

УДК 342.9

Д. П. Дорошенко
докторант*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого***ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО ПРИМУСУ**

Актуальність теми. У Податковому кодексі України закріплено низку заходів примусу, застосування яких завжди пов'язане з обмеженням прав платників податків. Незважаючи на проведення численних наукових досліджень примусу в податковому праві, дотепер відсутнє цілісне уявлення про поняття та сутність останнього. Крім того, нині в науці податкового права усталеними є підходи поділу заходів податкового примусу на три групи: забезпечувальні, стягнення податкового збору (правопоновлення), відповідальність, а також на дві групи: правопоновлювальні та каральні. Водночас науковці по-різному відносять той чи інший захід примусу до певної групи, тобто спостерігається відсутність цілісного, єдиного бачення системи заходів примусу у сфері оподаткування, що є безумовним недоліком, оскільки без цього неможливі ефективна реалізація та вдосконалення податкового законодавства України.

Сутність податково-правового примусу виражається в його функціях, дослідження яких дозволяє виокремити напрями правового впливу на зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин. Функції податково-правового примусу дозволяють поставлену законодавцем у податково-правових нормах мету перевести в реальну площину і виявити кінцевий результат, визначивши магістральні шляхи впливу всієї системи примусових заходів на платників податків. В аспекті правового регулювання податкових відносин цим обумовлюється необхідність законодавчого закріплення та подальшого вдосконалення інституту податково-правового примусу, основна сфера дії якого поширюється на випадки скоєння податкових правопорушень, маючи на меті активну протидію останнім і поновлення порушеного публічного інтересу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремих проблемам податкового примусу присвячені дисертаційні роботи та монографічні дослідження таких науковців, як: Н.А. Саттарова [1], Ю.О. Ровинський [2], О.М. Дуванський [3], А.М. Тимченко [4], Н.В. Гребенюк [5] та ін. Незважаючи на особливий науково-практичний інтерес, все ж ще не розроблено науково обґрунтованої концепції системи заходів державного примусу у сфері оподаткування та чітко не визначено поняття податково-правового примусу.

Тому метою статі є встановлення функцій, які виконує податковий примус.

Виклад основного матеріалу. Функції державного примусу обумовлені функціями держави і права. Д.В. Вінницький пропонує розрізняти функції, які мають змістовний та інструментальний характер. Змістовні функції податкового права виражають його соціальне призначення, інструментальні функції (статична, динамічна, охоронна) притаманні його окремим елементам. До змістовних функцій податкового права науковець відносить: функцію розподілу тягаря публічних витрат і функцію регулювання соціальних і економічних процесів. Змістовні функції податкового права найбільш вирішальним чином впливають на його предмет і його юридичні характеристики як цілісної системи, а інструментальні функції дають додаткові підстави для диференціації предмета і системи податкового права. На відміну від змістовних, інструментальні функції податкового права не відрізняються оригінальністю і мають допоміжний характер. До таких функцій належать регулятивно-статична, регулятивно-динамічна й охоронна функції, які властиві різним інститутам податкового права. Змістовні функції податкового права є інтегративним результатом взаємодії його окремих інститутів, тобто результатом реалізації на рівні окремих елементів системи податкового права, притаманних цим елементам інструментальних функцій [6, с. 360].

Як елементи системи функцій державного примусу виступають: регулятивна, право-обмежувальна (каральна, штрафна), попереджувальна (превентивна), відновлювальна, правозабезпечувальна, оцінна, стимулююча, виховна [7, с. 14].

Н.В. Гребенюк функції податково-правового примусу визначає як напрями його впливу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, який завдяки застосуванню уповноваженим контролюючим органом або судом відповідних примусових податково-правових заходів забезпечує захист законності, реалізацію приписів податково-правових норм і гарантування публічного і приватного інтересів у сфері оподаткування. Н.В. Гребенюк функції податково-правового примусу поділила на загальні (стимулюючу, регулюючу, охоронну, виховну), що притаманні податково-правовому примусу загалом, та спеціальні (превентивну, припинення, правопоновлювальну, покарання), що виявляються під час здійснення відповідних заходів податково-правового примусу. На думку науковця, застосування

конкретних заходів податково-правового примусу не обмежується виконанням ними лише однієї функції в системі регулятивного впливу на поведінку платників податків. Вони одночасно можуть здійснювати декілька функцій, що визначаються за принципом: одна спеціальна функція, яка стає центральною у відповідному заході примусу, та загальні функції, яким відводиться допоміжна роль і з яких найбільше виділяється стимулююча функція. Показано, що стимулююча функція, незважаючи на її загальний характер, посідає особливе місце у функціональній структурі податково-правового примусу. Усі примусові заходи спрямовані на стимулювання правомірної поведінки, належне виконання платником податків власних обов'язків, формування за допомогою відповідних засобів мотивів, що спонукають особу співвідносити свої дії з вимогами правових норм. Цим забезпечується публічний інтерес у сфері оподаткування й сукупний ефект від застосування заходів податково-правового примусу [5, с. 7, 8].

Виділення функцій будь-якого з видів державного примусу залежить від тих цілей, на які спрямовано їх реалізацію. Мета є головним чинником у виокремленні та проведенні розподілу функцій податково-правового примусу, оскільки саме мета окреслює запланований результат, який прагне отримати суб'єкт нормотворення, встановлюючи відповідні правові норми і запроваджуючи конкретні примусові заходи.

На наше переконання, до елементів системи функцій податково-правового примусу входять: регулятивна, штрафна, стимулююча та виховна функції. Превентивну функцію державний примус у сфері оподаткування не може виконувати, оскільки заходи примусу застосовуються лише в разі порушення норми податкового законодавства, а не як превенція, бо застосуванню примусу має передувати конкретна підстава, якою є правопорушення – несплата податку, наявність податкового боргу. Будь-які заходи примусу, передусім, спрямовані на відновлення прав уповноваженої особи, а саме – держави та територіальних громад, застосовуються для забезпечення виконання проігнорованого обов'язку, «метою є відновлення порушеного суб'єктивного права та, за загальним правилом, не містять суспільного осуду поведінки порушника.

Крім того, виокремлення каральної функції податково-правового примусу, на наше переконання, взагалі суперечить сутності примусу, оскільки останній не є і не може бути каральним, бо кару не варто ототожнювати з відплатою. Кара властива всім видам покарання, і цією ознакою вона відокремлює кримінально-правовий примус від усіх інших видів примусу. Кара є реакцією держави на винне суспільно-небезпечне діяння і передбачає максимальний обсяг правообмежень. Кара – це

встановлене кримінальним законом позбавлення соціальних, матеріальних та інших благ за вчинений злочин, що спричиняє страждання морального та фізичного характеру. Справедливо зауважує А.І. Фатхутдінов, що кара – це сутність покарання, його основна властивість, без якої покарання як певне соціальне явище втрачає будь-який сенс. Застосування покарання означає цілеспрямовану діяльність із реалізації кари, тобто правообмежень і поневірянь як матеріальних носіїв державного осуду злочинця і докору особі, яка його вчинила. Кара – не самоціль покарання, а «мета-засіб» досягнення основних його цілей [8, с. 8].

Висновок. Не применшуючи важливості проведених досліджень, вважаємо, що елементами системи функцій державного примусу, зокрема і в сфері оподаткування, є: регулятивна, штрафна, стимулююча та виховна функції. Превентивну функцію державний примус у сфері оподаткування не може виконувати, тому що заходи примусу застосовуються лише в разі порушення норми податкового законодавства. Функції податково-правового примусу є напрямками його впливу на поведінку зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин, який завдяки застосуванню уповноваженим контролюючим органом або судом відповідних примусових податково-правових заходів забезпечує захист законності, реалізацію приписів податково-правових норм і гарантування публічного і приватного інтересів у сфері оподаткування.

Література

1. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: дисс. ... д. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Н.А. Саттарова ; Всерос. гос. налог. акад. – М., 2006. – 493 с.
2. Ровинський Ю.О. Державний примус у системі фінансового права України : [моногр.] / Ю.О. Ровинський. – Запоріжжя : КПУ, 2011. – 404 с.
3. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.М. Дуванський ; НУ «Юридична академія імені Ярослава Мудрого». – Х., 2012. – 206 с.
4. 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 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 210 с.
5. 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 ун-т, Запоріжжя, 2017. – 23 с.
6. Винницький Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : дисс. ... д. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Д.В. Винницький ; Уральская государственная юридическая академия. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

7. Макареико Н.В. Государственное принуждение в механизме обеспечения экономической безопасности : теоретические и прикладные проблемы : автореф. дисс. ... д. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / Н.В. Макареико ; Нижегородская академия МВД России. – Нижний Новгород, 2016. – 68 с.

8. Фатхутдинов А.И. Цели наказания и правовое регулирование механизма их достижения по УК РФ : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 «Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право» / А.И. Фатхутдинов ; Казанский гос. ун-т. – Казань, 2003. – 25 с.

Анотація

Дорошенко Д. П. Функції податково-правового примусу. – Стаття.

Стаття присвячена встановленню системи функцій податкового примусу. Автор дійшов висновку, що до елементів системи функцій податково-правового примусу входять: регулятивна, штрафна, стимулююча та виховна функції. Доведено, що превентивну функцію державний примус у сфері оподаткування не може виконувати, оскільки заходи примусу застосовуються лише в разі порушення норми податкового законодавства, а не як превенція.

Ключові слова: сплата податків, платник податків, примус, податковий примус, функції податкового примусу.

Аннотация

Дорошенко Д. П. Функции налогово-правового принуждения. – Статья.

Статья посвящена определению системы функций налогового принуждения. Автор пришел к выводу, что к элементам системы функций налогово-правового принуждения относятся: регулятивная, штрафная, стимулирующая и воспитательная функции. Доказано, что превентивную функцию государственное принуждение в сфере налогообложения не может выполнять, поскольку меры принуждения применяются только в случае нарушения нормы налогового законодательства, а не как превенция.

Ключевые слова: уплата налогов, налогоплательщик, принуждение, налоговое принуждение, функции налогового принуждения.

Summary

Doroshenko D. P. Functions of tax and legal coercion. – Article.

The article is devoted to establishment of a system of functions of tax enforcement. The author came to the conclusion that the elements of the system function of the tax law framework are: regulatory, penalty, incentive and educational functions. It is proved that the preventive function of state coercion in the sphere of taxation is unable to perform because coercive measures are only applied in case of violation of tax legislation, not as prevention.

Key words: taxes, tax payer, coercion, tax enforcement, tax coercion.