

ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ У РАЗІ НЕНАЛЕЖНОГО ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

Карпенко Н. В.

Стаття присвячена актуальним питанням застосування заходів примусу до платників податку у разі невчасної реалізації ними податкового обов'язку. Зроблено акцент на деліктності подібного роду правовідносин, що зумовлює як необхідність притягнення винних осіб до відповідальності, так і застосування до них примусових заходів із метою погашення податкового боргу, який виникає у таких випадках, і компенсації державі або територіальній громаді шкоди, заподіяної внаслідок ненадходження вчасно узгоджених сум грошового зобов'язання.

Ключові слова: відповідальність, грошове зобов'язання, пеня, податкове зобов'язання, податковий примус, примус, санкція.

Статья посвящена актуальным вопросам применения мер принуждения к налогоплательщикам в случае несвоевременной реализации ими налоговой обязанности. Сделан акцент на деликтности подобного рода правоотношений, что обуславливает как необходимость привлечения виновных лиц к ответственности, так и применение к ним принудительных мер с целью погашения налогового долга, возникающего в таких случаях, и компенсации государству или территориальной общине вреда, причиненного вследствие непоступления вовремя согласованных сум денежных обязательств.

Ключевые слова: ответственность, денежное обязательство, пеня, налоговое обязательство, налоговое принуждение, принуждение, санкция.

The article is devoted to the actual issues of application of coercive measures to taxpayers in case of untimely implementation of their tax liability.

The purpose of this work is to determine the structure of the system of compulsory measures of a tax-legal nature, the establishment of the interconnection of its elements.

The emphasis is placed on the delicacy of this kind of legal relationship, which stipulates both the necessity of bringing the perpetrators to responsibility and the use of coercive measures for them to repay the tax debt that arises in such cases, and compensation to the state or territorial community for damage caused due to non-receipt of timely agreed amount of monetary obligation.

As a result of the investigation of procedures for the application of measures of tax coercion due to improper performance of the tax duty, a number of conclusions were made. Firstly, according to the rules for calculating the fine, a payment for implementation of the mechanisms of deferral or installment of payment of the tax liability, stipulated in Art. 100 of the Tax Code of Ukraine, which stipulates not bringing a person to financial liability. Secondly, the approach of academic administrators, who, for the most part, as the main feature of administrative coercion call his state-power nature of application on behalf of the state by the authorized state bodies and their officials, in our opinion, in most cases, is quite equitable in describing the tax-legal coercion. Thirdly, coercive measures in the regulation of tax relations have their own specifics, due, first of all, to the subject and method of regulation of the industry.

Key words: liability, monetary obligation, fine, tax liability, tax coercion, coercion, sanction.

Постановка проблеми та її актуальність. Сплата загальнообов'язкових платежів, якими є податки і збори, завжди пов'язується з необхідністю відчужувати частину грошових коштів платників на користь держави або територіальної громади. Часто це призводить або до небажання виконувати податковий обов'язок узагалі, або до прострочення з його виконанням. У будь-якому разі до платника при цьому застосовуються примусові заходи впливу, що спрямовані не тільки на забезпечення виконання податкового обов'язку, але й на компенсацію, зумовлену подібним простроченням або несплатою. При цьому недостатня чіткість нормативного регулювання подібних конструкцій зумовлює необхідність пошуку шляхів удосконалення застосування заходів податкового примусу. Саме цим аспектам присвячена стаття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми застосування заходів податкового примусу майже постійно перебувають у фокусі уваги як науковців, так і практиків. Зокрема, їм було присвячено роботи й публікації українських учених: Р.Ф. Ханової, А.М. Тимченка, М.П. Кучерявенка, О.О. Головашевича, О.О. Ємельянової та інших. Також досліджували ці проблеми у країнах ближнього зарубіжжя В.В. Кузовков, Л.Л. Попова, В.М. Горшеньов та інші науковці.

Не вирішені раніше питання загальної проблеми. Незважаючи на постійне звернення уваги на проблематику застосування заходів примусу науковою спільнотою, низка питань досі залишається недостатньо розкритою. Стосується це, насамперед, правового регулювання пені, відмежування цього заходу впливу від заходів фінансової відповідальності, окреслення інституціональних особливостей її обрахування та сплати.

Метою статті є визначення структури системи примусових заходів податково-правового характеру, встановлення взаємозв'язків її елементів.

Виклад основного матеріалу. Характеризуючи обов'язок зі сплати пені та податковий обов'язок, П.М. Дуравкін наполягає на можливості появи пені «у рамках податкового зобов'язання» тільки у разі порушення строків сплати податків і зборів. При цьому фахівець доходить висновку, що пеня не є обов'язковим елементом податкового зобов'язання. Він пише: «Пеня виступає доповненням, оскільки виникає після перетворення податкового зобов'язання (сум податків і зборів) на недоїмку, що є складником податкового боргу. При цьому сума податків і зборів, яка підлягала сплаті до прострочення, не включала в себе пеню. Отже, остання є додатковим майновим обтяженням порівняно з обов'язком зі сплати податків і зборів, який покладався на особу (платника податків) початково» [1, с. 3].

Карпенко Н. В., 2018

Маємо, загалом, погодитись із таким висновком, але при цьому варто зауважити, що за правилами обчислення пені може сплачуватися плата за реалізацію механізмів відстрочення або розстрочення сплати податкового зобов'язання, що передбачене у статті 100 Податкового кодексу України [2]. Отже, у цьому разі платник не несе податкової відповідальності, тобто податкові відносини не мають деліктного характеру, але додатково сплачується сума у відсотках до грошового зобов'язання, аналогічна за розміром сумі пені.

Виконання податкового обов'язку передбачає відчуження частини грошових коштів на користь держави (сплата всіх загальнодержавних податків) або територіальної громади (у разі сплати місцевих податків і зборів або деяких загальнодержавних податків). Безумовно, така зміна власника коштів не завжди сприймається всіма платниками позитивно та завжди йде у розріз з економічними інтересами платника. Отже, у разі небажання виконувати податковий обов'язок держава має застосовувати до таких платників певні заходи впливу. Такі заходи фактично примушують платників податків діяти у рамках чинного податкового законодавства.

На переконання А.М. Тимченка та А.В. Сліденка, податково-правовий примус є особливим різновидом державного примусу. При цьому вчені наполягають на існуванні системи заходів впливу, встановленої нормами податкового права, яка застосовується до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення податково-правових норм із метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів [3, с. 213; 4, с. 93].

Під час дослідження способів забезпечення виконання податкового обов'язку В.В. Кириченко намагався дати визначення податково-правового примусу як зумовленого методом регулювання податкових відносин особливого різновиду державного примусу, що реалізується контролюючими органами й полягає в застосуванні примусових заходів до платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку [5, с. 202]. Отже, вчений розглядає податковий примус саме як різновид примусу державного. Державний примус розглядається вченими-правознавцями як спосіб правового регулювання, спосіб впливу з метою формування належної поведінки учасників суспільних відносин та як метод реалізації державної влади в суспільстві [6, с. 162].

Відомий учений Ю.П. Битяк зі свого боку визначає державний примус як психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб із метою спонукати, примусити їх виконувати правові норми [7, с. 544]. Тотожної позиції дотримується В.М. Горшеньов [8, с. 258]. Проте Д.М. Бахрах робить наголос на тому, що примус варто розуміти як заперечення волі підвладного й зовнішній вплив на його поведінку, коли владний суб'єкт діє на моральну, майнову, організаційну або фізичну сферу підвладного, щоб перетворити його волю та досягти підпорядкування [9, с. 640]. А.Т. Комзюк зазначає, що державний примус потрібно розглядати як один із неодмінних складників здійснення державної влади, як її засіб (метод), а в кінцевому результаті - як основну ознаку держави взагалі [10, с. 129-137]. Т.О. Коломоєць переконливо доводить, що застосован-

ня державою примусу в межах і на засадах, чітко визначених законодавством, потрібно розглядати як засіб забезпечення правопорядку, дотримання вимог, встановлених нормами права [10, с. 404]. Під терміном «адміністративний вплив деякі вчені розуміють психологічний або фізичний вплив державних органів (посадових осіб) на певних осіб [7, с. 544].

Загалом, вчені-адміністративісти як основну ознаку адміністративного примусу як складника соціального, державно-правового примусу називають його державно-владний характер застосування від імені держави уповноваженими державними органами та їхніми посадовими особами [11, с. 404; 12; 13]. В.О. Іванцов у своїй роботі наводить ґрунтовний перелік ознак, що характеризують адміністративний примус: «1) заходи адміністративного примусу застосовуються, як правило, органами виконавчої влади та їхніми посадовими особами; 2) заходи адміністративного примусу застосовуються як до фізичних, так і до юридичних осіб; 3) адміністративний примус не пов'язаний із підпорядкованістю; 4) однією з визначальних ознак адміністративного примусу є те, що заходи впливу застосовуються саме в примусовому порядку; 5) застосування адміністративно-примусових заходів здійснюється на основі норм права; 6) заходи адміністративного примусу можуть мати характер морального, організаційно-правового, майнового, особистісного чи іншого впливу; 7) специфіка підстав застосування адміністративного примусу полягає в тому, що його заходи можуть застосовуватися як під час учинення протиправних діянь, так і під час настання надзвичайних ситуацій; 8) адміністративний примус використовується в державному управлінні для охорони суспільних відносин, що виникають у цій сфері державної діяльності; 9) адміністративний примус застосовується з метою спонукання громадян до виконання загальнообов'язкових правил; запобігання чи припинення протиправних дій; надзвичайних ситуацій, забезпечення громадської безпеки у разі їх виникнення та локалізації їх наслідків; притягнення правопорушників до відповідальності; 10) процедура застосування адміністративного примусу відрізняється оперативністю» [14, с. 76-79].

Підхід учених-адміністративістів, на наш погляд, здебільшого є цілком справедливим також під час характеристики податково-правового примусу. Утім, у науковій літературі натрапляємо на досить цікаві погляди на суть останнього. Наприклад, А.М. Тимченко розглядає податковий примус як систему. Він пише: «...це особливий вид державно-правового примусу, який є встановленою нормами податкового права системою заходів впливу, що застосовують до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми, з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до держави та територіальних громад» [15, с. 18]. В.В. Сергєєва вказує, що зміст податкового та іншого примусу полягає у застосуванні до конкретних учасників правовідносин передбачених законодавством спеціальних заходів (форм примусу) [6, с. 162].

Н.А. Сатарова, характеризуючи особливості реалізації податкових відносин, також звертає увагу на застосування контролюючими органами примусових заходів. При цьому під терміном «податково-правовий примус» вона пропонує розуміти «вплив податкових ор-

ганів або їхніх посадових осіб на зобов'язаних суб'єктів через застосування до них примусових заходів, передбачених податковим законодавством, які пов'язані з настанням негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру» [16, с. 392]. Основною метою такого примусу науковець називає необхідність боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування та іншими небажаними наслідками. При цьому, що саме мається на увазі під небажаними наслідками, не уточнюється.

Характеризуючи вплив органів державної влади на податковій відносини, Н.В. Гребенюк диференціює його на майновий (який спрямовано на відновлення порушених фіскальних прав держави) та організаційний (який передбачає створення організаційних обмежень щодо здійснення фінансово-господарської діяльності платником податків). На переконання вченого, у цьому полягає основна відмінність податково-правового примусу від адміністративно-правового. Утім, О.В. Джафарова, наводячи співвідношення адміністративного та інших різновидів державного примусу, вказує, що раніше вчені одноставно наголошували на регулюванні адміністративного примусу нормами адміністративного права, але з появою фінансового, митного, податкового, земельного, екологічного права виникає питання щодо існування нових різновидів державно-правового примусу. При цьому вчений робить припущення, що «... всі ознаки перелічених різновидів державного примусу, крім матеріально-технічної бази, запозичуються в адміністративного примусу, що ставить під сумнів доцільність їх відокремлення як самостійних, оскільки в Україні відсутні соціальні, а як наслідок, і правові передумови для збільшення різноманітних примусових заходів» [17, с. 290-291]. Навряд чи подібний підхід є однозначно правильним, адже примусові заходи під час регулювання податкових відносин мають власну специфіку, зумовлену, насамперед, предметом і методом регулювання відповідної галузі. Наприклад, якщо в адміністративному регулюванні застосовується владний метод регулювання, що передбачає чітке підпорядкування одних суб'єктів іншим, то метод фінансового права є владно-майновим. Вектор регулювання суспільних відносин у цьому разі спрямований не просто на підпорядкування, а на врегулювання майнових аспектів діяльності підконтрольних суб'єктів.

Власне бачення суті та призначення податково-правового примусу пропонує у своїх роботах Н.В. Гребенюк. Характеризуючи сучасні підходи до розуміння податково-правового примусу, вчений вказує на недоцільність виокремлення як суб'єкта, що має застосовувати державний примус поряд із посадовими особами, відповідного податкового органу. Вона пише: «Державний орган, яким і є Державна фіскальна служба України, становить організовану групу осіб, спеціально призначених для реалізації державної влади в передбачених законом випадках. Отже, примус у сфері оподаткування реалізується саме посадовими особами органів Державної фіскальної служби України. З огляду на це вважаємо, що під час визначення податково-правового примусу доречно робити акцент на тому, що його застосовують або фіскальні органи, або посадові особи таких органів. Останні чинять відповідний вплив на податково зобов'язаних суб'єктів, якими є платники податків і зборів, що мають виконувати свій першочер-

говий податково-вий обов'язок, встановлений у статті 67 Конституції України» [18, с. 37].

З таким підходом складно однозначно погодитись. Зумовлено це особливостями нормативної регламентації механізмів притягнення осіб до податкової відповідальності. Безумовно, що особа, яка застосовує заходи примусу, повинна мати відповідну деліктоздатність. Це дасть змогу у разі помилкового застосування заходів примусу притягнути винну особу до відповідальності. Проте у статті 109 Податкового кодексу України вказано, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів. Утім, у подальших статтях глави 11 розділу II Податкового кодексу України, які регулюють питання притягнення до податкової відповідальності, вже не згадується про посадових осіб контролюючого органу як про відповідальних осіб [2]. Отже, притягнути їх до податкової відповідальності відповідно до чинного законодавства не уявляється можливим. У цьому аспекті, на наше переконання, не можна говорити про те, що вони виступають самостійними суб'єктами, які реалізують заходи податково-правового примусу, адже всіх складників правосуб'єктності (включно з деліктоздатністю) ці особи не мають.

Функціональний підхід під час характеристики податково-правового примусу застосовує В.В. Кириченко, яка виокремлює низку цілей, на реалізацію яких він має спрямовуватися. При цьому вчений виокремлює загальні (забезпечення режиму законності; охорона податкових відносин від протиправних посягань; виховання платників податків у дусі подальшого дотримання норм податкового законодавства тощо) та спеціальні цілі. До кола останніх вона відносить такі: «а) припинення неправомірного стану або неправомірних дій платників податків; б) відновлення порушеного правового стану (захист прав та забезпечення виконання обов'язків суб'єктів податкових правовідносин); в) притягнення до відповідальності осіб, які порушують норми податкового законодавства» [5, с. 202].

На необхідності розуміти мету застосування податково-правового примусу заостроюють увагу вчені-фінаансисти. При цьому мета застосування податкового примусу кореспондується з метою захисту публічного інтересу в оподаткуванні. В останньому випадку йдеться про своєчасне й у повному обсязі отримання коштів від сплати податків і зборів платниками. У рамках цього глобального орієнтиру виокремлюють видові особливості конкретного примусового заходу, де метою їх застосування можуть бути запобігання, припинення, відновлення, покарання тощо [18, с. 37]. Ми поділяємо думку А.М. Тимченка, який із цього приводу пише: «Завдяки такому критерію, як цільове призначення, ми зможемо встановити той результат, на досягнення якого спрямовано застосування певного заходу податково-правового примусу» [19, с. 210]. З цього можна зробити висновок, що кінцевою метою застосування будь-якого з різновидів податково-правового примусу буде забезпечення належної реалізації податкового обов'язку.

В.В. Сергєєва під поняттям податково-правового примусу розуміє «зумовлений методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу щодо застосування спеціально

уповноваженими державними органами примусових заходів до платників податків або інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку» [6, с. 162]. Вона підкреслює, що примус у податковому праві реалізується у різних формах за своєю сутністю, підставами та метою застосування, способами впливу, призначенням у системі правового регулювання податкових відносин. Учений пропонує виокремлювати декілька форм реалізації такого примусу: а) у формі відповідальності за порушення податкового законодавства; б) у формі спеціальних забезпечувальних заходів - способів забезпечення виконання податкового обов'язку; в) у формі примусового погашення податкового боргу (примусового стягнення коштів і продажу інших активів платників податків, що мають податковий борг). Вона переконливо доводить, що вказані форми примусу відповідною мірою пов'язані з виконанням податкового обов'язку платниками податків. Причиною їх застосування є неналежна реалізація цього обов'язку [6, с. 162].

Варто звернути увагу на відсутність однозначної думки щодо класифікації заходів податкового впливу примусового характеру. Наприклад, Ю.П. Битяк вважає, що заходи примусу розподіляють на такі: а) заходи запобігання; б) заходи припинення правопорушень; в) заходи стягнення [7, с. 544]. М.П. Кучерявенко вказує, що примус у сфері оподаткування здійснюють запобіжними заходами, заходами припинення й відновлювальними заходами [20, с. 668]. На переконання В.В. Кузовкова, заходи фінансово-процесуального примусу можуть бути попереджувальними, припиняючими, забезпечувальними або відновлювальними [21, с. 26]. А.М. Тимченко зазначає, що податково-правовий примус як системне явище містить припиняючі, правовідновлювальні й каральні заходи [15, с. 18]. Л.Л. Попова пропонує заходи примусу поділити на такі: а) попереджувальні заходи; б) заходи припинення; в) заходи відповідальності; г) заходи забезпечення [22, с. 703].

На наш погляд, спроби класифікації заходів податкового примусу мають ґрунтуватися на вимогах чинного законодавства. Відповідно до Податкового кодексу України можна виділити такі заходи податкового примусу:

– податкова застава (статті 88, 89 Податкового кодексу України); адміністративний арешт майна платника податків (окрім коштів) за рішенням контролюючого органу з подальшим підтвердженням обґрунтованості рішення контролюючого органу в судовому порядку (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України);

– арешт коштів на рахунку платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України);

– зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.31 статті 20, підпункт 20.1.32 статті 20, пункт 89.4 статті 89, пункт 91.4 статті 91);

– арешт товарів (пункт 94.7 статті 94 Податкового кодексу України);

– штраф (статті 113, 117-1281 Податкового кодексу України);

– пеня (стаття 129 Податкового кодексу України) [2].

Це далеко не повний перелік можливих заходів податкового примусу, що може застосовуватися у сві-

товій практиці. Учені-фінансисти під час класифікації заходів примусу виходять із їх мети, специфіки застосування та виокремлюють декілька груп: 1) запобіжні; 2) припиняючі; 3) правовідновлювальні; 4) каральні (штрафні). Критерієм такого поділу є цільова спрямованість правового захисту публічного інтересу в оподаткуванні [23, с. 10]. При цьому, як справедливо наголошує Д.П. Дорошенко, «... обтяжуючі (майнові) заходи примусу безпосередньо спрямовані на зменшення майнового капіталу платника податків, позаяк у такий спосіб ліквідується податкова заборгованість, тоді як стимулюючі заходи податково-правового примусу можуть застосовуватися під час створення платниками податків перешкод у реалізації контролюючими органами законних повноважень задля припинення вчинення таких дій. Тобто, як і заходи забезпечення позову, вони спрямовані на уникнення/запобігання перешкодам, які можуть виникнути під час здійснення контролюючими органами своїх безпосередніх повноважень зі стягнення податкової заборгованості» [24, с. 63].

Висновки. Унаслідок дослідження процедур застосування заходів податкового примусу за неналежного виконання податкового обов'язку було зроблено низку висновків. По-перше, за правилами обчислення пені може сплачуватися плата за реалізацію механізмів відстрочення або розстрочення сплати податкового зобов'язання, що передбачене у статті 100 Податкового кодексу України, що зумовлює не притягнення особи до фінансової відповідальності. По-друге, підхід учених-адміністративістів, які здебільшого як основну ознаку адміністративного примусу (як складник соціального, державно-правового примусу) називають його державно-владний характер застосування від імені держави уповноваженими державними органами та їхніми посадовими особами, на наш погляд, здебільшого є цілком справедливим також під час характеристики податково-правового примусу. По-третє, примусові заходи під час регулювання податкових відносин мають власну специфіку, зумовлену, насамперед, предметом і методом регулювання відповідної галузі. Вектор регулювання суспільних відносин у цьому разі спрямований не просто на підпорядкування, а на врегулювання майнових аспектів діяльності підконтрольних суб'єктів.

Література

1. Дуравкин П.М. Пеня в податковому праві: між способом забезпечення і санкцією. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2015_2_19.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-УІ. *Голос України*. 2010. № 229-230.
3. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2011. 213 с.
4. Сліденко А.В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: «Юридичні науки»*. 2018. Т. 29 (68). № 3. С. 90-96. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29\(68\)_3_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29(68)_3_18).
5. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2005. 202 с.
6. Сергєєва В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку в системі заходів податково-правового примусу. *Право і безпека*. 2005. Т. 4. № 1. С. 161-164. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2005_4_1_51.

7. Адміністративне право України: підручник / За ред. Ю.П. Битяка. Київ: «Юрінком Інтер», 2006. 544 с.
8. Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в советском обществе. М.: «Юридическая литература», 1972. 258 с.
9. Бахрах Д.Н. Административное право: учебник. Москва: «Норма», 2001. 640 с.
10. Комзюк А.Т. Державно-владний аспект адміністративного примусу. *Вісник Академії правових наук України*. 2000. Вип. 4. С. 129-137.
11. Коломоєць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: монографія. Запоріжжя: «Поліграф», 2004. 404 с.
12. Комзюк А.Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: монографія. Х., 2002.
13. Хорошак Н.В. Адміністративні стягнення за законодавством України: монографія. К., 2004.
14. Іванцов В.О. Питання щодо нормативного закріплення поняття адміністративного примусу. *Проблеми сучасного цивільного захисту: теорія і практика* / За заг. ред. В.П. Садкового та Г.Є. Гребенюка. Галузеве видання. 36. статей. 2006. № 2.
15. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 18 с.
16. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: монография / Под ред. И.И. Кучерова. Москва: «Юрлитинформ», 2006. 392 с.
17. Джафарова О.В., Іванцов В.О. Заходи адміністративного примусу в діяльності органів державної податкової служби України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2007. № 36. С. 288-297, 290-291. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2007_36_47.
18. Гребенюк Н.В. Функції податково-правового примусу: поняття та види. *Право та державне управління*. 2015. № 3. С. 37, 39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2015_3_10.
19. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2012. 210 с.
20. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков: «Легас»; «Право», 2005. Т. 3: «Учение о налоге». 668 с.
21. Кузовков В.В. Финансово-процессуальное принуждение: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Москва, 2007. 26 с.
22. Административное право / Под ред. Л.Л. Попова. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: «Юрист», 2005. 703 с.
23. Гребенюк Н.В. Стимулююча функція податково-правового примусу: поняття та форми реалізації. *Право та державне управління*. 2015. № 4. С. 7-12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ptdu_2015_4_4.
24. Дорошенко Д.П. Обтяжуючі та стимулюючі заходи податково-правового примусу: до розмежування понять. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2017. Вип. 28. С. 63-65. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2017_28_18.

Карпенко Н. В.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України