



определением исключительных случаев отклонения от принципов состязательности в публичных интересах.

Выводы. На основании вышеуказанного можно сделать вывод, что принцип состязательности в хозяйственном судопроизводстве должен быть направлен на такое построение судопроизводства, при котором полномочия суда по разрешению спора отделены от функций и полномочий сторон. Суд обязан обеспечивать справедливое и беспристрастное разрешение спора, предоставляя сторонам равные возможности для отстаивания своих позиций. При этом суд должен лишь направлять и дополнять деятельность сторон, но ни при каких обстоятельствах не подменять их. Реализация принципа состязательности связана непосредственно с выполнением задач судопроизводства, влияет на оперативность и эффективность судебной защиты.

Список использованной литературы:

1. Хозяйственный процессуальный кодекс Украины : Закон Украины от 06.11.1991 г. № 1798-ХП // Ведомости Верховного Совета Украины. – 1992. – № 6 – Ст. 56.
2. Ермакова Е.П. Концепция роли суда в доказывании по гражданским делам в современном российском праве и праве зарубежных стран / Е.П. Ермакова // Российский судья. – 1998. – № 1. – С. 57–58.
3. Лунін С. Поняття принципу змагальності у судовому процесі / С. Луин // Право України. – 2010. – № 3. – С. 126–133.
4. Лунін С. Принцип змагальності сторін як конституційна гарантія справедливого судочинства в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.10 / С.В. Луин. – К., 2011. – 220 с.
5. Салогубова Е.В. Римский гражданский процесс / Е.В. Салогубова ; под. ред. М.К. Треушников. – М.: Городец, 1997. – 141 с.
6. Рязановский В.А. Единство процесса / В.А. Рязановский. – М.: Городец, 2005. – 78 с.
7. Кудрявцева Е.В. Судебное решение в английском гражданском процессе / Е.В. Кудрявцева. – М.: Городец, 1998. – 296 с.

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА ЗАЛОГА В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ (НАЛОГОВОГО ЗАЛОГА): СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ И РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Алла ОЛЕЙНИК,

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры хозяйственного и гражданского права и процесса
Донецкого университета экономики и права

Summary

The legal nature of pledge in the tax relations (tax pledge) Ukraine and Republic of Belarus is investigated. The norms of current legislation regulating the mechanism of tax pledge using by State tax service agencies are analyzed. To achieve set goal and performance of tasks of the research in the article are used the following methods: 1) comparative; 2) logical; 3) the method of analysis. It has been proposed further improvements in the legal national tax legislation.

Key words: property of taxpayer, body of state tax service, tax pledge, tax payer, tax obligation, report of property.

Аннотация

В статье исследована правовая природа залога в налоговых отношениях (налогового залога) Украины и Республики Беларусь. Проанализированы нормы действующего законодательства, регулирующие применение залога органами государственной налоговой службы. Для достижения поставленной цели и выполнения задач исследования использованы следующие методы: 1) компаративный; 2) логический; 3) анализ. Предложено дальнейшее усовершенствование правового национального налогового законодательства.

Ключевые слова: имущество налогоплательщика, орган государственной налоговой службы, налоговый залог, налогоплательщик, налоговое обязательство, опись имущества.

Постановка проблемы. Нормативно-правовое закрепление залога в налоговых отношениях и его детализация, являются важными составляющими в процессе обеспечения поступлений налоговых платежей в бюджет каждого государства. Однако лишь наличие нормативно-установленных правил поведения налогоплательщиков не означает, что налоги и сборы (иные обязательные платежи) будут уплачены своевременно и в полном объеме. Именно поэтому законодательство многих цивилизованных стран мира регламентирует залог в налоговых отношениях, однако степень данной регламентации различна. Несмотря на то, что нормы, регулирующие указанные отношения, имеют различную структуру, порядок изложения и понятийный аппарат, их целью является обеспечение своевременности и полноты налоговых поступлений, а равно пополнение доходной части бюджетов всех уровней.

Актуальность темы. Ст. 67 Конституции Украины от 28.06.1996 г. (с изменениями и дополнениями) устанавливает обязанность каждого платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Одновременно указанная конституционная норма регламентирует, что все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном состоянии и доходах за прошлый год в порядке, установленном законом [2, с. 141]. Аналогичная конституционная норма отражена в Конституции Республики Беларусь от 15.03.1994 г. (с изменениями и дополнениями). Так, в соответствии со ст. 56 указанного Основного Закона, граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей [3]. Изложенное выше дает основание для выводов о том, что обязанность уплачивать налоги, сборы, пошлины и иные платежи в обоих государствах явля-



ется конституционной обязанностью. В конституционных нормах указанных государств прослеживается отражение конституционного принципа равенства налогообложения, который заключается в том, что налоговое бремя должно распределяться равным образом; каждый налогоплательщик находится в равном положении перед налоговым законом, отсутствует статусная или иная дифференциация в налоговой сфере.

На сегодняшний день в Украине существует одно специальное комплексное исследование правового регулирования налогового залога, содержащее анализ правовой природы налогового залога в Украине и зарубежных странах с применением компаративного метода [1]. Отдельные вопросы правового регулирования обеспечения исполнения налоговой обязанности были рассмотрены в трудах ученых Украины, среди которых З.Н. Будько, Д.В. Винницкий, А.Н. Дуванский, М.К. Золотарева, М.В. Карасева, В.В. Кириченко, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, В.В. Лукьянов, С.Г. Пепеляев, И.Л. Самсин, К.Ю. Тотьев, А.А. Храбров и др. Но труды указанных авторов не содержат исследования правовой природы залога в налоговых отношениях (налогового залога) на основании сравнительной характеристики законодательства Украины и Республики Беларусь с применением компаративного и сравнительно-правового методов. Таким образом, данный вопрос является своевременным и актуальным в теоретическом и прикладном аспекте как в Украине, так и в Республике Беларусь.

Целью статьи являются сопоставление законодательных актов, отражающих правовую природу залога в налоговых отношениях (налогового залога) в Украине и Республике Беларусь, а также разработка предложений для оптимизации норм указанного законодательства.

Изложение основного материала исследования. Основными нормативно-правовыми актами, регулирующими отношения, возникающие в сфере уплаты налогов и сборов, в частности устанавливающими перечень налогов и сборов, порядок их администрирования, права и обязанности налогоплательщиков, компетенцию контролирующих органов, полномочия

и обязанности их должностных лиц во время осуществления налогового контроля, являются Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (с изменениями и дополнениями) и Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 (с изменениями и дополнениями). В Украине залог в налоговых отношениях имеет название «налоговый залог». Данный термин является удобным, поэтому далее по тексту залог, возникающий в рамках налоговых правоотношений, будет именоваться налоговым залогом. Налоговый залог в Украине – это способ обеспечения уплаты налогоплательщиком денежного обязательства и пени, которые не уплачены им в срок, определенный Налоговым кодексом Украины (пп. 14.1.155 п. 14.1. ст. 14). Имущество налогоплательщика, имеющего налоговый долг, передается в налоговый залог с целью обеспечения исполнения налогоплательщиком своих обязанностей, определенных данным Кодексом. Право налогового залога возникает на основании указанного Кодекса и не требует письменного оформления (п. 88.1 ст. 88) [4]. В Республике Беларусь залог в налоговых отношениях имеет название «залог имущества» и регулируется ст. ст. 49 и 50 Налогового кодекса Республики Беларусь. Так, ст. 49 указанного выше нормативно-правового акта определено, что одним из способов обеспечения исполнения обязательств по налогам, сборам, пошлине и пене является залог имущества. Ст. 50 данного законодательного акта определяет, что в случае изменения сроков исполнения налогового обязательства, уплаты пеней обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней может быть обеспечена залогом. Договор о залоге имущества заключается между залогодателем-плательщиком (иным обязанным лицом) и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица). К договору о залоге применяются правила, предусмотренные законодательством для данного вида договора. Залогодатель не вправе отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распоряжаться им без согласия залогодержателя [5]. Различие между

отношениях (далее – налоговый залог) носит принципиальный характер. В Республике Беларусь налоговый залог возникает на основе принципа добровольности (*диспозитивный налоговый залог*), а Украине – на основе принципа обязательности (*императивный налоговый залог*), соответственно, различаются и сферы применения налоговых залогов разного вида. Диспозитивный налоговый залог может применяться только в случае, если залогодатель (налогоплательщик или третье лицо) заинтересован в передаче имущества в налоговый залог. Такая заинтересованность может возникнуть, если налогоплательщик получает в рамках налоговых правоотношений какие-либо преимущества в виде изменения сроков уплаты налогов. Очевидно, что в других ситуациях, когда, например, речь идет о возможном неисполнении налогоплательщиком налогового обязательства, диспозитивный налоговый залог вряд ли может возникнуть, так как налогоплательщик или третье лицо в такой ситуации не заинтересованы в заключении договора залога. Диспозитивный налоговый залог оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Как правило, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах страны, к правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства. Императивный налоговый залог применяется для обеспечения исполнения налоговой обязанности при неисполнении налоговой обязанности более десяти дней. Данный вид налогового залога возникает на основании закона и не требует оформления договора между органом государственной налоговой службы и налогоплательщиком. Следует отметить, что в Украине налоговый залог может быть применен органом государственной налоговой службы лишь при наличии у налогоплательщика налогового долга (данная позиция отражена в Решении Конституционного Суда Украины от 24.03.2005 г. № 2-рп/2005 (далее – Решение № 2-рп/2005). В указанном решении отмечено, что законодатель, приравнявая непредставление налоговой декларации к факту неуплаты



налогового обязательства, вышел за пределы Конституции Украины, поскольку факт непредставления налоговой декларации не свидетельствует о существовании у налогоплательщика налогового обязательства, а тем более налогового долга [6, с. 674].

На наш взгляд, с указанной позицией Конституционного Суда Украины невозможно не согласиться, так как автоматическое ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика в силу возникновения налогового залога являлось явно чрезмерной мерой публичного реагирования за непредставление налоговой декларации, что негативно отражалось на принципе баланса частных и публичных интересов. Указанный подход к определению оснований для возникновения императивного налогового залога (наличие налогового долга) представляется нам наиболее правильным. С целью всестороннего раскрытия правовой природы налогового залога, на наш взгляд, необходимо обратить внимание на соотношение понятий «залог» и «налоговый залог». На необходимости разграничения гражданско-правового залога и налогового залога акцентировал внимания Высший арбитражный суд Украины в Разъяснении «О некоторых вопросах практики разрешения споров, связанных с применением Закона Украины «О залоге» от 24.12.1999 г. № 02-5/602 (с изменениями и дополнениями). Пункт 16 данного Разъяснения определено, что «налоговый залог следует отличать от залога, который, в соответствии со ст. 1 Закона Украины «О залоге», является одним из способов обеспечения исполнения гражданско-правовых обязательств» [7]. Ученый-цивилист М.Н. Сибилев также подчеркнул, что, «поскольку налоговый закон регулирует исключительно публично-правовые отношения, он не может рассматриваться даже в части, посвященной налоговому залого, как содержащей специальные нормы, генетически связанные с залогом как способом обеспечения исполнения частных правовых обязательств» [8, с. 58].

Поскольку оба указанных залога используются при регулировании принципиально разных сфер правоотношений (залог – в сфере частно-правовых отношений, а налоговый залог – в сфере публично-правовых отноше-

ний), особенности их предмета должны определяться соответствующими специальными законами.

Целесообразно обратить внимание на объект обеспечения налогового залога как в Украине, так и в Республике Беларусь. Как определялось ранее, налоговый залог в Украине – это способ обеспечения уплаты налогоплательщиком денежного обязательства и пени, не уплаченных налогоплательщиком в срок, определенный Налоговым кодексом Украины. Законодатель Украины пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины определил понятие «денежное обязательство налогоплательщика» как сумму денег, которую налогоплательщик должен уплатить в соответствующий бюджет как налоговое обязательство и/или штрафную (финансовую) санкцию, которая налагается на налогоплательщика в связи с нарушением требований налогового законодательства и иного законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, а также санкции за нарушение законодательства в сфере внешнеэкономической деятельности. Также следует отметить, что законодатель Республики Беларусь определил, что залогом может быть обеспечена *обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней* в случае изменения сроков исполнения налогового обязательства.

Выводы. Вышеизложенное дает основания полагать, что в обоих государствах, несмотря на различия в нормативно-правовом изложении и порядке применения, налоговый залог по своей правовой природе является способом обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов иных обязательных платежей (*налоговой обязанности* – в узком понимании данного термина).

Таким образом, общими чертами налогового залога в Украине и Республике Беларусь являются следующие:

1. Налоговый залог в Украине и Республике Беларусь является способом обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов иных обязательных платежей (*налоговой обязанности* – в узком понимании данного термина).

2. Наличие в специальных законодательных актах обоих государств правовых норм, регламентирующих, что при залоге имущество может

оставаться у залогодателя либо предоставляться за счет средств налогоплательщика органу государственной налоговой службы с возложением на последнего обязательств по обеспечению сохранности имущества, переданного в залог.

3. Законодательство и Украины, и Республики Беларусь предусматривает, что заключение любых сделок относительно имущества, переданного в налоговый залог, в том числе сделок с целью погашения сумм налоговой задолженности, может осуществляться только с согласия органа государственной налоговой службы.

На наш взгляд, согласование операций с залоговым имуществом должно в равной степени вызывать интерес как у налогоплательщика, так и в органа государственной налоговой службы, поскольку для налогоплательщика это практически единственный путь к ликвидации/предотвращению возникновения налогового долга, а для органа государственной налоговой службы – определенная гарантия платежеспособности налогоплательщика. Как результат – своевременное поступление денежных средств в доходную часть бюджетов всех уровней.

Принципиальными отличиями данного обеспечительного способа в Украине и Республике Беларусь являются следующие:

1. По виду: в Украине – императивный налоговый залог (возникающий в силу Закона, не требующий документального оформления, не зависящий от волеизъявления сторон). Следует отметить, что право налогового залога не является субъективным правом органа государственной налоговой службы, которое последний может реализовать, а может не реализовать. Орган государственной налоговой службы обязан зарегистрировать налоговый залог при наличии у налогоплательщика налогового долга сроком более десяти календарных дней; в Республике Беларусь – диспозитивный налоговый залог (возникающий в силу договора, зависящий от волеизъявления сторон).

2. По основаниям возникновения: в Украине – наличие у налогоплательщика налогового долга; в Республике Беларусь – изменение сроков исполнения налогового обязательства, уплаты пеней.



3. По отраслевому правовому регулированию: в Украине – налоговый залог регулируется исключительно нормами налогового законодательства. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, а также к налоговым, бюджетным отношениям гражданское законодательство не применяется [9, с. 357]; в Республике Беларусь – налоговый залог регулируется нормами налогового законодательства, а также к договору о залоге применяются правила, предусмотренные законодательством для данного вида договора (в том числе нормы гражданского законодательства).

4. По нормативно-правовому изложению объекта обеспечения: в Украине – это способ обеспечения уплаты налогоплательщиком денежного обязательства и пени, которые не уплачены им в срок, определенный Налоговым кодексом Украины; в Республике Беларусь – способ обеспечения исполнения налогового обязательства, уплаты пеней.

Большинство ученых, изучающих проблемы налогового права, выступают оппонентами использования термина «налоговое обязательство», подчеркивая публично-правовую природу налоговой обязанности. По мнению М.П. Кучерявенко, Е.У. Латыповой, с которыми стоит согласиться, не совсем точным является применение термина «обязательство» относительно правоотношений, регулируемых императивными нормами [10, с. 172; 11, с. 53]. На наш взгляд, учитывая, в науке финансового права положения относительно властно-имущественного характера налоговых отношений, в частности непосредственно связанных с уплатой налогов, сборов, иных обязательных платежей (в том числе и способов обеспечения их уплаты), имеют аксиоматический характер. Следует рассматривать налоговый залог как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности (обязанности по уплате налогов и сборов, иных обязательных платежей). Данная авторская позиция (предложение) может быть применена для оптимизации норм налогового законодательства как в Украине, так и в Республике Беларусь, поскольку, как нам представляется, концептуально некорректно изложены определения по-

нятия, а также содержание налогового залога в Украине и залога имущества в налоговых отношениях в Республике Беларусь. Правильное определение понятийно-категорийного аппарата на нормативно-правовом уровне имеет огромное как теоретическое, так и практическое значение, так как устранит разногласия в научных позициях и неудобства в правоприменительной деятельности в обоих государствах.

Список использованной литературы:

1. Олійник А.Р. Правове регулювання податкової застави в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / А.Р. Олійник ; Класич. приват. ун-т. – Запоріжжя, 2011. – 224 с.
2. Конституція України зі змін та доп. : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.
3. Конституция Республики Беларусь от 15.03.1994 г. (по состоянию на 26.10.2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://by-law.narod.ru/index02.html>
4. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (по состоянию на 26.10.2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-175>.
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 г. № 166-3 (по состоянию на 26.10.2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.tamby.info/kodeks/nk.htm>.
6. Справа про податкову заставу : Рішення Конституційного Суду України від 24.03.2005 р. № 2-рп/2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 13. – С. 674–686.
7. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням Закону України «Про заставу» : Роз'яснення Вищого арбітражного суду України від 24.12.1999 р. № 02-5/602 (зі змінами) // Вісник Вищого арбітражного суду України. – 2000. – № 1. – С. 63–66.
8. Сібільов М.М. Наслідки використання правових засобів приватного права при регулюванні публічно-правових відносин / М.М. Сібільов // Проблеми законності : респ. міжвідом. наук. зб. / відп. ред. В. Тацій. – Х. : НЮАУ, 2001. – Вип. 50. – С. 55–62.

9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. (станом на 26.10.2015 р., зі змін та доп.) // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № № 40–44. – С. 356–590.

10. Кучерявенко Н.П. Налоговое право : [учебник для студ. высш. учеб. завед.] / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.

11. Латыпова Е.У. К вопросу о соотношении обязанности и обязательства по уплате налогов и сборов / Е.У. Латыпова // Финансовое право. – 2004. – № 1. – С. 51–53.