

Державний примус у сфері оподаткування крізь призму конституційного правосуддя

Government coercion in the area of taxation through the prism of constitutional justice

Дмитро Дорошенко

Ключові слова:

правова позиція, Конституційний Суд, правовий примус, податковий обов'язок, державне регулювання.

Key words:

legal position, Constitutional Court, law enforcement, tax debt, state regulation.

Постановка проблеми. Управління соціумом, забезпечення громадської дисципліни та правопорядку здійснюється за допомогою активних засобів цілеспрямованого впливу на свідомість і поведінку людей – переконання й примусу. Примус є необхідним елементом соціальної організації. У докласовому суспільстві він базувався на авторитеті старійшин, вождів племен тощо, в класовому суспільстві – на владі держави. Отже, примус тісно пов'язаний із державною владою та визначає якість цієї влади¹. Інтереси охорони законності й правопорядку, підтримки державної дисципліни вимагають, щоб органи держави забезпечували реалізацію державної волі, застосовуючи в разі необхідності до тих, хто не слідує цій волі добровільно, примусові заходи, які допускаються законом².

Виходячи із зовнішніх форм вираження примусу як соціально-правового явища, останній набуває характеру правозастосовного процесу, конкретної правової діяльності із застосування примусових заходів у суворій відповідності до процедурно-процесуальних норм. У цьому сенсі примус може набувати форми правосуддя, адміністративної, дисциплінарної й іншої юрисдикції. До обсягу примусу як явища, скоріш за все, варто включити й результат примусового впливу, який характеризується специфічними особливостями, що відрізняють примус від переконання, заохочення і стимулювання³.

Стан дослідження проблеми. Багато авторів уже розглядали питання про основні форми державного примусу, що відрізняються однорідністю правового змісту, серед яких виділяються такі: запобігання (превенція), припинення, правовідновні заходи захисту суб'єктивних прав та обов'язків⁴. Однак питання про значення правових позицій Конституційного Суду України для правового забезпечення державного примусу у сфері оподаткування залишається дискусійним, загально визнаного підходу дотепер не вироблено. Оскільки примус є одним із важливих засобів організації правильного (належного) виконання приписів правових актів, запобігання небажаній із погляду закону поведінці суб'єктів податкових правовідносин і припинення її, він є центральною категорією для забезпечення належного виконання податкового обов'язку.

Тому **метою статті** є встановлення значення рішень Конституційного Суду України для врегулювання питань податково-правового примусу.

¹ Севрюгин В.Е. Проблемы административного права: [учебное пособие] / В.Е. Севрюгин. – Тюмень. : ТВШ МВД РФ : ТГУ, 1994. – С. 89.

² Советское административное право : [учебник] / [Г.Т. Агеенкова, П.Т. Василенков, Г.Н. Колибаба, Б.М. Лазарев и др.]; под ред. П.Т. Василенкова. – М. : Юрид. лит., 1990. – С. 170–171

³ Серегина В.В. Государственное принуждение по советскому праву : [монография] / В.В. Серегина ; науч. ред. И.А. Галаган. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1991. – С. 49.

⁴ Кожевников С.Н. О принуждении в правоохранительной деятельности Советского государства / С.Н. Кожевников // Сб. учен. тр. Свердлов. юрид. ин-та. – Свердловск, 1973. – Вып. 22. – С. 122.

Галагин И.А. Административная ответственность в СССР : [учебное пособие] / И.А. Галагин ; А.М. Рекунков, В.Г. Розенфельд. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1970. – С. 117.

Алексеев С.С. Общая теория права. Курс : в 2 т. / Алексеев С.С. – М. : Юрид. лит., 1981. – Т. 1. – 1981. – С. 280

Ардашин В.Д. О принуждении по советскому праву / В.Д. Ардашин // Советское государство и право. – 1970. – № 7. – С. 37.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до частини 3 статті 17 Закону України «Про судоустрій і статус суддів»⁵, систему судоустрою становлять: 1) місцеві суди; 2) апеляційні суди; 3) Верховний Суд. Суди спеціалізуються на розгляді цивільних, кримінальних, господарських, адміністративних справ, а також справ про адміністративні правопорушення (стаття 18). Тобто більшість із них мають право розглядати справи, що впливають із податкових правовідносин, а отже, і формувати судову практику з питань оподаткування. Однак особлива роль у розвитку судових регуляторів податкових відносин належить практиці Конституційного Суду України.

Конституційний Суд України – єдиний орган конституційної юрисдикції в Україні. Відповідно до статті 13 Закону України «Про Конституційний Суд України» від 16.10.1996 № 422/96-ВР⁶, Конституційний Суд України приймає рішення й дає висновки у справах щодо:

- 1) конституційності законів та інших правових актів Верховної Ради України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України, правових актів Верховної Ради Автономної Республіки Крим;
- 2) відповідності Конституції України чинних міжнародних договорів України або тих міжнародних договорів, що вносяться до Верховної Ради України для надання згоди на їх обов'язковість;
- 3) додержання конституційної процедури розслідування й розгляду справи про усунення Президента України з поста в порядку імпічменту в межах, визначених статтями 111 і 151 Конституції України;
- 4) офіційного тлумачення Конституції та законів України;
- 5) відповідності проекту закону про внесення змін до Конституції України вимогам статей 157 і 158 Конституції України;
- 6) порушення Верховною Радою Автономної Республіки Крим Конституції України або законів України.

На думку Г.В. Петрової, рішення, прийняті Конституційним Судом у справах, пов'язаних із бюджетно-фінансовою сферою, можна поділити на дві групи:

- 1) рішення конституційно-доктринального характеру, що визначають загалом ідеологію бюджетно-податкового законодавства;
- 2) рішення, які роз'яснюють застосування чинного законодавства, конституційних принципів і норм, що дають змогу чітко розмежувати компетенцію органів державної влади по вертикалі та горизонталі⁷.

У юридичній літературі до цього часу тривають дискусії про юридичну природу рішень Конституційного Суду. Одні дослідники (А.Д. Бойків, В.С. Нерсисянц та ін.) заперечують, що рішення Конституційного Суду є джерелами права; інші вчені (Н.В. Вітрук, О.В. Лучин та ін.) вважають, що рішення Конституційного Суду є джерелами права; треті (В.Л. Лазарєв, В.А. Кряжков) відзначають спільність рішень Конституційного Суду із судовим прецедентом як особливим джерелом права або пропонують розглядати їх обов'язковість та інші юридичні властивості рішень Конституційного Суду як особливих джерел права в рамках преюдиціального значення (Т.Р. Морщакова)⁸.

Варто виділити такі юрисдикційні форми гарантування конституційного ладу цим органом конституційної юстиції: 1) здійснення власне конституційного контролю; 2) контроль за конституційністю трансформації норм і принципів міжнародного права; 3) захист основних прав і свобод; 4) розгляд спорів про компетенцію між органами публічної влади; 5) розгляд спорів, пов'язаних із виборами та референдумами; 6) контроль за порушенням Конституції України органами публічної влади та їх посадовими особами; 7) офіційне тлумачення Конституції й законів України⁹.

Практиці Конституційного Суду України в податкових справах притаманний податковий централізм, що впливає із принципів та основ конституційного ладу. Конституційна сутність примусу обумовлюється тим, що цей метод впливу на особистість передбачається змістом Конституції України, конкретизується й

⁵ Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII // Відом. Верховн. Ради України. – 2016. – № 31. – Ст. 545.

⁶ Про Конституційний Суд України : Закон України від 16.10.1996 № 422/96-ВР // Відом. Верховн. Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.

⁷ Петрова Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения / Г.В. Петрова. – М. : Юриспруденция, 2005. – С. 22.

⁸ Затулина Т.Н. Государственное принуждение в сфере налогов и сборов сквозь призму конституционного правосудия в Российской Федерации / Т.Н. Затулина // Современное право. – 2010. – № 5. – С. 37–40.

⁹ Савчин М.В. Конституційний Суд України як гарант конституційного ладу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / М.В. Савчин ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2003. – С. 14.

вичерпно закріплюється системою норм різних галузей права, у тому числі податкового, тим, що в Конституції України в загальній формі визначаються основні сфери захисту за допомогою принципу різних соціально-значущих інтересів держави та особистості. Примус у загальній формі визначено в статті 67 Конституції України, в якій ідеться про обов'язок сплати податків і зборів. Це положення відповідає статті 29 Загальної декларації прав людини, яка визначає, що кожна людина має обов'язки перед суспільством.

Активний розвиток податкових правовідносин вимагає чіткого регулювання, а цю функцію виконує лише право. В умовах ринкової економіки підвищується роль права як інституту державного регулювання суспільних відносин, у тому числі й в управлінні поведінкою суб'єктів податкових правовідносин. Крім того, варто визнати справедливість твердження Д. Бирка, що сучасна держава є «податковою державою», так як остання оплачує свої витрати значною мірою за рахунок податків¹⁰.

Отже, критично важлива роль у впровадженні правозахисних стандартів у національний правопорядок належить органам конституційної юстиції, тобто Конституційному Суду України, якому іманентно притаманна правотлумачна функція під час здійснення всіх його повноважень. Досліджуючи інститут конституційної скарги, М.М. Гультай послідовно довів, що за всієї різноманітності суперечливих підходів до різних аспектів проблеми конституційної юрисдикції конституційно-правова доктрина єдина в тому, що основним завданням конституційного судочинства в Україні є захист прав і свобод людини та громадянина. Конституційний Суд України здійснює захист прав людини під час реалізації всіх своїх повноважень. Зміцненню ролі Конституційного Суду України в механізмі забезпечення й захисту прав людини сприяє врахування ним під час здійснення конституційного судочинства європейських стандартів правозахисту¹¹.

Конституційний Суд України у вирішенні питань щодо заходів податково-правового примусу приймав дуже вагомі, доленосні правові позиції. Зокрема, такою є правова позиція у справі про податкову заставу, де Конституційний Суд України зайняв чітку позицію, що положення, яке передбачає можливість поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків незалежно від суми податкового боргу, порушує справедливе вирішення питань застосування права податкової застави (статті 8, 42 Конституції України), тобто є неконституційним. Конституційний Суд України виходив із того, що розмір податкової застави, виходячи із загальних принципів права, повинен відповідати сумі податкового зобов'язання, що забезпечувало б конституційну вимогу справедливості й розмірності. Розмірність як елемент принципу справедливості передбачає встановлення публічно-правового обмеження розпорядження активами платника податків за несплату чи несвоєчасну сплату податкового зобов'язання та диференціювання такого обмеження залежно від розміру несплати платником податкового боргу.

У своєму Рішенні Конституційний Суд України від 2 листопада 2004 р. № 15-рп/2004¹² зазначив, що справедливість – одна з основних засад права, є вирішальною у визначенні його як регулятора суспільних відносин, одним із загальнолюдських вимірів права. Елементи права, зокрема розмірність, рівність, мораль, об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою відображена в Конституції України.

Забезпечення надходження до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів має здійснюватися шляхом запровадження податкової застави на активи платника податків у такому розмірі, який би забезпечував гарантоване відшкодування державі несплачених податків у повному обсязі.

Поширення права податкової застави на будь-які види активів платника податків, 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.

Положення, яке передбачає, що право податкової застави виникає згідно із законом і не потребує письмового оформлення. Перехід у податкову заставу активів платника податків є наслідком невиконання ним податкового зобов'язання чи податкового боргу. Платник податків з урахуванням строків давності

¹⁰ Бирк Д. *Общее налоговое право* / Д. Бирк. – Мюнхен, 1988. – С. 12.

¹¹ Гультай М.М. *Інститут конституційної скарги: світовий досвід та перспективи впровадження в Україні* : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» / М. М. Гультай ; наук. конс. О.В. Петришин ; НУ ЮАУ. – Х., 2013. – С. 377.

¹² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 № 15-рп/2004 // Офіц. вісн. України. – 2004. – № 45. – Ст. 2975.

має право оскаржити до суду рішення контролюючого органу про нарахування податкового зобов'язання в будь-який момент після одержання відповідного податкового повідомлення. Отже, платник податків не позбавлений права на судовий захист.

Норми передбачають можливість платнику податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснювати вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом. Для такого платника податків визначено умови здійснення операцій із коштами без їх узгодження з податковим органом, а також не дозволяється надання майна, що перебуває в податковій заставі, у наступну заставу або його використання для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб.

Отже, податковому органу надається законна підстава узгоджувати стосовно боржника проведення таких господарських операцій із його активами, що забезпечить виконання податкового зобов'язання та реалізацію у зв'язку з цим конституційного обов'язку боржника щодо сплати податків і зборів¹³.

У рішенні Конституційного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України, Конституційний Суд України дійшов висновку, що відповідають Конституції України (є конституційними) положення Податкового кодексу України, а саме:

- підпункт 16.1.13 пункту 16.1 статті 16, згідно з яким платник податків зобов'язаний допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок із питань обчислення і сплати податків і зборів у випадках, установлених цим Кодексом;
- підпункт 20.1.11 пункту 20.1 статті 20, відповідно до якого органи державної податкової служби мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності й/або є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;
- підпункт 94.2.2 пункту 94.2 статті 94, згідно з яким адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясується, що фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- підпункт 94.2.5 пункту 94.2 статті 94, відповідно до якого адміністративний арешт майна платника податків може бути застосовано, якщо з'ясується, що відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам¹⁴.

Висновки. Зміст рішень Конституційного Суду України призводить до серйозних правових та інших наслідків. Нормативно-правові акти або їх окремі положення, визнані неконституційними, втрачають силу, а міжнародні договори, які не відповідають Конституції, не підлягають введенню в дію й застосуванню. Закони, інші правові акти або окремі їх приписи, визнані Конституційним Судом неконституційними, втрачають чинність із дня ухвалення його рішення про це. Причому орган, який прийняв такий акт, не може надати йому юридичної сили навіть шляхом повторного прийняття. Отже, рішення Конституційного Суду України мають нормативний характер, тобто є джерелами права, у тому числі й податкового. Сутність і правова природа офіційного тлумачення, яке дає Конституційний Суд, полягають у тому, що воно здійснюється у формі офіційного правового акта, зміст і вимоги якого є обов'язковими для всіх суб'єктів права. Прийняті акти остаточні й не підлягають оскарженню. Їх мета – забезпечення правильного та однакового застосування норми, що роз'яснюється.

¹³ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) від 24.03.2005 № 2-рп/2005 // Офіц. вісн. України. – 2005. – № 13. – Ст. 674.

¹⁴ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12.06.2012 № 13-рп/2012 // Офіц. вісн. України. – 2012. – № 47. – Ст. 1855.

Анотація

Стаття присвячена аналізу значення правових позицій Конституційного Суду України для регулювання питань застосування заходів податкового примусу. Автор дійшов висновку, що рішення Конституційного Суду України мають нормативний характер, а отже, є джерелами права, у тому числі й податкового. Сутність і правова природа офіційного тлумачення, полягають у тому, що воно здійснюється у формі офіційного правового акта, зміст і вимоги якого є обов'язковими для всіх суб'єктів права.

Summary

The article is devoted to analysis of the significance of the legal positions of the constitutional Court of Ukraine to regulate the use of tax enforcement. The author came to the conclusion that the decision of the constitutional Court have a normative character and, consequently, are sources of law, including tax. The essence and the legal nature of the official interpretation, is that it is in the form of an official legal act, the content and requirements of which are obligatory for all subjects of law.

Використана література:

1. Севрюгин В.Е. Проблемы административного права : [учебное пособие]. – Тюмень : ТВШ МВД РФ : ТГУ, 1994. – 208 с.
2. Советское административное право : [учебник] / [Г.Т. Агеенкова, П.Т. Василенков, Г.Н. Колибаба, Б.М. Лазарев и др.] ; под ред. П.Т. Василенкова. – М. : Юрид. лит., 1990. – 576 с.
3. Серегина В.В. Государственное принуждение по советскому праву : [монография] / В.В. Серегина ; науч. ред.: И.А. Галаган. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1991. – 120 с.
4. Кожевников С.Н. О принуждении в правоохранительной деятельности Советского государства // Сб. учен. тр. Свердл. юрид. ин-та. – Свердловск, 1973. – Вып. 22. – С. 121–125.
5. Галагин И.А. Административная ответственность в СССР : [учебное пособие] / И.А. Галагин, А.М. Рекунов, В.Г. Розенфельд. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1970. – 251 с.
6. Алексеев С.С. Общая теория права. Курс : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1981. – Т. 1. – 1981. – 360 с.
7. Ардашин В.Д. О принуждении по советскому праву / В.Д. Ардашин // Советское государство и право. – 1970. – № 7. – С. 33–39.
8. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII // Відом. Верховн. Ради України. – 2016. – № 31. – Ст. 545.
9. Про Конституційний Суд України : Закон України від 16.10.1996 № 422/96-ВР // Відом. Верховн. Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.
10. Петрова Г.В. Налоговые споры: практика рассмотрения / Г.В. Петрова. – М. : Юриспруденция, 2005. – 120 с.
11. Затулина Т.Н. Государственное принуждение в сфере налогов и сборов сквозь призму конституционного правосудия в Российской Федерации / Т.Н. Затулина // Современное право. – 2010. – №. 5. – С. 37–40.
12. Савчин М.В. Конституційний Суд України як гарант конституційного ладу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / М.В. Савчин ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2003. – 20 с.
13. Бирк Д. Общее налоговое право / Д. Бирк. – Мюнхен, 1988. – 144 с.
14. Гультай М.М. Институт конституційної скарги: світовий досвід та перспективи впровадження в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституційне право; муніципальне право» / М.М. Гультай ; наук. конс. О.В. Петришин ; НУ ЮАУ. – Х., 2013. – 467 с.
15. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 № 15-рп/2004 // Офіц. вісн. України. – 2004. – № 45. – Ст. 2975.
16. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень пункту 1.17 статті 1, статті 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (справа про податкову заставу) від 24.03.2005 № 2-рп/2005 // Офіц. вісн. України. – 2005. – № 13. – Ст. 674.

17. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12.06.2012 № 13-рп/2012 // Офіц. вісн. України. – 2012. – № 47. – Ст. 1855.
18. Про затвердження Порядку застосування допоміжних репродуктивних технологій в Україні : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 09 вересня 2013 р. № 787. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1697-13>.

Дмитро Дорошенко,
докторант

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого