

УДК 347.73:336

DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.3.37>

**Д. О. Беззубов**

доктор юридичних наук, професор,  
академік Міжнародної кадрової академії,  
завідувач кафедри конституційного та адміністративного права Юридичного факультету  
Державного університету інфраструктури та технологій  
<https://orcid.org/0000-0001-7183-5206>

**Д. С. Богатих**

асистент кафедри конституційного  
та адміністративного права Юридичного факультету  
Державного університету інфраструктури та технологій  
<https://orcid.org/0009-0006-5669-5894>

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ПРИМУСУ В СФЕРІ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

*У даній статті розкрито організаційно-правові засади забезпечення державного примусу в сфері податків і зборів.*

*Податкове законодавство розглядає податковий обов'язок як модель, певний зразок правомірної поведінки осіб, які мають сплачувати податки і збори.*

*Стягнення податку – це встановлений податковим законодавством порядок сплати і стягнення податків (зборів). У свою чергу, необхідно відзначити, що стягнення податку є примусовим у випадку несплати або неповної сплати податку (збору) у встановлений законодавством термін шляхом звернення стягнення на грошові кошти платника податків або податкового агента, що знаходяться на рахунках в комерційних банках, а також іншого його майна.*

*Податкове законодавство розглядає податковий обов'язок як модель, певний зразок правомірної поведінки осіб, які мають сплачувати податки і збори. Разом з тим законодавче закріплення складу юридичних фактів, які лежать в основі виникнення, зміни і припинення обов'язку стосовно сплати податку і збору, а також механізму виконання відповідного обов'язку, додає оподаткуванню прозорості, що дає змогу зобов'язаним особам чітко бачити межі свого правового статусу в майнових відносинах з державою.*

*Водночас обов'язок зі сплати податку або збору виникає, змінюється і припиняється за наявності підстав, встановлених податковим законодавством. Це положення має два значення. По-перше, щодо виконання податкового обов'язку закріплює принцип дозволеної поведінки. Податкове законодавство передбачає розширювальний підхід до оцінювання поведінки платника податків, згідно з яким, законними вважаються тільки ті дії, які прямо вказані податковим законодавством. По-друге, забезпечує платникові податків гарантії дотримання його прав з боку податкових органів, оскільки підстави виникнення, зміни і припинення податкових обов'язків виступають об'єктом податкового контролю.*

*Податкове правовідношення – це, перш за все, форма реалізації публічних інтересів. Крім того, імперативний характер податково-правової норми виявляється відповідно до принципів «команда – виконання» і «влада – підпорядкування».*

**Ключові слова:** податки, збори, податкове регулювання, податкові правовідносини, податкові правопорушення, податкові зобов'язання.

**Виклад основного матеріалу.** Одним з основних завдань податкової політики у зв'язку із цим є формування такої моделі правового впливу на відносини, що виникають з приводу встановлення, обчислення і сплати податків

(податкових відносин), яка давала б змогу збалансувати публічні і приватні інтереси різних учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання органами публічної влади своїх законодавчо закріплених функцій найбільш

ефективним і мінімально витратним чином, при цьому, по можливості, мінімально порушуючи право приватної власності і негативно впливаючи на розвиток економічних відносин.

Оскільки в суспільстві діють об'єктивні закони, то публічні і приватні податкові інтереси – інтереси приватних і публічних суб'єктів – існують так само об'єктивно, як і будь-які природні явища.

**Стан дослідження.** Питання забезпечення державного примусу в сфері податків і зборів були предметом наукових досліджень Л.К. Воронової, Т.О. Коломоець, А.Т. Комзюк, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришви та ін.

**Виклад основного змісту.** Публічні інтереси – це загальні інтереси, свого роду усереднювання особистих, групових інтересів, без задоволення яких неможливо, з одного боку, реалізувати приватні інтереси, а з іншого – забезпечити цілісність, стійкість і нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних прошарків нарешті, суспільства в цілому. Це офіційно визнані інтереси, що мають підтримку держави і правовий захист.

Т.О. Коломоець зазначає, що публічний інтерес є не чим іншим, як тією чи іншою сукупністю приватних інтересів [1].

Вираження публічного інтересу в податкових нормах залежить від своєчасного та об'єктивного виявлення суспільних інтересів у сфері встановлення і сплати податків. В ідеалі внутрішні механізми демократичної правової держави мають переносити інтереси платників податків на правовий ґрунт, тим самим перетворюючи їх на публічні інтереси. Тобто зміст суспільного (як інтересу суспільства) інтересу і публічного (як усвідомленого і визнаного такою державою) в ідеалі має збігатися [2].

Разом з тим, аналіз податкових правовідносин дає змогу виділити примусовий механізм, що функціонує в них. Відносини зі встановлення, введення й стягування податків і зборів, а також відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягання до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, є податковими правовідносинами. Основними в цьому випадку необхідно визнати відносини щодо встановлення і стягування податків та зборів, а інші відносини є похідними від них.

Статтею 67 Конституції України передбачена норма про обов'язок кожного сплачувати податки. Іноземні громадяни та особи без грома-

дянства користуються в Україні правами і несуть відповідальність на рівні з громадянами України, крім випадків, встановлених іншими законами або міжнародними договорами України. Це положення відповідає Загальній декларації прав людини, яка визнає, що кожна людина має обов'язки перед суспільством, в якому тільки і можливий вільний та повний розвиток особи, а також принципам Декларації права людини і громадянина.

М.П. Кучерявенко стверджує, що податкові правовідносини являють собою відносини, які виникають відповідно до податкових норм (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і юридичних фактів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів [3].

Отже, податкове правовідношення – це, перш за все, форма реалізації публічних інтересів. Крім того, імперативний характер податково-правової норми виявляється відповідно до принципів «команда – виконання» і «влада – підпорядкування». У випадках порушення обов'язків, передбачених податковим законодавством, платниками податків, податковими агентами, держава застосовує заходи примусу.

Податкові відносини зберігають владно-підлеглий характер, навіть якщо підлегла сторона (платник податків) має можливість оспорювати дії іншої сторони (податкового органу) в судовому порядку і добивається відміни небажаних для неї рішень і повної компенсації втрат.

Разом з тим дослідження юридичних норм найтісніше пов'язано з правовими відносинами. Реалізація права в житті відбувається шляхом встановлення в суспільстві різноманітних, передбачених нормами права, правовідносин між членами суспільства, між ними і державою. Не можна вивчати правові норми, абстрагуючись від правовідносин, що виникли у суспільстві. Саме у правовідносинах, що діють на практиці, перевіряється ефективність правових норм, їх відповідність/невідповідність потребам суспільства.

Важливо пам'ятати, що податкові правовідносини виникають на основі компетенційних норм і мають такі специфічні риси:

1) одним із суб'єктів вказаних правовідносин завжди виступає держава або уповноважений нею орган. Компетенційні правовідносини є публічно-правовими;

2) компетенційні правовідносини мають подвійну юридичну природу. Насамперед, вони

за своєю суттю є регульовальними, оскільки компетенційні норми покликані всесторонньо регулювати діяльність державних органів, тобто в цих правовідносинах реалізується регульовальна функція компетенційних норм;

3) разом з регульовальними правовідносинами на основі компетенційних норм виникають і охоронні правовідносини. Вони спрямовані на реалізацію заходів примусового державного впливу на суб'єктів, що порушили свої обов'язки.

Специфіка правовідносин, що виникають на основі компетенційних норм, виявляється в тому, що ці правовідносини є владними відносинами, в них реалізується державна влада. Особливістю компетенційних правовідносин можна назвати передумови їх виникнення. Однією з юридичних передумов компетенційних правовідносин є компетенційна норма права, що регулює компетенцію того чи іншого суб'єкта. Наявність у державного органу компетенції вже є передумовою для виникнення правовідношення. У сфері фінансового, податкового права, де виникають відносини влади і підпорядкування, передумовою вступу до правовідношення служать не тільки права, а й обов'язки виконувати розпорядження державних органів, що ґрунтується на законі.

Специфічним для компетенційних правовідносин є їх юридичний зміст, тобто взаємні суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів. У найзагальнішому вигляді суб'єктивне право можна охарактеризувати як тип можливої поведінки, що охороняється державою.

Компетенційні правовідносини можуть бути активними і пасивними. В активних правовідносинах на особу покладається обов'язок позитивного змісту, тобто вчинити певні дії. Правовідносини активного типу складаються в більшості випадків на підставі норм, що уповноважують або забороняють.

Чітке з'ясування того, до якого типу належить правовідношення, важливо для практичного застосування юридичних норм. Зокрема, в кожному випадку застосування норм права необхідно з'ясувати, де центр тяжиння правовідношення (у юридичних обов'язках або ж суб'єктивних правах).

Дослідження компетенційних правовідносин передбачає визначення їх об'єкта. Об'єктом компетенційних правовідносин є реалізація державно-владних функцій, тобто ті напрями діяльності державних органів, які здійснюються в компетенційних правовідносинах.

Кінцевою метою моделювання податкових відносин є вилучення частини матеріальних благ, що належать фізичним особам та організаціям, для фінансового забезпечення діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування. Сплата податку – це соціальний обов'язок, що випливає з права приватної власності. За допомогою сплати податку приватна власність служить інтересам суспільства. Саме ця особливість податкового права – примусовий характер вилучення частини доходів – і викликає протидію платників податків, що виражається в ухиленні від сплати податків.

Разом з тим ухилення від сплати податків тією чи іншою мірою існує у всіх податкових системах. Рівень його інтенсивності залежить від декількох чинників, що мають різні характеристики в різних фіскальних системах.

Класифікація причин може бути зроблена, перш за все, виходячи з їх природи. Суб'єктивним причинам властиві деякі особисті моменти, безпосередньо пов'язані з платником податків (його податковою свідомістю, відчуттям приналежності до певної соціальної групи, податковим менталітетом, усвідомленням справедливості податкової системи, рівнем освіти). Об'єктивними причинами обумовлені величина податкового тягаря, спосіб оподаткування, професійна придатність і організація податкових органів.

Одна із найбільш вичерпних класифікацій причин, що обумовлюють ухилення від сплати податку, належить французькому теоретикові П.М. Годме, який поділяє їх на чотири групи: 1) моральні причини; 2) політичні причини; 3) економічні причини; 4) технічні умови, під якими розуміється складність податкової системи.

Ухилення від сплати податків, порушення податкового законодавства зобов'язаними особами є підставою застосування уповноваженими органами державного примусу.

Все вищезазначене, на наш погляд, виділити такі основні умови необхідності застосування державного примусу в податковій сфері (решта умов – похідні від них):

- бюджетоутворювальне значення податкових доходів;
- закріплення обов'язку зі сплати податків у законодавчих актах;
- конституційний характер обов'язку сплати податків;
- наявність масового ухилення від сплати податку, що спричиняє значні збитки фінансовим інтересам держави.

Примусу в податковому праві властиві всі ознаки фінансово-правового примусу, що є одним із найважливіших аспектів функціонування права. Державний примус у податковому праві – це спосіб забезпечення фінансових інтересів держави та інших благ, що охороняються податковим законодавством, який застосовується відповідно до норм податкового законодавства шляхом прийняття нормативно-правових актів, які надають можливість застосувати право до конкретних суб'єктів податкових правовідносин у зв'язку з їх неправомірними діями.

На думку академіка НАПрН України, професора М.П. Кучерявенка, фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства набуває таких форм[3]:

- стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку;
- штрафу, що накладається податковим органом;
- пені, що стягується з платника за затримку сплати податку.

Стаття 111 Податкового кодексу України [4] регламентує види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Так, зокрема, відповідно до п. 1 ст. 111 цього Кодексу, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна [4].

Відповідно до п. 2 ст. 111 Податкового кодексу України, фінансова відповідальність застосовується у виді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [4].

На підтримку самостійності фінансової відповідальності у виділенні її ознак проводили порівняння з адміністративно-правовою відповідальністю. Так, М.П. Кучерявенко виділяє ряд особливостей фінансових санкцій, що не дають змоги ототожнювати їх із санкціями адміністративними.

По-перше, вони відрізняються за суб'єктом (якщо при адміністративних це тільки фізичні особи, то при фінансових та юридичних – і фізичні особи). По-друге, адміністративні санкції реалізуються в грошовій формі, тоді як фінансові санкції є значно ширшими за грошові. По-третє, фінансові санкції за податкові правопорушення ґрунтуються на податковому примусі, що характеризується специфічними рисами, зокрема, застосуванням фінансових

санкцій без урахування вини правопорушника (на цю ознаку ряд авторів указує як на особливість державного податкового примусу).

М.П. Кучерявенко відзначає про те, що більшою мірою за характером впливу, суб'єктом застосування і процесуальними особливостями заходи податкового примусу є адміністративно-правовими (включаючи і заходи фінансової відповідальності), хоча можуть бути і кримінально-, і дисциплінарно-правовими [3].

М.П. Кучерявенко виділяє такі ознаки заходів податкового примусу, що встановлюються нормами різних галузей права та застосовуються у сфері оподаткування:

- застосовуються як до фізичних, так і юридичних осіб;
- здійснюються для забезпечення режиму законності у сфері оподаткування й дотримання правил сплати податкових платежів, що регулюються, як правило, нормами фінансового й адміністративного права;
- механізм правового регулювання податкового примусу, що встановлює підстави і порядок застосування фінансових санкцій, адміністративно-примусових заходів впливу і заходів кримінального покарання, визначається адміністративним, фінансовим і кримінальним законодавством;
- не судове застосування заходів податкового примусу, яке здійснюється у сфері неслужбових відносин;
- система заходів податкового примусу визначається різнобічністю свого характеру: вони можуть відрізнятися за своєю значущістю, з силою впливу і масштабом застосування;
- основною метою податкового примусу 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 у межах адміністративного процесу;
- специфічний (спрощений) порядок застосування заходів податкового примусу – це порядок оперативного впливу (реагування), тобто процесуальний порядок оформлення факту застосування заходів примусу в податковій сфері, за загальним правилом, пов'язаний з провадженням меншого кола процесуальних дій, ніж, наприклад, здійснення заходів примусу



сового 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;

– при застосуванні 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 в чинному законодавстві [3].

У контексті поданого вище визначення податкового примусу варто звернути увагу на його співвідношення із поняттям адміністративного примусу. Адміністративним примусом, як вважає А.Т. Комзюк, є застосування відповідними суб'єктами до осіб, які не перебувають у їх підпорядкуванні, незалежно від волі й бажання останніх, передбачених адміністративно-правовими нормами заходів впливу морального, майнового, особистісного (фізичного) та іншого характеру з метою охорони відповідних суспільних відносин шляхом попередження і припинення правопорушень, а також покарання за їх вчинення [5].

Тому, на нашу думку, перелічені вище ознаки податкового примусу є компіляцією загальних ознак правового й адміністративного примусу і не можуть бути підставою виділення як однопорядкового правового явища поряд з наявними видами правового примусу. Характеризуючи адміністративний примус у фінансовому праві, Т.О. Коломоець справедливо вказує на його можливі різноманітні форми прояву. Але примус у фінансовому, податковому, інформаційному, митному та інших галузях права об'єднаний основними спільними ознаками, а саме участю в зазначених відносинах носія державно-владних повноважень, субординаційним методом взаємовідносин, імперативним характером нормативних приписів, позасудовим порядком застосування [6].

Проте, навіть обґрунтувавши характеристики податкового примусу, який застосовується за невиконання або неналежне виконання обов'язку, що зазначений у фінансово-правовій чи податковій нормі, чи можна говорити про новий вид юридичної відповідальності? Адже що є юридичною відповідальністю і який її зв'язок із примусом? Юридична відповідальність – це виконання обов'язку на основі державного примусу або прирівняного до нього суспільного примусу. Юридична відповідальність у пози-

тивних правовідносинах – це не сам по собі акт примусу, а опосередковане державним примусом виконання обов'язку. Центральним і головним змістом відповідальності є примус до дотримання існуючих, встановлених законом і волею сторін обов'язків, а також повага до прав, що кореспондують вказаним обов'язкам.

Під юридичним обов'язком розуміється необхідність певної поведінки, що обумовлена вимогами, які містяться в нормах права і забезпечені державним примусом. Як зазначає О. Лейст, юридичні обов'язки – це «суспільна необхідність поведінки».

**Висновки.** Отже, податково-правовий примус – це вплив, що здійснюється податковими органами, їх посадовими особами на зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податків за допомогою застосування до них у встановленому процесуальному порядку примусових заходів, передбачених податковим законодавством і пов'язаних з настанням для них негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування.

Активний розвиток податкових відносин вимагає чіткого регулювання, і цю функцію може виконати тільки право. В умовах ринкової економіки підвищується роль права як інструменту державного регулювання суспільних відносин, у тому числі і в управлінні поведінкою суб'єктів податкових правовідносин.

Крім того, необхідно усвідомити, що сучасна держава є податковою державою, оскільки вона здійснює свої видатки здебільшого за допомогою податків.

Вищевикладене дає змогу говорити про те, наскільки важливий і актуальний системний підхід до процесу здійснення державного примусу у сфері податків і зборів, відповідно до якого, можна повніше та глибше досліджувати взаємозв'язок публічних і приватних інтересів у податкових правовідносинах зокрема і в податковій політиці країни в цілому.

Отже, які б не були умови реалізації податкової політики, податкової системи і податкового законодавства в державі, необхідність застосування податково-правового примусу не викликає сумніву.

Таким чином, зрушення на користь публічних інтересів і розширення у зв'язку із цим обов'язків зобов'язаних суб'єктів у податковій сфері спричиняють необхідність застосування державного примусу.

**Список використаних джерел:**

1. Коломоець Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України : теорія, досвід та практика реалізації : монографія; за ред. В. К. Шакарупи. Запоріжжя : Поліграф, 2004. 403 с.
2. Соловйов В.А. Питання балансу публічного та приватного інтересу в податковому праві. *Фінансове право*. 2002. № 4. С. 34.
3. Податкове право України: Кредитно-модульний курс : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва та ін.; за ред. Л.К. Воронової, М.П. Кучерявенка]. К. : Правова єдність, 2009. 485 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. *Голос України*. 2010. № 229.
5. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації : монографія / [за заг. ред. проф. О.М. Бандурки]. Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2002. 336 с.
6. Коломоець Т.О. Щодо питання визначення адміністративно-правового примусу. *Держава і право*. К. : Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2003. Вип. 19. С. 258–265.

**Bezzubov D. O., Bohatykh D. S. Organizational and legal principles of ensuring state coercion in the field of taxes and fees**

*This article describes the organizational and legal principles of state coercion in the field of taxes and duties.*

*Tax legislation considers the tax obligation as a model, a certain sample of lawful behavior of persons who have to pay taxes and fees.*

*Tax collection is the procedure for payment and collection of taxes (fees) established by tax legislation. In turn, it should be noted that tax collection is compulsory in case of non-payment or incomplete payment of the tax (collection) within the term established by law by means of levy on the taxpayer's or tax agent's funds, which are in accounts in commercial banks, as well as other property.*

*Tax legislation considers the tax obligation as a model, a certain sample of lawful behavior of persons who have to pay taxes and fees. At the same time, the legislative consolidation of the composition of legal facts that underlie the emergence, change and termination of the obligation to pay tax and fee, as well as the mechanism of fulfillment of the corresponding obligation, adds transparency to taxation, which enables the obliged persons to clearly see the boundaries its legal status in property relations with the state.*

*At the same time, the obligation to pay a tax or fee arises, changes and terminates if there are grounds established by tax legislation. This provision has two meanings. First of all, the principle of permissible behavior is established in relation to the fulfillment of tax obligations. The tax legislation provides for an expansive approach to the assessment of the taxpayer's behavior, according to which only those actions that are directly specified by the tax legislation are considered legal. Secondly, it provides the taxpayer with guarantees of compliance with his rights by tax authorities, since the grounds for the emergence, change and termination of tax obligations are the object of tax control.*

*The tax legal relationship is, first of all, a form of realization of public interests. In addition, the imperative character of the tax-legal norm is revealed in accordance with the principles of «command - execution» and «power - subordination».*

**Key words:** taxes, fees, tax regulation, tax legal relations, tax offenses, tax obligations.