

УДК 347.42

**А. Беспалова,**

аспірант кафедри адміністративного та фінансового права  
Національного університету «Одеська юридична академія»

## ПОДАТКОВА ЗАСТАВА ЯК СПОСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Починаючи розгляд теми дослідження, варто звернутись до влучного вислову А.А. Подмарьова: «Обмеження права (свободи) людини (громадянина) – це встановлені законодавством межі реалізації (здійснення) людиною (громадянином) прав (свобод), які знаходять прояв у заборонах, вторгненнях, обов'язках, відповідальності, існування яких детерміноване (зумовлене) необхідністю захисту конституційно визнаних цінностей, і призначенням яких є забезпечення необхідного балансу між інтересами особистості, суспільства і держави» [1, с. 16]. Саме через обмеження у вітчизняній правовій науці розглядається примус. Так, на думку О.Ф. Скакун, державно-правовий примус – це метод державно-владного обмеження свободи вибору суб'єкта права, який реалізується за допомогою заходів силового тиску на його свідомість і поведінку з боку уповноважених органів і посадових осіб, заснованого на праві і здійснюваного в межах права свободи вибору суб'єкта права [2, с. 689]. За таких підходів може скластися враження про протистояння примусу та права, однак це помилкове враження, оскільки «у праві закладено потенціал примусу, який виходить із правил, що містяться в ньому та вимагають виконання» [2, с. 689]. Можливість застосування примусу є однією зі специфічних ознак правової норми і правового відношення [3, с. 63]. За влучним висловом Ю.О. Крохіної, владне підпорядкування є родоначальником податкових відносин і проявляється не лише

як реально застосовані заходи примусу, але й як потенційна можливість державного примусу [4, с. 92]. Отже, існування адміністративно-правового примусу в податковому праві зумовлене об'єктивною необхідністю. Природність існування примусу у податкових правовідносинах обумовлена існуванням податкового обов'язку. Включений до змісту податкового обов'язку владний імператив передбачає забезпеченість поведінки заходами державно-примусового впливу (санкціями), які є необхідною властивістю, атрибутом будь-якого юридичного обов'язку [5, с. 367].

Виходячи з того, що адміністративний примус у податковому праві не є самостійним різновидом державно-правового примусу, а виступає складовою адміністративного примусу в публічному праві України [6, с. 25], та беручи до уваги, що адміністративний примус – вид державного примусу, який застосовується правомочними державними органами (посадовими особами) з метою попередження та припинення адміністративного проступку, а також забезпечення залучення винного до адміністративної відповідальності [7, с. 214], можна зробити висновок про те, що примус реалізується через певні способи: по-перше, через інститут юридичної відповідальності, по-друге, попереджувальні та припиняючі заходи, а на думку окремих учених [8, с. 446], ще й правовідновлювальні заходи.

Ю.М. Старілов стверджує, що примус у сфері оподаткування передбачає

застосування встановлених законодавством заходів запобіжного і припиняючого характеру, а також відповідальності [9, с. 471]. Запобіжні заходи, за словами вченого, – це заходи, які застосовуються державним органом із метою запобігання правопорушенню у сфері оподаткування й контролю за правильністю внесення платниками податків відповідних платежів до бюджетних фондів [9, с. 472]. Визначальною ознакою припиняючих заходів є прямиий юридично-владний вплив контролюючих органів на суб'єктів, зобов'язаних, відповідно до чинного законодавства, сплачувати податки та інші обов'язкові платежі до бюджету. Вони застосовуються тоді, коли необхідно у примусовому порядку припинити протиправні дії та запобігти їх шкідливим для суспільства й держави наслідкам. Заходи припиняючого характеру, як далі веде автор, виконують також функцію процесуального забезпечення, тобто вони забезпечують притягнення в майбутньому правопорушника до фінансової чи іншої юридичної відповідальності [9, с. 477].

Як справедливо відмічає Н.Ю. Онищук, слід розмежовувати поняття «примусовість» та «забезпеченість державним примусом» [10, с. 477]. Так, Ю.О. Крохіна, аналізуючи постанови Конституційного суду РФ із цього приводу, робить висновок про те, що заходи примусу щодо платників податків можуть застосовуватися лише за невиконання публічного обов'язку платити законно встановлені податки [4, с. 148]. Вбачається, що така позиція цілком відображає сутність фінансово-правового примусу в податковому праві, оскільки акцентує увагу саме на тому, що примус має обмежуватись законодавчими приписами. Адже у ст. 19 Конституції України закріплено: «Правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані

діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [11, ст. 19]. Вважаємо, що способи забезпечення виконання податкового обов'язку є саме відображенням забезпеченості державним примусом. Дійсно, примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів, є неоднорідними за своєю правовою природою, що знаходить свій прояв в їх різній функціональній спрямованості [12, с. 280].

О.Ю. Кікін, досліджуючи правову природу заходів податково-процесуального примусу, класифікує їх за характером дії на попереджувальні, припиняючі, забезпечувальні, відновлювальні. Саме до забезпечувальних заходів вчений відносить заходи податково-процесуального примусу, які відносяться до категорії способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів [13]. Погоджуємось із думкою, що необхідність виокремлення забезпечувальних примусових заходів у самостійну групу зумовлена також і тим, що на відміну від юридичної відповідальності, їх призначенням є створення додаткових гарантій виконання платником податків власного обов'язку щодо сплати належної суми податкового зобов'язання. Забезпечувальні заходи в податковому праві мають власну (відмінну від інших заходів) юридичну цінність, яка полягає в тому, що вони стимулюють платника до виконання його конституційного обов'язку. До того ж такі заходи у примусовому порядку здатні припинити протиправні дії та запобігти їх шкідливим для держави наслідкам [14].

Аналізуючи зміст ст. 8, 9 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі – ЗУ № 2181) [15], який втратив чинність у зв'язку із прийняттям Податкового кодексу [16], можна дійти висновку, що існували такі засоби забезпечення податкового зобов'язання, як податкова застава,



податкова порука та адміністративний арешт активів як виключний спосіб забезпечення виконання податкового зобов'язання. На сьогодні ситуація дещо змінилася: ПК України [16] у главі 9 закріпив серед таких способів податкову заставу та адміністративний арешт активів, однак позбавився раніше існуючого засобу забезпечення виконання зобов'язання – податкової поруки. Слід звернути увагу, що зазначена глава присвячена погашенню податкового боргу платників податків, що свідчить про те, що примус у податково-правовій сфері може бути застосований лише у випадку, коли податковий обов'язок добровільно не виконується. Податкова застава як один зі способів забезпечення виконання податкового обов'язку повинна застосовуватись виключно в межах чинного податкового законодавства. Саме постійне оновлення та модернізація податкового законодавства обумовлює необхідність комплексного аналізу та чіткого окреслення статусу податкової застави як спеціального механізму примусового стягнення податкового боргу, необхідність її застосування.

Відповідно до п. 14.1.155 ст. 14 ПК України податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом [16, ст. 14]. Варто відзначити, що податкова застава – один із найбільш ефективних способів забезпечення виконання зобов'язання, тому що в даному випадку обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що, у свою чергу, негативно позначається на здійсненні подальшої фінансово-господарської діяльності платника податків [17, с. 54].

Податковий кодекс чітко окреслює, що право податкової застави виникає за таких підстав: по-перше, несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації,

– із дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; по-друге, несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, – із дня виникнення податкового боргу [16, ст. 89].

Проводячи порівняльний аналіз норм ЗУ № 2181 та Податкового Кодексу України, слід відзначити такі позитивні зрушення: балансова вартість майна, що підлягає податковій заставі, має відповідати сумі податкового боргу платника податків. Також за Кодексом право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 89.2 ст. 89 ПК України). Водночас, згідно з п. 89.5 ст. 89 [16], право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі.

Цікавим є питання щодо пріоритету податкової застави щодо інших обтяжень (включаючи інші застави). За п. 90.1 ст. 90 ПК України [16] такий пріоритет встановлюється відповідно до Закону. Отже, проаналізуємо чинне законодавство. За ст. 37 ЗУ «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» [18, ст. 37], податкова застава є публічним обтяженням. Абз. 2 ст. 39 зазначеного Закону встановлює, що пріоритет публічного обтяження встановлюється з моменту його реєстрації: «Зареєстровані публічні обтяження не мають пріоритету над обтяженнями того ж рухомого майна, які були зареєстровані раніше моменту реєстрації публічного обтяження, а також обтяженнями, які мають вищий пріоритет згідно з правилами, встановленими розділом III цього Закону» [18, ст. 39]. Зазначене твердження кореспондується із положеннями Закону України «Про заставу» [19] та Закону України «Про іпотеку» [20]. Так, відповідно до ч. 2 ст. 15 Закону України «Про заставу» [19, ст. 15] обов'язки



органів доходів і зборів із реєстрації поширюються на виникнення та зміну прав податкової застави з урахуванням вимог податкового законодавства. Щодо пріоритету податкової застави цікавим вбачається приклад Грузії. Так, п. 4 ст. 239 ПК Грузії передбачає, що після продажу майна, обтяженого податковою заставою/іпотекою, відповідно до правил, встановлених згідно із законодавством Грузії, всі права на речі, які з'явилися після реєстрації податкової застави/іпотеки, повинні бути анульовані, а всі інші права на заставу/іпотеку, зареєстровані до реєстрації податкової застави/іпотеки, залишаються чинними [21, ст. 239]. Таке положення абсолютно співпадає з положенням українського законодавства, зокрема, п. 89.2 ст. 89 та 87.3 ст. 87 передбачають, що право податкової застави не поширюється на майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така заставка зареєстрована згідно із законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави [16, ст. 87, 89]. Крім того, зазначене положення ПК Грузії відповідає податковому пріоритету, закріпленому у ст. 90 ПК України [16, ст. 90].

Як справедливо зазначає Є.О. Імкшєнова, сутність застави як способу забезпечення сплати податку створює переважне право податкових органів (за ПК України – «контролюючі органи» – прим. авт.) перед кредиторами платника податку отримати задоволення з вартості заставленого майна [22, с. 89]. Такий підхід відображений і в податковому законодавстві, яким регламентується, зокрема, порядок обов'язкового узгодження всіх операцій із заставленим майном. Для того, щоб визначитись із правовою природою інституту податкової застави в українському правовому полі, звернемось до аналізу її правового режиму. Як зауважує вчена, правовий режим застави майна формується відповідно до правил цивільно-правового регулювання. Суб-

сидіарне застосування норм цивільного законодавства до встановлення застави зумовлює деякі її подібності в механізмі забезпечувальної дії з приватноправовим засобом. Науковець також зазначає, що незважаючи на те, що заставка запозичена із приватного права, реалізація даних правових засобів відбувається в межах фінансово-правових відносин. Крім того, детально досліджуючи зазначений інститут, вона звертає окрему увагу на істотну відмінність договору про заставу майна як забезпечувального заходу зі сплати податкових платежів – його укладення є обов'язковим для обох сторін через вказівку уповноваженого органу [23, с. 19]. Зазначається, що в даному аспекті слід враховувати службову роль податкових правовідносин в аспекті застави майна [23, с. 94]. На відміну від цього, в українському податковому законодавстві не передбачено укладення договору у випадку застосування податкової застави, оскільки податкова заставка виникає на підставі Податкового кодексу України.

Цікаво, що в ПК України [16] і в ЦК України [24] можна знайти схожі риси податкової застави та цивільно-правової застави. Так, за п. 89.2 ст. 89 ПК України предметом податкової застави є будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) в день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 89.5 ст. 89, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому [16, ст. 89]. Ст. 576 ЦК України встановлює, що предметом застави може бути будь-яке майно (зокрема річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставодавцем і на яке може бути звернене стягнення. Предметом застави може бути майно, яке заставодавець набуде після виникнення застави (майбутній урожай, приплід худоби тощо) [24, ст. 576].



На зв'язок податкової застави із цивільною вказує також ч. 5 п. 89.2 ст. 89 ПК України, згідно з якою право податкової застави не поширюється на майно, визначене п. 87.3.7 ст. 87 цього Кодексу, – майно, що не може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу» [19]; на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів із фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів із фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облигацій [16, ст. 89].

Крім того, абз. 2 п. 92.1 ст. 92 ПК України передбачає, що платник податків може відчужувати майно, яке перебуває в податковій заставі, лише за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган упродовж десяти днів із моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання/ненадання згоди [16, ст. 92]. Дещо аналогічну норму містить і цивільне законодавство. Так, відповідно до ч. 2 ст. 586 ЦК України заставодавець має право відчужувати предмет застави, передавати його в користування іншій особі або іншим чином розпоряджатися ним лише за згодою заставодержателя, якщо інше не встановлено договором [24, ст. 586].

Доречним буде зазначити, що в літературі питання щодо природи податкової застави є дискусійним. Так, на думку І.І. Кучерова, застава майна як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку не може бути віднесена до заходів податково-процесуального примусу [25, с. 409]. А.А. Гогін [26, с. 38-39] також підкреслює цивільно-правову природу зазначеного способу. Така позиція пояснюється

специфікою російського податкового законодавства. Податковий кодекс РФ серед способів виконання податкового зобов'язання не містить терміна «податкова застава», а застосовує поняття «застава майна». У ч. 3 ст. 73 ПК РФ з'ясовано: «У разі невиконання платником податку чи платником збору обов'язку щодо сплати належних сум податку чи збору та відповідних пеней, податковий орган (за ПК України – «контролюючий орган» – прим. авт.) здійснює виконання цього обов'язку за рахунок вартості заставленого майна в порядку, встановленому цивільним законодавством Російської Федерації» [27, ст. 73].

Однак наведене ніяким чином не дозволяє ототожнювати податкову заставу і цивільну, лише вказує на запозичення інституту з цивільного права, у процесі якого він перетворився на публічно-правовий інструмент. На нашу думку, в ПК України законодавець вводить термін «податкова застава» саме для того, щоб вказати на відмінний від приватноправової застави характер зазначеного правового засобу. Фактично, податкова застава регулюється також Законом України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» [18], Законом України «Про заставу» [19] та Законом України «Про іпотеку» [20], однак саме той факт, що податкова застава виникає на підставі спеціального закону – Податкового кодексу України, порядок її застосування та реєстрації регулюється законом, дозволяє виокремити її у специфічний інститут податкового права.

Можна виокремити характерні риси податкової застави, що дозволяють підкреслити її примусовий характер, зокрема:

1) право податкової застави виникає в разі порушення встановлених у ПК строків сплати суми податкового зобов'язання;

2) право податкової застави виникає на підставі Закону, тобто не потребує ухвалення відповідного рішення контролюючим органом. Так, наприклад,

під час складання акта опису майна відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави (ч. 5 п. 89.3 ст. 89 ПКУ), не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно. Також примусовий характер підтверджується п. 89.4 ст. 89: «Якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає необхідних документів, орган державної податкової служби звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову заставу» [16];

3) пріоритет публічних інтересів над приватними. Так, за п. 89.5 ст. 89, якщо на момент складення акта опису майна відсутнє або його балансова вартість менша від суми податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності в майбутньому до погашення податкового боргу в повному обсязі. За п. 89.6, якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису в податкову заставу в повному обсязі [16];

4) операції із заставленим майном мають бути обов'язково узгоджені з контролюючим органом. В іншому випадку платник податків понесе відповідальність згідно із законодавством [16, ст. 92].

На наш погляд, дуже вдало відобразила сутність податкової застави В.В. Кириченко, яка зазначила, що крім забезпечувальної функції податкова заставка виконує також функції припинення та відновлення. Зміст припинювальної функції податкової застави полягає в тому, що вона застосовується з метою спонукання платника податків до належного виконання необхідних дій

шляхом автоматичного впровадження персональних організаційно-майнових обмежень. Відновлювальна функція податкової застави реалізується в разі невиконання платником податків обов'язку з погашення податкового боргу шляхом подальшого продажу майна, що перебуває в податковій заставі [28, с. 11].

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що невиконання або неналежне виконання платниками податків податкового обов'язку обумовлює існування державного примусу у сфері податкових правовідносин. Відомо, що примус є одним із найефективніших важелів, за допомогою якого держава здійснює свої завдання. Слід відзначити, що примусовий характер справляння податків та зборів детермінує основу взаємодії учасників податкових правовідносин із метою забезпечення надходжень до бюджету. Саме способи забезпечення виконання податкового обов'язку, зокрема податкова заставка, покликані спонукати платників податків до сумлінного виконання приписів податкового законодавства. Зазначений інститут є доволі дієвим, перш за все, він покликаний дисциплінувати платників податків, попередивши їхню протиправну поведінку та акцентувати їхню увагу на можливих негативних наслідках уникнення виконання податкового обов'язку. Застосування податкової застави дозволяє позбавитись перепон на шляху до оздоровлення національної економіки, а саме – ухилення від сплати податків та зборів.

**Ключові слова:** адміністративно-правовий примус у податковому праві, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, податкова заставка.

*У статті досліджується правова природа та місце адміністративно-правового примусу в податковому праві та процедура застосування податкової застави як спеціального примусового способу з метою за-*



безпечення виконання платником податків його обов'язків, а також формування на цій основі науково обґрунтованих пропозицій та рекомендацій, спрямованих на підвищення його ефективності. Також аналізуються особливості податкової застави як одного з податково-правових способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків.

В статті досліджується правова природа і місце адміністративно-правового принуждення в податковому праві і процедура застосування податкового застави як спеціального примусового способу з метою забезпечення виконання податковими платниками своїх обов'язків, а також формування на цій основі науково обґрунтованих пропозицій та рекомендацій, спрямованих на підвищення його ефективності. Також аналізуються особливості податкового застави як одного з податково-правових способів забезпечення виконання податковими платниками своїх обов'язків.

*The article examines the legal nature and place of the administrative legal enforcement in the tax law and the procedure of the tax lien as a specific enforcement method to guarantee the execution of taxpayer's duties, as well as the creation on such basis of the scientifically based proposals and recommendations, devoted to improvement of its efficiency. In the article the features of the tax lien as one of the tax lawful measures of tax obligation execution are also analyzed.*

**Література**

1. Подмарев А.А. Конституционные основы ограничения прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации : автореф. дис. на соиск. науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституционное право; муниципальное право» / А.А. Подмарев. – Саратов, 2001. – 27 с.  
 2. Скакун О.Ф. Теория государства и права. (Энциклопедический курс) : учебник. – Х. : Эспада, 2005. – 840 с.

3. Харитонова О.И. Административно-правовые отношения (проблемы теории) : монография. – Одеса : Юридична література, 2004. – 328 с.

4. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред.: д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

5. Алексеев С.С. Общая теория права : учебник / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 576 с.

6. Коломоєць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т.О. Коломоєць. – Х., 2005. – 38 с.

7. Административное право Украины : учебник / под общ. ред. С.В. Кивалова. – Х. : «Одиссей», 2004. – 880 с.

8. Бахрах Д.Н. Административное право России : учебник для вузов. – М. : Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М, 2000. – 640 с.

9. Стариков Ю.Н. Принуждение в сфере применения и исполнения налогового законодательства / Ю.Н. Стариков // Финансовое право : учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – М. : Юристъ, 2002. – С. 468-477.

10. Онищук Н.Ю. До питання виконання податкового обов'язку / Н.Ю. Онищук // Форум права. – 2009. – № 3. – С. 475-479. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-3/09onjvpo.pdf>.

11. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

12. Сергеева В.В. Зміст податкового обов'язку та особливості забезпечення його виконання // Науковий вісник : зб. наук. праць Національної академії державної податкової служби України. – 2004. – № 4 (26). – С. 277-281.

13. Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения // Сейчас.ру. Бизнес и власть. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/cont/2278%20Кикин%20А.Ю.>

14. Дуванський О.М. Примусові заходи, що застосовуються в разі невиконання обов'язку зі сплати податків



та зборів: проблеми упорядкування // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/2843/%CE>.

15. Закон України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» : прийнятий Верховною Радою України 21.12.2000 р. // *Голос України*. – 2001. – № 32. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

16. Податковий кодекс України : прийнятий 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – № 229-230. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

17. Дуравкін П.М. Правове регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку / П.М. Дуравкін // *Проблеми законності : респ. міжвідом. наук. зб. / [Відп. ред. В.Я. Тацій]*. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2008. – Вип. 95. – С. 53-57.

18. Закон України № 1255-IV «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» : прийнятий Верховною Радою України 18 листопада 2003 р. // *Голос України*. – 2004. – №2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1255-15>.

19. Закон України «Про застава» : прийнятий Верховною Радою України 02.10.1992 р. // *Голос України*. – 1992. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2654-12>.

20. Закон України «Про іпотеку» : прийнятий Верховною Радою України 05.06.2003 р. // *Голос України*. – 2003. – № 129. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15>.

21. Tax Code of Georgia // [Electronic resource]. – Code of access : <http://>

[www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=4846&lang=2&newsid=2693](http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693).

22. Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.А. Имыкшенова. – Томск, 2003. – 193 с.

23. Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Е.А. Имыкшенова. – Тюмень, 2004. – 25 с.

24. Цивільний кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 16.01.2003 р. // *Голос України*. – 2003. – № 45. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

25. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.

26. Гогин А.А. Способы обеспечения исполнения обязательств в сфере налогового законодательства // *Финансовое право*. – 2004. – № 1. – С. 38-39.

27. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://base.garant.ru/10900200/12/#block\\_20011](http://base.garant.ru/10900200/12/#block_20011).

28. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В.В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 18 с.