

СПОСОБИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ: СКЛАДНОЩІ РОЗУМІННЯ

Дуравкін Павло Михайлович,
кандидат юридичних наук,
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

[Секція 5. Адміністративне право. Адміністративне процесуальне право. Митне та податкове право.
Муніципальне право]

Прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України) [3] стало продовженням нормативно-правового закріплення способів забезпечення, однак не вирішило невизначеності у розумінні їх правової природи. Норми якими регулюються правові механізми податкової застави та адміністративного арешту майна платника податків містяться в главі 9 розділу 2 ПК України, яка має назву «Погашення податкового боргу платників податків». Пеня згідно із п. 111.2 ст. 111 ПК України є різновидом фінансової відповідальності, а порядок її нарахування регулюється главою 12 розділу 2, яка йде після глави 11 «Відповідальність».

Аналіз абзацу першого підпункту 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 ПК України дає змогу визначити податкову заставу як спосіб забезпечення сплати платником податків несплачених вчасно податків і зборів, штрафів, а також пені. При цьому всі три складові згідно із підпунктом 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України охоплюються поняттям податкового боргу. У свою чергу відповідно до п. 88.1 ст. 88 ПК України передача майна у податкову заставу здійснюється з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених ПК України. Співставлення вказаних норм показує на скільки невизначеною є забезпечувальна природа даного способу.

В той же час низка норм ПК України свідчить про забезпечення податковою заставою саме погашення податкового боргу. Зокрема, у податкову заставу передається майно платника податків, який має податковий борг (п. 88.1 ст. 88), право податкової застави виникає з дня виникнення податкового боргу (підпункт 89.1.2 п. 89.1 ст. 89) та поширюється на майно, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу (п. 89.2 ст. 89), податкова вимога повинна містити відомості про розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою (абзац другий п. 59.3 ст. 59), майно платника податків звільняється з податкової застави, у тому числі, з дня отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу (підпункт 93.1.1 п. 93.1 ст. 93) тощо.

Таким чином, податкова заставу відповідно до ПК України має визначатись як «спосіб забезпечення погашення податкового боргу платника податків». Інші положення, які на сьогодні містяться в підпункті 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 ПК України мають бути перенесені до ст.ст. 89 і 95, оскільки вони деталізують застосування податкової застави, а не визначають її поняття. Мета ж передачі майна у податкову заставу мусить відповідати її поняттю, зокрема, забезпеченню виконання обов'язку з погашення податкового боргу. До речі, згідно із абзацом другим п. 59.3 ст. 59 ПК України податкова вимога повинна містити відомості про обов'язок погасити податковий борг¹.

Стосовно адміністративного арешту майна платника податків, то згідно із п. 94.1 ст. 94 ПК України він є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Дана норма, будучи схожою із положеннями п. 88.1 ст. 88 ПК України знову ж таки дає можливість побачити на скільки «розмитою» є забезпечувальна природа цього способу, адресуючи його фактично до будь-якого обов'язку платника податків. Можливо, сконкретизувати її допоможе аналіз обставин, при з'ясуванні яких може бути застосовано арешт майна.

Так, в підпункті 94.2.1 п. 94.2 ст. 94 ПК України передбачається застосування арешту майна при порушенні платником податків правил відчуження майна, що перебуває у податковій заставі. У свою чергу в п. 16.1 ст. 16 ПК України відсутній обов'язок щодо цього. Лише в абзаці другому п. 92.1 ст. 92 ПК України зазначається про необхідність узгодження платником податків відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі із контролюючим органом. Із механізмом податкової застави пов'язані й ті обставини, що містяться в підпунктах 94.2.6 і 94.2.7 п. 94.2 ст. 94 ПК України і які свідчать про порушення обов'язків, передбачених в підпункті 16.1.9 п. 16.1 ст. 16. При цьому враховуючи те, що податковою заставою забезпечується погашення податкового боргу, арешт майна у даному разі, нехай і опосередковано, також можна вважати

способом забезпечення виконання обов'язку щодо його погашення.

В підпункті 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України міститься обставина, яка тяжіє до порушення обов'язків закріплених в підпунктах 16.1.9, 16.1.13 п. 16.1 ст. 16. Однак навряд чи забезпечення їх виконання є тією метою з якою на майно накладається арешт. Скоріше варто говорити про імовірність виявлення фактів несплати податків і зборів, а отже й існування податкового боргу, погашення якого і має забезпечуватись.

Підпункт 94.2.4 п. 94.2 ст. 94 ПК України містить низку обставин, з яких, наприклад, відсутність торгових патентів можна тлумачити порушенням обов'язку сплачувати податки та збори (підпункт 16.1.4 п. 16.1 ст. 16 ПК України), що підтверджується підпунктом 14.1.68 п. 14.1 ст. 14 ПК України. У свою чергу таке порушення означає існування податкового боргу, на погашення якого фактично і спрямовано забезпечення.

Обставина, передбачена в підпункті 94.2.5 п. 94.2 ст. 94 ПК України означає порушення обов'язку, закріпленого в підпункті 16.1.1 п. 16.1 ст. 16. При цьому з досить великою долею ймовірності можна припустити, що наслідком цього порушення є виникнення податкового боргу, наприклад, при здійсненні господарської діяльності й отримання об'єкта оподаткування.

Нарешті, в підпунктах 94.2.2 і 94.2.5 (стосовно платника податків, що має податковий борг) п. 94.2 ст. 94 ПК України містяться обставини, які прямо свідчать про застосування арешту майна у зв'язку із існуванням податкового боргу. І хоча згідно із науково-практичним коментарем до ст. 16 ПК України погашення недоїмки слід відносити до групи обов'язків щодо сплати податків [1, с. 59, 60], не варто забувати, що в абзаці другому п. 59.3 ст. 59 ПК України окремо згадується саме про обов'язок погасити податковий борг. Тому за вказаних обставин арешт майна досить чітко виглядає способом забезпечення виконання обов'язку з такого погашення. Більш того в підпункті 94.19.2 п. 94.19 ст. 94 ПК України передбачається припинення арешту майна у зв'язку з погашенням податкового боргу платника податків.

Таким чином, в переважній більшості випадків обставини застосування арешту майна ускладнюють розуміння його забезпечувальної природи. В цілому ж, можна побачити загальну спрямованість даного способу на забезпечення погашення податкового боргу як безпосередньо, так і опосередковано. Та й навряд чи одержання контролю над майном платника податків може мати якийсь інший сенс. Отже, поняття адміністративного арешту майна платника податків має бути закріплено у ст. 14 ПК України і визначати його як «винятковий спосіб забезпечення погашення податкового боргу платника податків»².

Що ж стосується характеристики пені, то на підставі аналізу підпункту 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України вона має грошовий характер (сума коштів) виражений у відсотках (у вигляді відсотків), які нараховуються на суму несплачених вчасно податків і зборів, а також штрафів (грошові зобов'язання). При цьому згідно із підпунктом 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України не сплачене у встановлений строк грошове зобов'язання разом із нарахованою на нього пенею становить податковий борг. У свою чергу, в підпункті 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 ПК України передбачається, що пеня нараховується на суму податкового боргу. При цьому враховуючи положення підпункту 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України виходить, що згідно із підпунктом 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 пеня нараховується на саму себе.

Крім цього, складність у розумінні пені полягає у тому, що з одного боку, вона вважається способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, а з другого – відповідає ознакам фінансової санкції [1, с. 397]. Дійсно, відповідно до п. 111.2 ст. 111 ПК України пеня є видом фінансової відповідальності. У зв'язку з чим залишається незрозумілою логіка авторів науково-практичного коментаря, згідно із якою пеня не визнається санкцією, а відтак не може розглядатися елементом фінансової відповідальності [1, с. 358]. Щоправда серед мір відповідальності за передбачені в главі 11 ПК України податкові правопорушення пені немає, а вказуються тільки штрафи. Але й стосовно пені в ПК України немає жодної вказівки на віднесення її до яких-небудь способів забезпечення.

Вбачається, що ключовим у визначенні податково-правової природи пені є її додатковий характер відносно сум несплачених податків і зборів. Тоді як забезпечення повинно обмежуватись розміром останніх. Нарахування ж на ці суми пені є додатковим майновим обтяженням, виходом за межі забезпечення, настанням відповідальності. При цьому необхідно враховувати, що особливістю останньої є її компенсаційно-каральний характер. Коли компенсаційна складова передбачає компенсацію збитків від неотримання податкових надходжень [2, с. 200]. На підставі цього пеня в податковому праві покликана виконувати

функцію компенсаційної санкції³. У зв'язку з чим не зовсім виправданим виглядає нарахування пені на суми штрафів, як складових грошових зобов'язань (підпункт 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України) або на суму податкового боргу (підпункт 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 ПК України). Це надає пені штрафного характеру, перетворює її на компенсаційно-штрафну санкцію. Відповідно вказані норми мають бути змінені і передбачати нарахування пені тільки на суми несплачених вчасно податків і зборів.

Підсумовуючи зазначене можна дійти висновку, що в ПК України податкова застава та адміністративний арешт майна є способами забезпечення погашення податкового боргу платника податків. У свою чергу, пеня належить до різновидів фінансової відповідальності і виступає компенсаційно-штрафною санкцією.

Примітки:

1. Цікаво, що ще за довго до прийняття Податкового кодексу України, згідно із Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 4 березня 1998 року податкова застава запроваджувалась як спосіб забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості.

2. До речі, свого часу в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року адміністративний арешт активів платника податків визначався як виключний спосіб забезпечення можливості погашення його податкового боргу.

3. Наприклад, згідно із Податковим кодексом Грузії від 22 грудня 2004 року пеня належить до податкових санкцій.

Література:

1. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-х т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азаров]. – К. : Мін. фін. України, 2010 – . – Т. 1. – К. : Мін. фін. України, 2010. – 448 с.

2. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 400 с.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229-230.