

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ

Актуальність проблеми. Ще з часу утвердження римського права застава належить до числа найулюбленіших способів забезпечення зобов'язань. Проте, як не парадоксально це звучить, вона продовжує залишатись серед проблемних інститутів права, а вчення про заставу як спосіб забезпечення зобов'язань містить у собі цілу низку спірних, дискусійних, по сьогодні не розв'язаних на доктринальному рівні положень. Насамперед це стосується основного – правової природи застави.

Ступінь наукової розробки проблеми. Як переконали аналіз цивільно-правових доктрин, досі не вирішено питання, до якого цивільно-правового інституту належить застава – речового чи зобов'язального. Одні вчені роблять акцент на речовому характері застави [17; 8; 19; 16], інші – на зобов'язальному [14; 7; 11]. На нашу думку, заставу не слід відносити до речового права, оскільки за своїм речовим характером вона є способом забезпечення виконання зобов'язань, і „речовість” застави існує доти, доки вона в змозі забезпечити виконання основного зобов'язання. Спір про речовий чи зобов'язальний характер застави можна вирішити, визнавши подвійну природу застави – речово-правову та зобов'язально-правову, проте за умови визнання домінування другої характеристики. Серед праць українських дослідників цієї проблеми можна хіба що виділити оригінальну кандидатську дисертацію Т.С.Шкрум [20], монографію І.І.Пучковської [15], дослідження Д.М.Гриджика та В.О.Олійника [12], навчальний посібник за редакцією О.В.Дзери [13], деякі інші видання. Ще складнішим і незрівнянно менш доктринально проробленим є питання податкової застави.

Виклад основного матеріалу дослідження. Юридичний інститут податкової застави в Україні з'явився, як відомо, внаслідок прийняття Верховною Радою України у грудні 2000 року Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” [6, Ст. 1 п.1.17]. Якою ж є його правова природа? Щоб відповісти на це питання, очевидно, потрібно дослідити, які найважливіші риси притаманні цьому інституту. Априорі зазначимо, що відповіді на дане питання можуть дуже суттєво відрізнятись в залежності

від типу доктринального підходу до його тлумачення. Виходячи з того, що у Конституції України як базова засада закладена природно-позитивна доктрина права, що ця доктрина є основним методологічним критерієм та орієнтиром водночас формування новітньої вітчизняної системи права, вважаємо, що принципами саме даного підходу слід керуватись при з'ясуванні питання про правову природу податкової застави. Основовоположним серед принципів природно-позитивного розуміння права, безумовно, є принцип соціального натуралізму, котрий вимагає з'ясування природного змісту та юридичної форми будь-якого інституту права, у даному випадку інституту правової застави.

Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» встановлено, що з метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, який має податковий борг, передаються у податкову заставу. **Таким чином, податкова застава - це спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк.** Право податкової застави виникає згідно із законом та не потребує письмового оформлення.

Платниками податків є юридичні особи, їхні філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно із законами покладено обов'язок утримувати та/ або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пені та штрафні санкції. Право податкової застави виникає у разі:

1. Неподання або несвоечасного подання платником податків податкової декларації - з першого робочого дня, наступного за останнім днем строку, встановленого законом про відповідний податок, збір (обов'язковий платіж) для подання такої податкової декларації. Якщо податкова декларація не подана до податкового органу, то працівник підрозділу, який контролює своєчасність подавання податкових декларацій, у зазначений день направляє підрозділу стягнення податкової заборгованості службову записку про неподання відповідної податкової декларації.

Підрозділ стягнення податкової заборгованості в день отримання зазначеної службової записки направляє платнику податків, згідно чинних нормативних вимог, повідомлення про виникнення права податкової застави **на всі активи такого платника податків** (підкреслено мною – Г.Р.).

2. Несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку. День виникнення права податкової застави, передбаченої цим пунктом, визначається на підставі даних карток особових рахунків платників податків, що ведуться контролюючими органами відповідно до чинного законодавства.

3. Несплати у встановлені строки суми податкового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, - з дня, наступного за останнім днем граничного строку такого погашення, визначеного у податковому повідомленні. День виникнення податкової застави, передбаченої цим пунктом, визначається на підставі даних карток особових рахунків платників податків, що ведуться контролюючими органами відповідно до чинного законодавства. На авансові платежі, не внесені своєчасно, право податкової застави не поширюється.

Згідно Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” право податкової застави поширюється на будь-які види активів платника податків, які перебували в його власності (повному господарському віданні) у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде прав власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань або податкового боргу, з урахуванням обмежень, визначених цим Законом, а також іншими законами України [6, Ст. 7 п. 7.2.1, Ст. 8 п. 8.2.2].

Платник податків має право безоплатно зареєструвати податкову заставу в державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, а податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу в державному реєстрі застав нерухомого майна за умови строку дії такої податкової застави більш як десять календарних днів. **Право податкової застави має пріоритет перед:** будь-якими правами інших застав, що виникли після моменту виникнення такого права на податкову заставу, незалежно від того, були зареєстровані права інших застав у державних реєстрах застав рухомого або нерухомого майна чи ні; будь-якими правами інших застав,

які не були зареєстровані у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна до виникнення права на податкову заставу. У разі, коли право податкової застави виникає в той самий день, в який виникло або було зареєстроване право іншої застави на майно платника податків у державних реєстрах застав рухомого чи нерухомого майна, пріоритет має право податкової застави. До законодавчого запровадження системи реєстрації майна у державних реєстрах застав нерухомого майна факт нотаріального посвідчення договору застави прирівнюється до зазначеної реєстрації.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, зобов'язаний письмово повідомити наступних кредиторів про таку податкову заставу та про характер і розмір забезпечених цією заставою зобов'язань, а також відшкодувати збитки кредиторів, що можуть виникнути у разі неподання зазначеного повідомлення. Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому погодженню з податковим органом: а) продажу, інших видів відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових та немайнових прав, що використовуються у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування прирівнюються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за їх звичайними цінами; б) використання об'єктів нерухомого чи рухомого майна, майнових чи немайнових прав, а також коштів для здійснення прямих чи портфельних інвестицій, а також цінних паперів, що засвідчують відносини боргу, надання гарантій, поручительств, уступлення вимоги та переведення боргу, виплату дивідендів, розміщення депозитів або надання кредитів; в) ліквідації об'єктів нерухомого або рухомого майна, за винятком їх ліквідації внаслідок обставин непереборної дії (форс-мажорних обставин) або відповідно до рішень органів державного управління.

Платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, має право здійснювати операції з коштами без погодження з податковим органом, за винятком операцій, визначених у підпункті «б» пункту 1.17 статті 1 Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. Передавати майно, що перебуває у

податковій заставі, у наступну заставу або використувати його для забезпечення дійсної чи майбутньої вимоги третіх осіб не дозволяється.

З метою своєчасного погодження операцій з активами платника податків керівник податкового органу призначає з числа службових осіб такого податкового органу податкового керуючого. Для погодження окремої цивільно-правової операції платник податків подає податковому керуючому запит, в якому роз'яснюється зміст операції та її фінансово-економічні наслідки. Податковий керуючий має право видати припис про заборону здійснення такої операції, коли, за його висновками, цінові умови та/або форми розрахунку призведуть до зменшення спроможності платника податків вчасно або у повному обсязі погасити податковий борг. Зазначений припис має бути затверджений керівником відповідного податкового органу. Якщо припис не видається протягом десяти робочих днів з моменту надходження зазначеного запиту, операція вважається погодженою. Рішення податкового керуючого може бути оскаржене у порядку, встановленому для оскарження рішень контролюючих органів. Центральний податковий орган визначає правила призначення, звільнення, а також компетенцію податкового керуючого.

Активи платника податків звільнюються з податкової застави з дня: а) отримання податковим органом копії платіжного документа, завіреного обслуговуючим банком, що засвідчує факт перерахування до бюджету повної суми податкового зобов'язання, а у разі виникнення права податкової застави у зв'язку із неподанням або несвоєчасним поданням податкової декларації - з дня отримання такої податкової декларації контролюючим органом; б) визнання податкового боргу безнадійним, у тому числі внаслідок ліквідації платника податків як юридичної особи або зняття фізичної особи з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності чи у зв'язку з недостатністю майна особи, оголошеної банкрутом; в) отримання податковим органом довідки про смерть фізичної особи - платника податків або про визнання її померлою чи безвісно відсутньою згідно із законодавством, за винятком випадків, коли активи такої фізичної особи переходять за правом спадщини у власність інших осіб; г) закінчення строків позовної давності щодо такого податкового боргу; д) отримання податковим органом договору поруки на повну суму податкового боргу платника податків або інших видів його забезпечення, передбачених податковим законодавством; е) прийняття рішення про

арешт активів платника податків - на строк дії такого арешту; є) отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми податкового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження; ж) прийняття податковим органом рішення про розстрочення, відстрочення суми податкового боргу або досягнення податкового компромісу у випадку, коли умови, визначені в рішенні про розстрочення, відстрочення або податковий компроміс, передбачають зупинення права податкової застави; з) прийняття відповідного рішення судом (господарським судом) у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства. Підставою для звільнення активів підприємства з податкової застави та виключення її з державних реєстрів застав рухомого або нерухомого майна є відповідний документ, що засвідчує закінчення будь-якої з подій, які були підставою для її виникнення.

Податковий орган зобов'язаний відмовитися від права податкової застави активів платника податків у випадку, коли банк-резидент поручається за нього. За договором податкової поруки банк-поручитель зобов'язується перед податковим органом відповідати за належне виконання платником податків обов'язків щодо погашення його податкового зобов'язання або податкового боргу у строки та за процедурою, визначених законом. У випадку невиконання платником податків обов'язків щодо погашення податкового зобов'язання або податкового боргу банк-поручитель бере на себе відповідальність за таке погашення у такому ж обсязі, як і платник податків. Банк-поручитель, який виконав зобов'язання щодо погашення податкового зобов'язання або податкового боргу платника податків, має право зворотної вимоги до такого платника податків у розмірі виплаченої суми.

Договір податкової поруки набуває чинності після його повідомчої реєстрації у податковому органі за місцезнаходженням (місцем податкової реєстрації) платника податків, що здійснюється на підставі надання податковому органу нотаріально посвідченого договору поруки. Податковий орган зобов'язаний видати платнику податків протягом одного робочого дня, наступного за днем отримання договору поруки, довідку про реєстрацію такого договору, на підставі якої активи платника податків вважаються звільненими з податкової застави. Договір поруки не може бути відкликано поручителем до повного пога-

шення податкового боргу. Поручитель не має права передоручати виконання зобов'язань за таким договором поруки третім особам. Банк-поручитель набуває усіх прав і обов'язків платника податків щодо строків погашення узгодженого податкового зобов'язання такого платника податків або його податкового боргу, а також щодо оскарження дій податкового органу у порядку, визначеному цим законом.

За запитом платника податків, що має податковий борг, податковий орган може видати письмове повідомлення про звільнення окремих видів активів такого платника податків з податкової застави, якщо цей податковий орган визначає, що звичайна вартість інших активів, які залишаються у податковій заставі, більше суми податкового боргу, забезпеченого такою податковою заставою, у два чи більше разів, з урахуванням сум будь-яких інших прав дійсних вимог до активів такого платника податків, які мають пріоритет над правом податкової застави.

На практиці досить часто виникає питання - чи підлягає розгляду господарськими судами заява платника податку про визнання недійсними повідомлень податкових органів про податкову заставу належного платнику податку майна і майнових прав. На наш погляд, у подібних випадках слід керуватися наступним. Відповідно до ст. 12 Господарського процесуального кодексу України господарським судам підвідомчі справи зі спорів, які виникають при укладенні, зміні, розірванні і виконанні господарських договорів та з інших підстав, а також зі спорів про визнання недійсними актів на підставах, зазначених у законодавстві. Актом, за змістом ст. 12 Господарського процесуального кодексу України, є офіційний письмовий документ, який породжує правові наслідки, зокрема, визначення обов'язків і заборон. І тому вказана категорія справ підвладна господарським судам.

Слід мати на увазі, що предметом податкової застави не можуть бути: 1) національні культурні та історичні цінності, що перебувають у державній власності і занесені або підлягають занесенню до Державного реєстру національного культурного надбання; вимоги, що мають особистий характер, а також інші вимоги, застава яких забороняється законом; об'єкти державної власності, приватизація яких заборонена законодавчими актами, а також майно, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації [3, Ст. 4]; 2) майно і кошти благодійних організацій [4, Ст. 19 ч.3]; 3) приватизаційні папери [2, Ст.

5]; 4) майно громадян, на яке не може бути звернене стягнення за виконавчими документами [5].

Отже, за своїм природнім змістом відносини податкової застави не належать до цивільно-правових відносин. Як і усі інші податкові відносини без винятку, вони є перерозподільними відносинами у сфері публічних фінансів. Серед їх найважливіших рис, очевидно, необхідно виділити наступні: 1) **право податкової застави є правом на чужі речі (майно);** 2) **право податкової застави слідує за річчю** (перехід права власності чи права господарського відання від заставодавця до держави не припиняє відносин податкової застави); 3) **податкова застава похідна від основного податкового зобов'язання.** Похідний характер податкової застави від забезпечуваного нею податкового зобов'язання проявляється в тому, що **зобов'язання за податковою заставою виникає постільки, оскільки існує первинне, податкове зобов'язання.** Поза сповна виконаним первинним, податковим зобов'язанням не може з'явитись жодного відношення податкової застави; 4) **податкова застава залежна від податкового зобов'язання,** в чому переконує зарубіжна та вітчизняна юридична практика. Залежність відносин податкової застави від податкових правовідносин проявляється і в тому, що податковою заставою можуть забезпечуватись тільки дійсні вимоги по погашенню податкової заборгованості. Якщо встановлюється недійсність відносин податкового боргу, тобто первинного, податкового, зобов'язання, то автоматично набуває характеру недійсності і відношення податкової застави. При припиненні основного, податкового зобов'язання припиняється і право податкової застави. Похідний характер та залежність відносин податкової застави від первинного, податкового правовідношення зумовлені також призначенням податкової застави – забезпечити виконання основного податкового зобов'язання; 5) **як податково-правові відносини, так і відносини податкової застави виникають на підставі припису закону, а тому ніякої попередньої згоди у якій би то не було формі від боржника за податковими платежами не потрібно.**

Таким чином, за своїми сутнісними рисами сукупність норм правового регулювання податкової застави безспірно належить до галузі фінансового права, точніше – є субінститутом інституту податкового права і за своєю правовою природою покликаний виконувати, окрім розподільної (перерозподільної) функції, про що уже зазначалося вище, ще й контрольну функцію [4], а саме визначати **адекватні** невиконаним плат-

ником податків податковим зобов'язанням перед бюджетами та державними цільовими фондами природні межі (розміри) передачі його активів у податкову заставу. Інакше кажучи, **контрольна функція податкової застави вимагає від держави співвідносити та співрозміряти обсяги активів суб'єкта підприємництва, на які виникло у держави право податкової застави, з обсягами податкового боргу платника податку.**

Верховна Рада України, поширивши пунктом 8.2.2 статті 8 Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” право податкової застави на будь-які види активів платника податків, які перебувають в його власності у день виникнення такого права, а також на будь-які інші активи, на які платник податків набуде права власності у майбутньому, до моменту погашення його податкових зобов'язань, вийшла за природні межі правового регулювання податкових відносин, свавільно вторглась у недоторкану сферу приватної власності особи. Цим самим Верховна Рада України порушила, зокрема, звузила зміст природних прав суб'єкта підприємницької діяльності, в тому числі його права, передбаченого частиною 1 статті 42 Конституції України. А як гласить пункт 3 статті 22 Конституції України, „При прийнятті нових законів або внесення змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав та свобод” [1, Ст. 22].

Системний аналіз Конституції України переконує, що первинними за їх суспільною природою є права суб'єктів підприємницької діяльності, що і знайшло своє відображення у розміщенні відповідних статей Конституції. Так, стаття 41 Конституції України гласить, що „Кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю”, результатами своєї діяльності, причому „Ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності”. Стаття 42 Конституції України гарантує кожному „право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом”.

Стаття 43 Конституції України стверджує: „Кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується”. Причому ще А.Сміт зауважив, що свобода праці полягає не стільки у самій можливості трудитись, скільки у можливості привласнювати результати своєї праці [10, с.611]. Як неодноразово він зазначав, родовими ознаками податкової системи є легальний порядок платежів та господарська самостійність платника податку. Причому і

перший принцип, не кажучи вже про другий, він закликав розглядати **не з точки зору гарантії бюджетних надходжень, а з позицій забезпечення незалежності, самостійності платника податку.** „Там, де цього немає, – підкреслював він, – кожна особа, що оподатковується відповідним податком, віддається у більшій або меншій мірі у владу збирача податків, який внаслідок цього може обтяжувати податок для будь-якого небажаного йому платника чи вимагати для себе загрозою такого обтяження подарунком або хабар... Точна визначеність того, що кожна особа повинна платити у якості податку, нам здається справою такого великого значення, що тут навіть досить велика нерівномірність у розмірах податків є значно меншим злом, ніж навіть зовсім мала міра невизначеності” [10, с.588]. Вільна праця виступає засобом забезпечення гідного людини життєвого рівня. „Видавлювання” підприємця шляхом неправомірних, що у даному випадку є синонімом поняття „непосильних”, заморожувань усіх його активів обертається фактично порушенням прав підприємця на вільну працю.

Статтею 48 Конституції України кожному гарантується право на достатній життєвий рівень для себе і для своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло. Спираючись на природній імператив насамперед даної статті Конституції, новітня вітчизняна доктрина податкового права сформулювала принцип співрозмірності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод платників податків. Значений принцип полягає в тому, що оподаткування не повинно бути таким, аби воно паралізувало, як це нерідко має місце в Україні, реалізацію громадянами будь-яких закріплених у Конституції, гарантованих нею їх прав і свобод. Тобто, буде антиконституційним кроком шляхом навіть узаконених податків вилучати таку частину прибутку одного суб'єкта оподаткування з метою нагодувати, вдягнути та забезпечити житлом іншого члена суспільства, яка самого платника податку перетворює внаслідок цього на споживача державних дотацій. Аналогічно є антиправовим, антиконституційним явищем здійснювати це ж саме методом тотального переведення у податкову заставу усіх активів платника податку, що на практиці у багатьох випадках є свавільним порушенням адекватних податковій заборгованості меж втручання держави у природні права та законні інтереси платника податку.

Право на податкову заставу як похідне від не виконаного чи частково не виконаного податкового зобов'язання кореспондується зі статтею 67

Конституції України, яка гласить, що „Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”. Тобто, відповідно до природно-позитивної доктрини Конституції України та принципу соціального натуралізму **право особи на підприємницьку діяльність є первинним, а право держави на податкову заставу є похідним**. Останнє не може виникнути навіть гіпотетично, якщо не буде успішно реалізоване право особи на підприємницьку діяльність. Тому **державна** і за своєю правовою природою, і у відповідності з вимогами Конституції України, яка імперативно стверджує, що „Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов’язком держави” (ст. 3), **повинна завжди і у всьому на перше місце ставити створення оптимальних умов для реалізації особою її природних прав, а вже потім – прав та інтересів держави**.

Зловживання правом, що проявилось при регулюванні законодавцем меж податкової застави, точніше кажучи, при фактичному ігноруванні цих меж, серед ряду суттєвих причин має й ту, що продовжує залишатися недостатньо розробленою на доктринальному рівні юридична категорія податку, яка є базовою для визначення юридичної категорії податкової застави. Виходячи з цього та враховуючи той факт, що оскільки право держави на податкову заставу є похідним від податкового зобов’язання платника податку, вважаємо за необхідне, щоб Конституційний Суд України дав відповідно до Конституції України офіційне доктринальне тлумачення податку, тому що у Конституції України та в інших Законах України воно відсутнє. З позицій природно-позитивної доктрини Конституції України та принципу соціального натуралізму **податок – єдина законна (встановлена законом) форма об’єктивних перерозподільних відносин, що проявляється у відчуженні такої частки приватної власності фізичних та юридичних осіб на засадах обов’язковості, індивідуальної безоплатності, забезпечена державним примусом, яка не має характеру покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб’єктів публічної влади, яка не підриває природних основ розширеного відтворення приватної власності у суспільстві** [5, с.16].

Висновки. 1. Податкова заставка як юридичний феномен є субінститутом податкового права, якому, як і інституту податкового права в цілому, іманентні перерозподільна та контрольна функції. За своїм характером право податкової застави, як і податкове право в цілому, є зо-

бов’язальним правом, покликаним забезпечити виконання податкового зобов’язання платника податку, не погашеного у визначений законодавцем термін. Відносини податкової застави, як і податково-правові відносини в цілому, виникають на підставі припису закону, тому ніякої попередньої згоди у якій би то не було формі від боржника за податковими платежами не потрібно.

2. Відповідно до природно-позитивної доктрини Конституції України та принципу соціального натуралізму право особи на підприємницьку діяльність є первинним, базовим, а право держави на податкову заставу є вторинним, похідним. Похідний характер податкової застави від забезпечуваного нею частково чи повністю не виконаного податкового зобов’язання проявляється у тому, що зобов’язання за податковою заставою виникає постільки, оскільки існує первинне, податкове зобов’язання. Поза сповна виконаним первинним, податковим зобов’язанням не може з’явитись жодного відношення податкової застави.

3. Контрольна функція податкової застави вимагає від держави співвідносити та співрозміряти обсяги активів суб’єкта підприємництва, на які виникло у держави право податкової застави, з обсягами податкового боргу платника податку, визначати адекватні невиконаним платником податків податковим зобов’язанням перед бюджетами та державними цільовими фондами природні межі (розміри) передачі його активів у податкову заставу. Тотальне переведення у податкову заставу усіх активів платника податку, що має місце на практиці, є антиправовим, антиконституційним явищем, свавільним порушенням адекватних податковій заборгованості меж втручання держави у природні права та законні інтереси платника податку.

Список літератури

1. Конституція України. Прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України від 29 червня 1996 року. – К., 1996.
2. Про приватизаційні папери. Закон України від 6 березня 1992 року / Голос України. – 1992. – 4 квітня.
3. Про заставу. Закон України від 2 жовтня 1992 року / Голос України. – 1992. – 11 листопада.
4. Про благодійництво та благодійні організації. Закон України від 16 вересня 1997 року / Урядовий кур’єр. – 1997. – №192-193. – 16 жовтня.

5. Про виконавче провадження. Закон України від 21 квітня 1999 року / Голос України. – 1999. – №98. – 2 червня.
6. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Закон України від 21 грудня 2000 року / Урядовий кур'єр. – 2001. – №33. – 21 лютого.
7. Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Общие положения. – М.: Статут, 1999. – С.383-489.
8. Василевская Л.Ю. Учение о вещных сделках по германскому праву. – М.: Статут, 2004. – С.445-535.
9. Гаврилюк Р.О. Дискусійні питання функцій податку // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 172. Правознавство. – Чернівці: Рута, 2003. – С.65-74.
10. Гаврилюк Р.О. Основні типи доктринальних підходів до визначення юридичної категорії „податок” // Юридична Україна. – 2004. – №4. – С.16.
11. Гонгало Б.М. Учение об обеспечении обязательств. – М.: Статут, 2002. – С.128-188.
12. Гриджук Д.М., Олійник В.О. Застава як спосіб забезпечення виконання зобов'язань. – К., 2002.
13. Зобов'язальне право: теорія і практика / За ред. О.В.Дзери. – К., 2000.
14. Иоффе О.С. Избранные труды: В 4 т. Т. III. Обязательственное право. – СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004. – С.51-240.
15. Пучковская И.И. Ипотека: залог недвижимости. – Харьков, 1997.
16. Саватье Р. Теория обязательств. – М., 1972. – С.123125, 234-236.
17. Савиньи Ф.К. Обязательственное право. Пер. с нем. – СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004. – С.48-370;
18. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – С.611.
19. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). – М.: СПАРК, 1995. – С.290-298.
20. Шкрум П.С. Залог как вещно-правовой способ обеспечения обязательств по законодательству Украины. – К., 1996.

Стаття надійшла до редколегії 8 липня 2004 року.

Рекомендована до опублікування у „Віснику” науковим редактором П.С.Пауцківським.

R.O. Gavryliuk

LEGAL NATURE OF A TAX PLEDGE

Summary

In the article on the basis of application the principle of social naturalism tax pledge is analysed. It is established that the tax pledge is substitute of the fiscal law and it characteristic distributive and control functions.

On the character the right of a tax pledge is a liability right, called to provide performance of the tax obligation of the tax bearer who has been not extinguished in term determined by the legislation. Relations of the tax pledge arise on the basis of the instruction of the law, therefore any preliminary agreement from the debtor behind tax payments was necessary for the form.