прав. Так, кожен платник повинен пам'ятати, що, як убачається із ч. 2 ст. 55 Конституції України, він має право звернутись з адміністративним позовом до суду з вимогою про оскарження рішення, дії або бездіяльності органу влади, його посадової чи службової особи (Конституція України, 1996), що впливає, окрім іншого, з податково-заставних відносин, а також призвело до порушення його прав. Як розтлумачив Конституційний Суд України ще в 1997 р. у своєму рішенні у справі № 6-зп, зазначене конституційне положення варто розуміти так, що кожен, тобто громадянин України, іноземець, особа без громадянства, має гарантоване право на оскарження, про яке йдеться в попередньому реченні, якщо відповідне рішення, дія або бездіяльність владного суб'єкта порушує, ущемляє чи створює перешкоди для здійснення особою своїх прав або свобод (Рішення у справі № 6-зп, 1997). Окрім цього, кожен платник має право на правову допомогу, що передбачає можливість залучення з метою представництва такого платника адвоката, який надасть правничу допомогу в питаннях, пов'язаних із застосуванням до платника відповідного податково-правового забезпечувального засобу.

Окремо зупинимось на виокремленні матеріальних і процесуальних аспектів засобів забезпечувального характеру.

До матеріального аспекту в досліджуваному контексті ми відносимо:

- 1) нормативно визначені поняття «податкова заставка» і «адміністративний арешт майна платника податків»;
- 2) мету застосування певного засобу забезпечення;
- 3) суб'єктивні права та юридичні обов'язки (повноваження) суб'єктів відносин забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні;
- 4) підстави, які дають право контролюючому органу на застосування засобу забезпечення;
- 5) поняття умовного та повного арешту;
- 6) види майна платника податків, щодо яких може бути встановлений арешт;
- 7) тощо.

У межах процесуального аспекту варто виділити:

- 1) порядок застосування податкової застави;
- 2) порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків;
- 3) строки, передбачені законодавством, що визначаються в межах того чи іншого порядку;
- 4) тощо.

Висновки. За допомогою формулювання визначення поняття «відносини забезпечувального характеру в податково-правовому регулюванні» у статті наведені обов'язкові елементи, які у своїй сукупності детермінують таку категорію, як «склад розглядуваних відносин». Як засоби забезпечувального характеру ми виокремили лише податкову застава й адміністративний арешт майна платника податків.

Функціонування механізму застосування засобів забезпечувального характеру залежить від належного закріплення норм як матеріального, так і процесуального права. Лише завдяки їхній єдності та взаємозумовленості стає можливою реалізація тих правил поведінки, які направлені на регулювання досліджуваних відносин.

Варто зазначити, що забезпечувальні засоби є неоднорідними за своєю природою, тому кожен із них має власні вимоги до порядку застосування, процедури оформлення тощо. Саме у відносинах забезпечувального характеру найбільш яскраво проявляється співвідношення матеріального та процесуального аспектів, які демонструють їх єдність та неподільність.

Список використаних джерел:

1. Гонгало Б.М. Учение об обеспечении обязательств : книга. Москва : Статут, 2002. 222 с.
2. Кириченко В.В. Способы обеспечения выполнения податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. 202 с.
3. Конституція України : Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР (у ред. Закону від 3 вересня 2019 р. № 27-ІХ). *Офіційний вісник України*. 2019. № 73. Ст. 2565.
4. Кучерявенко М.П. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення. *Вісник Академії правових наук України*. Харків : Право, 2001. № 3 (26). С. 122–134.
5. Маринчак Н.Є. Податкова застава як примусовий забезпечувальний захід. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2013. №2. С. 82–87.
6. Податкове право : навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком-Інтер, 2003. 400 с.
7. Рішення Конституційного Суду України від 8 вересня 2016 р. № 6-рп/2016. *Офіційний вісник України*. 2016. № 79. Ст. 2649.
8. Рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 р. № 6-зп. *Офіційний вісник України*. 2003. № 28. Ст. 1377.
9. Сліденко А.В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2018. 199 с.
10. Ханова Р.Ф. Щодо особливостей законодавчого закріплення пені як способу забезпечення виконання податкового обов'язку. *Митна справа*. 2013. № 5 (89). С. 206–211.

References:

1. Gongalo B.M. Uchenie ob obespechenii obiazatelstv: kniga. Moskva: Statut, 2002. 222 s.
2. Kyrychenko V.V. Sposoby zabezpechennia vykonannia podatkovoho oboviazku: dys. ... kand. yuryd. nauk. Irpin, 2005. 202 s.
3. Konstytutsiia Ukrainy: Osnovnyi Zakon vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR (u red. Zakonu vid 03.09.2019 r. № 27-ІХ). *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2019. № 73. St. 2565.
4. Kucheriavenko M.P. Podatkovyï oboviazok: zmist, struktura, zasoby zabezpechennia. *Visnyk Akademii pravovykh nauk Ukrainy*. Kharkiv: Pravo. 2001. № 3 (26). S. 122–134.
5. Marynchak N.Ye. Podatkova zastava yak prymusovyi zabezpechualnyi zakhid. *Derzhava ta rehiony. Serii: Pravo*. 2013. №2. S. 82–87.
6. Podatkove pravo: Navch. posib. / Za red. M.P. Kucheriavenka. Kyiv: Yurinkom Inter, 2003. 400 s.
7. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 08.09.2016 r. № 6-rp/2016. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2016. № 79. St. 2649.
8. Rishennia Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy vid 25.11.1997 r. № 6-zp. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2003. № 28. St. 1377.
9. Slidenko A.V. Zakhyst interesiv platnykiv podatkov pry zastosuvanni zakhodiv podatkovoho prymusu: dys. ... kand. yuryd. nauk. Kharkiv, 2018. 199 s.
10. Khanova R.F. Shchodo osoblyvostei zakonodavchoho zakriplennia peni yak sposobu zabezpechennia vykonannia podatkovoho oboviazku. *Mytina sprava*. 2013. № 5 (89). S. 206–211.