

**Маринчак Н.Є.**

*Суддя Вищого адміністративного суду України*

## **ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНИХ ЗАХОДІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ**

Наразі в нашій країні провадиться реформування податкових відносин. У той же час прийняття Податкового кодексу України залишило без належного вирішення низку проблемних питань, що стосуються справляння податків, і зокрема, тих, що пов'язані із реалізацією забезпечувальних заходів у податковому праві. Як справедливо зазначив Конституційний Суд України у Рішенні від 24 березня 2005 року за № 2-рп/2005 «виконання конституційного обов'язку, передбаченого статтею 67 Конституції України, реалізується сплатою кожним податків і зборів. Встановлення системи оподаткування, податків і зборів, їх розмірів та порядку сплати є виключно прерогативою закону. При унормуванні цих суспільних відносин держава має право визначати механізми, які забезпечують платником належну сплату податків і зборів». Однак сьогодні ми спостерігаємо відсутність у Податковому кодексі України як чітких критеріїв для встановлення вичерпного переліку засобів забезпечення виконання податкового обов'язку і їх відмежування від інших примусових заходів, застосування яких пов'язується із невиконанням зобов'язаними суб'єктами податково-правових норм, так і дієвого механізму забезпечувальної дії окремих способів, застосування яких супроводжується істотним обмеженням прав платників податків як власників.

Втім правова цінність забезпечувальних заходів є неочевидною. Як справедливо вказує В.В. Кириченко, це полягає в тому, що їх застосування дозволяє без використання механізму відповідальності впливати на поведінку платників податків, забезпечити необхідну ступінь реалізації обов'язків платників податків. Тож очевидно, що у сучасних умовах зростає потреба в розробці цілої низки питань, що стосуються правової природи забезпечувальних заходів.

Як вбачається, за своєю правовою природою забезпечувальні заходи є додатковими гарантіями виконання зобов'язаним суб'єктом покладеного на нього законом податкового обов'язку. При цьому залежно від предмету правового регулювання тієї чи іншої галузі права забезпечувальні заходи набувають відповідних специфічних рис, оскільки «використання певною галуззю загальноправових забезпечувальних заходів тягне ту чи іншу модифікацію змісту відповідних заходів, що також зумовлено специфікою правового режиму регулювання суспільних відносин». У податковому праві забезпечувальні заходи спрямовані на забезпечення виконання податкового обов'язку.

У той же час аналіз юридичної літератури переконує у тому, що вчені по-різному підходять до визначення об'єкту забезпечення. Наприклад,

Є.О. Імикшенова об'єктом забезпечувальної дії вважає виконання обов'язків по сплаті податків і зборів, що включає два види юридично значимих дій – добровільне виконання зобов'язаним суб'єктом покладеного на нього податкового обов'язку (сплату податкових платежів) і її примусове виконання податковими органами (стягнення податкових платежів). Н.І. Хімичева О. У. Латипова пов'язують забезпечення лише з обов'язком зі сплати податків і зборів. В.В. Кириченко говорить про те, що кожний з елементів податкового обов'язку можна вважати самостійним безпосереднім об'єктом відповідних способів забезпечення. П.М. Дуравкін наполягає також і на можливості забезпечення погашення податкового боргу.

На наше переконання, з огляду положення Податкового кодексу України доцільно розмежовувати загальний і родовий об'єкти забезпечувальних заходів. Приміром, у п. 14.1.155. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України податкова застава названа як спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. У такому визначенні міститься вказівка на об'єкт забезпечувального впливу, а саме – сплату платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. Що стосується адміністративного арешту майна, то а за п. 94.1. ст. 94 адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Отже, за такого підходу об'єктом мають визнаватися обов'язки платника податків, визначені законом. Зокрема, згідно із п. 94.2. ст. 94 Податкового кодексу України адміністративний арешт застосовується у разі коли: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, торгові патенти, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; 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 особам; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається у податкову заставу.