
П. М. Дуравкін,

асистент кафедри фінансового права Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого

Правове регулювання адміністративного арешту активів платника податків

Сьогодні накладення арешту на кошти та матеріальні цінності можливе не тільки в рамках податкових правовідносин. Наприклад, у цивільному процесі накладення арешту на майно або грошові суми становить один із способів забезпечення позову (стаття 152 Цивільного процесуального кодексу України)¹. У кримінальному процесі шляхом накладення арешту на вклади, цінності та інше майно відбувається забезпечення цивільного позову і можливої конфіскації майна (стаття 126 Кримінально-процесуального кодексу України)². Таким чином, інститут арешту активів є багатоаспектним і може застосовуватися в різних за своєю галузевою приналежністю правовідносинах.

Для податкового права характерним є застосування адміністративного арешту активів платника податків, поява якого пов'язана із прийняттям Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників по-

¹ Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року № 1618-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 40–41, 42. – Ст. 492.

² Кримінально-процесуальний кодекс України від 28 грудня 1960 року № 1001-05 // Відом. Верхов. Ради УРСР. – 1961. – № 2. – Ст. 15.

датків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі — Закон № 2181)¹. Безпосередньо ж цей забезпечувальний механізм почав діяти з 1 жовтня 2001 року, коли набрала чинності стаття 9 «Адміністративний арешт активів» вказаного Закону. Крім цього, з метою забезпечення практичного впровадження пункту 9.1 цієї статті, Наказом Державної податкової адміністрації України від 25 вересня 2001 року № 386 затверджений «Порядок застосування адміністративного арешту активів платника податків» (далі — Наказ ДПАУ № 386)².

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про існування порівняно незначної кількості наукових робіт, присвячених адміністративному арешту активів платника податків. Цьому питанню приділялась увага в працях В. В. Кириченко, О. У. Латишової, І.В. Максимова, М. Д. Рамалданова, К. В. Хомича та ін. Утім залишається недостатньо визначеною сутність цього забезпечувального засобу, його функції та ознаки. З огляду на зазначене метою даної статті є визначення правової природи адміністративного арешту активів платника податків, його функцій та ознак. Досягнення поставленої мети буде здійснюватись шляхом вивчення й аналізу наукових розробок з цього питання, дослідження чинного податкового законодавства України, яке регулює порядок застосування адміністративного арешту активів платника податків, а також розроблення пропозицій щодо можливих варіантів його вдосконалення.

Так, у Законі № 2181 та Наказі ДПАУ № 386 використовується поняття адміністративного арешту активів платника податків як виключного способу забезпечення можливості погашення його податкового боргу. У зв'язку з цим хотілося б звернути увагу на те, що не досить вдалими виглядає використання в цьому випадку категорії «адміністративний», яка, на нашу думку, є більш природною для адміністративних правовідносин³. Звичайно, це не

¹ Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

² Офіц. вісн. України. – 2001. – № 41. – Ст. 1873.

³ Див.: Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гарашук, О. В. Дьяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – С. 25, 26; Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – С. 53; та ін.

означає заперечення можливості використання в податковому праві понятійних категорій різних галузей права. Але у даному випадку визначальним має бути те, що цей спосіб регулюється нормами податкового законодавства, а тому існує доцільність позначення його за допомогою податково-правового термінологічного інструментарію. Цілком прийнятним може бути використання конструкції «податковий арешт активів», яка більш точно відображає правову природу даного заходу.

Убачається суперечливою точка зору О. У. Латипової, що арешт активів полягає в адміністративно-правовому обмеженні права розпоряджатися власністю¹. Справді, накладення арешту на активи пов'язано із обмеженням права власності, однак для розгляду такого обмеження як адміністративно-правового необхідне закріплення цього забезпечувального механізму в нормах адміністративного права. Тоді як обмеження, яке здійснюється в рамках податкових правовідносин, може бути лише податково-правовим. Крім цього, такого виду адміністративного покарання, як адміністративний арешт активів, не існує². Тому немає об'єктивних підстав для ототожнення даного заходу із адміністративно-правовим обмеженням, що зумовить виведення його за межі податково-правового регулювання та виключення зі складу податково-правових способів забезпечення.

Викликає заперечення позиція К. В. Хомича, відповідно до якої арешт активів належить до припиняючих заходів адміністративного примусу у сфері оподаткування³. Як слушно зазначається в науці адміністративного права, адміністративний примус є самостійним різновидом державного примусу, який застосовується в усіх випадках — за умов і у порядку, встановленому нор-

¹ Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. Латыпова. – М., 2004. – С. 29.

² Див.: Максимов И. В. Административный арест как вид административного наказания / И. В. Максимов, М. Д. Рамалданов // Правовая политика и правовая жизнь. – 2003. – № 2. – С. 174.

³ Хомич К. В. Административно-правовое принуждение в сфере налоговых отношений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / К. В. Хомич. – Минск : БГУ, 2002. – С. 8–10.

мами адміністративного права¹. Застосування арешту активів платника податків на підставі норм податкового законодавства впливає і на правову приналежність цього заходу. Даний спосіб забезпечення варто відносити до різновиду заходів податково-правового примусу, тобто заходів, які передбачають спонукання до належного виконання обов'язків зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин.

Незважаючи на примусовість цього заходу, важко погодитись із тим, що за своєю правовою природою рішення про застосування арешту активів є мірою відповідальності². Дійсно, якщо виходити з того, що накладення арешту створює для платника податків нові обтяження, яких в нього не було до порушення норм податкового законодавства, то такий захід стає схожим на міру відповідальності. Але арешт активів застосовується з метою не покарати за порушення норм податкового законодавства, а забезпечити виконання того обов'язку, який виник у результаті такого порушення.

Вірогідно, потребує додаткової аргументації твердження В. В. Кириченко, що перелік підстав застосування адміністративного арешту активів змушує визнати його способом забезпечення низки обов'язків платника податків³. Дійсно, аналіз статті 9 Закону № 2181 та розділу 5 Наказу ДПАУ № 386 свідчить про те, що обставини до застосування арешту активів передбачають встановлення фактів порушення зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин різних обов'язків. Не дивно, що на підставі цього може виникнути уявлення про забезпечення за допомогою арешту активів виконання низки обов'язків платників податків.

При цьому згідно із підпунктом 9.1.1 пункту 9.1 статті 9 Закону № 2181 та пунктом 3.1 розділу 3 Наказу ДПАУ № 386, адмі-

¹ Переконання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність : конспекти лекцій / Ю. П. Битяк, В. В. Зуй, А. Т. Комзюк. – Х. : Укр. юрид. акад., 1994. – С. 5, 6.

² Див.: Заболотній О. Порядок застосування адміністративного арешту активів платника податків / О. Заболотній // Підприємництво, госп-во і право. – 2008. – № 8. – С. 55.

³ Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Кириченко. – Ірпінь, 2005. – С. 12.

ністративний арешт активів платника податків є винятковим способом забезпечення можливості погашення податкового боргу. За цим визначенням сутність арешту активів полягає у забезпеченні не різних обов'язків платника податків, а лише обов'язку з погашення податкового боргу. Необхідно враховувати, що відповідно до зазначених нормативно-правових актів наявність податкового боргу є однією з умов для застосування арешту активів лише у деяких випадках.

Так, арешт активів може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: 1) платник податків порушує правила відчуження активів, які перебувають у податковій заставі; 2) фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; 3) платника податків, який має податковий борг, визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями іншими, ніж податкові; 4) платник податків, який має податковий борг, здійснює дії з переведення активів за межі України, їх приховування або передачі іншим особам. Аналіз інших обставини до застосування арешту активів свідчить про те, що вони зумовлюються невиконанням зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин тих обов'язків, порушення яких вказує лише на можливість існування податкової заборгованості.

Виходячи з цього, арешт активів платника податків має різноплановий забезпечувальний характер, що проявляється у його застосуванні для забезпечення як попередження, так і погашення податкової заборгованості. Адже викликає сумнів необхідність накладення арешту на активи платника податків з якоюсь іншою метою, ніж для забезпечення за рахунок цього можливості погасити податковий борг. Різниця може бути лише в тому, що деякі обставини до його застосування свідчать про наявність несплаченої суми податкового боргу, а інші лише передбачають її існування.

Важливо також звернути увагу на те, що виникнення податкового боргу ще не є підставою для накладення арешту на активи платника податків. Згідно зі статтею 8 Закону № 2181, активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу. Тобто при виникненні податкового боргу, незалежно від яких-небудь інших умов, насамперед відбувається передача активів платника податків у податкову заставу. Тому на-

кладення на них арешту, окрім факту прострочення сплати податків і зборів, має ще й інші (додаткові) умови, які хоча і пов'язані із податковим боргом, але мають специфічний характер. Виходячи з цього, арешт активів платника податків застосовується як додатковий захід забезпечення погашення податкового боргу.

Крім цього, аналіз обставин до застосування арешту активів наводить на думку, що вони встановлюють не лише підстави його застосування, а ще й визначають зобов'язаних осіб, на активи яких може бути накладений арешт. Наприклад, можна виокремити таких суб'єктів, на активи яких може накладатись арешт: платник податків, що порушив правила відчуження активів, які перебувають у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг і виїжджає за кордон; платник податків, який має податковий борг та якого визнано неплатоспроможним за зобов'язаннями іншими, ніж податкові; платник податків, що має податковий борг і здійснює дії з переведення активів за межі України, їх приховування або передачі іншим особам тощо. Отже, застосування арешту активів є можливим лише при наявності певних обставин. Останні зумовлюють обмежений склад осіб, на активи яких може накладатись арешт, оскільки вказують особливі юридичні факти, з якими пов'язується застосування арешту активів.

Згідно із підпунктом 9.2 статті 9 Закону № 2181 та розділом 3 Наказу ДПАУ № 386 арешт активів може бути повним (полягає в забороні платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням або без такого) або умовним (полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного податкового органу на здійснення будь-якої операції з такими активами). У зв'язку з цим доречно зазначити, що зміст права власності в суб'єктивному сенсі складається з трьох правомочностей: 1) права володіння — фактичного впливу на річ; 2) права користування — отримання споживчих властивостей речі; 3) права розпорядження — визначення фактичної та юридичної долі речі¹. Таким чином, відповід-

¹ Гражданский кодекс Украины : комментарий. – Т. 1. – Изд. 2-е / под общ. ред. Е. О. Харитоновой, О. М. Калитенко. – Х. : Одиссей, 2004. – С. 491, 492.

но до вказаних різновидів арешту активів платника податків можливі декілька рівнів обмеження права власності, що зумовлюється імперативною заборонаю на вчинення відповідних правомочностей.

Так, повний арешт активів може полягати у: 1) позбавленні права користування; 2) позбавленні права розпорядження; 3) позбавленні права власності. Хоча у вказаних нормах немає прямої вказівки на заборону реалізації права власності, але вилучення активів об'єктивно її створює. Адже тим самим платник податків, по суті, позбавляється можливості реалізовувати повноваження власника щодо тих активів, які вилучені. Тобто при повному арешті активів з їх тимчасовим вилученням передбачається повна заборона реалізації права власності.

При цьому звертає на себе увагу те, що вилучення активів не відповідає положенням підпункту 9.1.3 пункту 9.3 статті 9 Закону № 2181 та пункту 3.6 розділу 3 Наказу ДПАУ № 386. Відповідно до вказаних норм, арешт активів полягає в забороні вчиняти платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання та підтримання у належному функціональному та якісному стані. Отже, зазначені обмеження не передбачають вилучення активів, а лише зобов'язують платника податків утримуватись від будь-яких дій щодо них, окрім визначених у цих нормах.

У свою чергу умовний арешт активів платника податків також обмежує реалізацію правомочностей власника, але не позбавляє їх. Зобов'язання платника податків отримувати дозвіл на здійснення будь-якої операції з активами можна вважати обмеженням права розпорядження. Адже відмова у наданні такого дозволу по суті позбавляє платника можливості законно розпоряджатися його активами.

На законодавчому рівні відсутні критерії застосування повного чи умовного арешту активів платника податків, що зумовлює дещо невизначену межу між ними. Необхідним є нормативно-правове закріплення підстав застосування відповідного різновиду арешту активів платника податків для кожної обставини його застосування, що забезпечить захист прав як уповноважених, так

і зобов'язаних щодо цього осіб. Здається логічним, що вирішення цього питання має здійснюватись, виходячи із обставин до застосування арешту активів, кожній з яких має відповідати повний або умовний арешт.

Важливо також враховувати, що відповідно до статті 1 Закону № 2181 та розділу 2 Наказу ДПАУ № 386 активами платника податків є кошти, матеріальні та нематеріальні цінності, що належать юридичній або фізичній особі на праві власності або повного господарського відання. Тому арешт може накладатись тільки на ті активи, які належать зобов'язаній особі на праві власності або повного господарського відання. У зв'язку з цим необхідне обов'язкове встановлення такої належності, що зумовлюється недопущенням порушення права власності тих осіб, активи яких можуть тимчасово перебувати лише у володінні платника податків.

Особливістю арешту активів платника податків є також те, що даний захід має визначений строк дії. Зокрема, згідно із підпунктом 9.3.3 пункту 9.3 статті 9 Закону № 2181 та розділом 12 Наказу ДПАУ № 386, адміністративний арешт може бути накладено на активи строком до 96 годин від години підписання відповідного рішення керівником податкового органу (його заступником). Однак відповідно до вказаних норм керівник податкового органу (його заступник) має право звернутися до суду з поданням про продовження строку арешту активів платника податків за наявності достатніх підстав вважати, що звільнення активів з-під адміністративного арешту може загрожувати їх зникненням або знищенням, а суд повинен прийняти відповідне рішення протягом 48 годин від моменту отримання зазначеного звернення.

Така ситуація є свідченням невідповідності між формою та змістом цього заходу. Як зазначається у науковій літературі з податкового права, адміністративним цей захід є тому, що застосовується в позасудовому спрощеному порядку¹. Продовження строку його застосування за рішенням суду викликає питання: чи

¹ Див.: Коломоєць Т. Адміністративний примус у податковому праві як складовій публічного права України: до питання невизначеності у використанні термінології / Т. Коломоєць // Підприємництво, госп-во і право. – 2005. – № 12. – С. 107.

буде він тоді адміністративним? На нашу думку, таке продовження строку можна розцінювати як застосування арешту активів на підставі рішення суду. У випадку неприйняття судом такого рішення активи мають бути звільнені з-під арешту. Тобто застосування арешту активів понад 96 годин по суті є реалізацією рішення не податкового органу, а суду.

Підсумовуючи зазначене, хотілося б приєднатися до точки зору В. В. Кириченко, що арешт активів виконує превентивну та припиняючу функції¹. Так, накладення арешту на активи платника податків дозволяє за рахунок цього попередити виникнення або забезпечити погашення вже існуючої податкової заборгованості. В останньому випадку відбувається припинення триваючого порушення податкового законодавства, яке полягає у наявності непогашеної суми податкового боргу. Застосування цього заходу має також превентивний ефект щодо здійснення як особою, на активи якої накладено арешт, так й іншими зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин прострочення сплати податків і зборів або порушення обов'язків, які можуть призвести до виникнення податкового боргу.

Отже можна зробити висновок, що арешт активів платника податків — це спосіб забезпечення стягнення податкового боргу шляхом обмеження або позбавлення права власності платника податків щодо активів, на які накладено такий арешт. Ознаками даного заходу, відповідно до норм чинного податкового законодавства України, є: 1) податково-правовий характер; 2) спрямованість на погашення податкового боргу; 3) наявність двох різновидів: повного та умовного; 4) обмеження або позбавлення права власності; 5) застосування при вичерпному переліку обставин; 6) обмежений склад зобов'язаних осіб, на активи яких може накладатись арешт; 7) обмежений строк дії (до 96 годин від години підписання рішення про його накладення); 8) особливий порядок продовження строку перебування активів платника податків під арештом (у судовому порядку).

¹ Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Кириченко. — Ірпінь, 2005. — С. 12.

У даній статті досліджені тільки окремі питання і сформульовані лише загальні висновки щодо сутності адміністративного арешту активів платника податків, його функцій та ознак. Сьогодні все ще існує чимало не вирішених наукою податкового права проблем, пов'язаних з цим способом забезпечення погашення податкового боргу. Подальших досліджень у цьому напрямку потребують відносини, які складаються у зв'язку із застосуванням даного заходу, визначення їх об'єкта, предмета, суб'єктів та змісту.