

### Аннотація

**Чумак В. В.** Правовое регулирование применения мер административного принуждения за нарушение правил лицензионно-разрешительной системы в Республике Беларусь. – Статья.

Статья посвящена комплексному, системному научному анализу правовых оснований и порядка применения мер административного принуждения за нарушение правил лицензионно-разрешительной системы в Республике Беларусь. Определены правовые основания применения мер административного принуждения за нарушение правил лицензионно-разрешительной системы в Республике Беларусь.

*Ключевые слова:* правовое регулирование, лицензионно-разрешительная система, административное принуждение, нарушения, статья, Республика Беларусь.

### Summary

**Chumak V. V.** Legal regulation of the use of administrative enforcement actions for violation of licensing system in Belarus. – Article.

The article deals with the complex, systematic scientific analysis of the legal basis and the application of administrative enforcement actions for violation of the license-permit system in Belarus. Defined legal grounds for the application of administrative enforcement for violations of licensing-permit system in Belarus.

*Key words:* regulation, licensing and permit system, administrative enforcement, breach, article, Belarus.

УДК 349.2

*А. О. Беспалова*

## АДМІНІСТРАТИВНИЙ АРЕШТ МАЙНА ЯК ВИНЯТКОВИЙ СПОСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Стаття 67 Конституції України встановлює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку та розмірах, встановлених законом [1, ст. 67]. Тому застосування примусових способів забезпечення виконання податкового обов'язку є тим інструментом, який забезпечує реалізацію цієї норми.

За справедливим висловом Н.А. Саттарової, поклавши на учасників податкових правовідносин ряд зобов'язань, держава має право здійснювати контроль та вимагати безумовного їх виконання і перш за все, обов'язку сплачувати податки та збори в повному обсязі. Для цього за уповноваженими державою органами законодавець закріплює право в необхідних випадках застосовувати заходи, які забезпечують виконання обов'язку зі сплати податків та зборів [2, с. 182]. Такими заходами виступають способи забезпечення виконання податкового обов'язку, які покликані обмежити майнові права платників податків. За слушним висловом Д.Н. Сафіулліна, існує якісна межа у фінансових взаємовідносинах держави з власником, за лінією якої останній перестає бути таким [3, с. 14].

Згідно з Податковим кодексом України (далі – ПКУ України) ще одним із способів забезпечення виконання податкового обов'язку є адміністративний арешт майна. Відповідно до ст. 94 ПКУ України адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [4, ст. 94]. Оскільки таке визначення не розкриває основну сутність зазначеної правової категорії, звернемось до дефініцій, наданих науковцями.

Так, А.В. Дьомін зазначає, що арешт майна – це дія податкового або митного органу із санкції прокурора з тимчасового обмеження права власності платника податку (податкового агента) у відношенні до його майна для забезпечення виконання рішення про стягнення податку [5, с. 197].

П.Н. Федотов розглядає адміністративний арешт майна як несанкціонований правовий засіб, який не дає підсумкову оцінку правопорушенню та виступає забезпечувальним, несамостійним засобом. Такий висновок вчений робить, виходячи з того, що припинення бездіяльності у вигляді невиконання податкового обов'язку у встановлений законом строк є хрупкою юридичною конструкцією [6]. Однак вважаємо таке визначення несправедливим, оскільки відомо, що порушення податкового законодавства може виражатись як у формі дії, так і бездіяльності.

С.П. Позняков розглядає адміністративний арешт майна не тільки як спосіб забезпечення погашення податкового боргу (недоїмки) громадян, але й як засіб запобігання вчиненню та припинення адміністративних і фінансових правопорушень із боку податкових боржників, пов'язаних із невиконанням ними своїх податкових обов'язків, протидії вчинення тіньових проявів тощо [7, с. 120]. Арешт активів є забезпечувальним, запобіжно-припинювальним заходом адміністративного примусу, який за своїми функціональними можливостями не тільки включає функції податкової застави (можливість застосування п'яти видів арешту активів), але й дозволяє вирішувати більш широкий спектр питань правозахисту, правозабезпечення, правовиконання [7, с. 171].

Проаналізувавши погляди науковців щодо сутності адміністративного арешту майна, Р.В. Стецко наводить досить вдале визначення, згідно з яким адміністративний арешт розуміється як правообмеження, що полягає в накладенні на платника податків системи обов'язків, які тимчасово позбавляють його можливості реалізації прав власності на майно, з метою запобігання неналежній поведінці платників податків і забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [8, с. 130].

Цікавою є думка Ю.А. Крохіної, яка вважає припинення операцій на рахунках в банку та накладення арешту на майно платника податку допоміжними, неосновними способами забезпечення виконання податкового обов'язку. Такий висновок можна зроби, виходячи з твердження вченого про те, що виконання податкового обов'язку забезпечується заставою майна, порукою та пенею. Припинення операцій на рахунках в банку та накладення арешту на майно платника податків гарантують виконання рішення податкового органу про стягнення податку. Ю.А. Крохіна виокремлює зазначені заходи в окрему групу – способи забезпечення виконання рішення про стягнення податку [9, с. 291].

Слід також дослідити, коли саме допускається застосування виняткового способу забезпечення виконання податкового обов'язку. Пункт 94.2. ст. 94 ПКУ України встановлює перелік підстав застосування адміністративного арешту майна платників податків [4]. Однак, як вбачається зі змісту ПКУ України, існують також інші підстави застосування адміністративного арешту. Так, відповідно до пп. 20.1.9. п. 20.1. ст. 20 ПКУ України [4], контролюючі органи мають право вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації

основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки. У разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню, патентуванню та/або сертифікації) від проведення такої інвентаризації або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовуються заходи, передбачені ст. 94 ПК України [4]. Неузгодженість норм податкового законодавства з приводу цього питання не вирішило й затвердження Міністерством доходів і зборів України «Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків». Так, п. 3.1. зазначеного порядку [10] серед підстав застосування адміністративного арешту передбачає, зокрема, відмову платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню) від проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки), передбаченої пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 розділу I ПК України [4], або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів). Однак зазначена підстава не передбачена ст. 94 ПК України [4], що спричинило негативну реакцію як в наукових колах, так і на практиці. У свою чергу Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 18.10.2012 р. зі справи № К/9991/48816/11 розглядає ненадання платником податків документів контролюючому органу під час проведення перевірки як відмову від проведення останньої [11]. Враховуючи той факт, що адміністративний арешт є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, вважаємо, що в ст. 94 ПК України слід встановити вичерпний перелік підстав застосування до адміністративного арешту шляхом доповнення підставами, що містяться в пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 ПК України [4]. Така новація дозволить виключити будь-яку плутанину та неузгодженість під час застосування зазначеного примусового способу забезпечення виконання податкового обов'язку.

Слід також звернути увагу на те, що пп. 20.1.32. та пп. 20.1.33. п. 20.1 ст. 20 ПК України передбачає право контролюючих органів звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку [4]. Однак такий арешт не є тотожним адміністративному арешту, передбаченому ст. 94 ПК України, оскільки зазначені норми регулюють інше коло суспільних відносин, а саме питання накладення арешту виключно на кошти платника податків та інші цінності, що знаходяться в банках, причому в специфічній ситуації за відсутності достатнього для погашення податкового боргу майна [12].

Процедура накладення адміністративного арешту майна є також суперечливою. У Російській Федерації накладення адміністративного арешту податковим або митним органом можливо лише із санкції прокурора [13]. У Грузії взагалі достатньо рішення податкового органу, арешт може бути накладений без рішення суду [14, ст. 241]. У Республіці Білорусь рішення про накладення арешту приймається керівником (його заступником) податкового або митного органу у формі постанови про накладення арешту на майно, однак для арешту майна,

яке знаходиться в помешканні фізичної особи, необхідна також санкція прокурора [15]. В Україні процедура накладення адміністративного арешту майна має певні особливості. Аналіз норм чинного податкового законодавства, зокрема п. 94.4. ст. 94 ПК України, за яким «арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків» [4], дозволяє зробити висновок про розмежування адміністративного арешту майна платника податків та адміністративного арешту коштів на рахунках платника податків. Останній застосовується тільки на підставі рішення суду, у той час арешт на майно платника податку накладається за рішенням керівника контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин перевіряється судом [4, п. 94.10. ст. 94]. Існує думка серед вітчизняних науковців, що нормою п. 94.10. ст. 94 ПК України [4] не визначено чіткої процедури та тих обставин, що повинні бути перевірені судом під час накладення адміністративного арешту. Однак Вищий адміністративний суд у листі від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11 чітко зазначає, що перевірка обґрунтованості накладення адміністративного арешту передбачає встановлення судом наявності підстав для застосування адміністративного арешту, визначених п. 94.2. ст. 94 ПК України. Предметом перевірки є відповідність рішення керівника податкового органу (його заступника) про накладення адміністративного арешту на майно платника податків умовам, за яких таке рішення може бути ухвалено [16]. При цьому суд повинен встановити відсутність відповідного майна не взагалі, а саме на момент, коли в податкового органу виникає право на стягнення податкового боргу, ефективність реалізації якого забезпечується спеціальними заходами, зокрема адміністративним арештом майна, у тому числі коштів. В іншому разі вимога про застосування арешту коштів буде передчасною, оскільки не виключається, що на момент пред'явлення відповідної вимоги майно, зарахунок якого можна погасити податковий борг, буде наявним [12]. Тобто суд повинен перевірити реальну наявність підстав застосування адміністративного арешту, вичерпний перелік яких встановлений у ПК України.

Арешт майна згідно з ПК України має певні особливості. Так, на відміну від Податкового кодексу РФ [13, ч. 3 ст. 77], який передбачає застосування адміністративного арешту тільки щодо організацій, ПК України не обмежується лише юридичними особами-платниками податків. Це впливає з визначення адміністративного арешту майна платника податків, наданого п. 94.1 ст. 94 ПК України, та з положень ст. 15 ПК України, яка встановлює, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти й нерезиденти України), юридичні особи (резиденти й нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України [4]. Крім того, застосування адміністративного арешту щодо фізичних осіб-платників податків підтверджується пп. 94.2.2. п. 94.2. ст. 94 ПК України, де серед обставин, за яких можливе застосування адміністративного арешту, визначено виїзд за кордон фізичної особи, яка має податковий борг [4].

У контексті дослідження теми статті треба зазначити, що в п. 94.5. ст. 94 ПК України законодавець розрізняє два види адміністративного арешту майна платника податків: повний та умовний. Повний арешт передбачає заборону платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном, у той час як умовний арешт виражається в обмеженні платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [4, п. 94.5 ст. 94]. Однак у жодній статті ПК України не зазначені підстави застосування повного та умовного видів адміністративного арешту, незважаючи на суттєву різницю між ними, що свідчить про можливість контролюючого органу самостійно визначати випадки застосування того чи іншого виду арешту. Вважаємо, що цей недолік чинного податкового законодавства повинен бути усунений, оскільки у відносинах влади-підпорядкування може призвести до певних зловживань із боку контролюючих органів. Законодавець повинен застосувати спеціальне регулювання накладення повного та умовного адміністративного арешту з обов'язковим зазначенням критеріїв та строків окремого виду адміністративного арешту.

Не варто також оминати увагою питання щодо строків застосування адміністративного арешту майна. Чинна редакція ПК України взагалі не приділяє уваги зазначеному питанню. Лише п. 81. ст. 8 «Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків» [10], закріплює, що строк застосування адміністративного арешту майна не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, передбачених ПК України. Однак межі такого строку взагалі не визначені.

Слід відзначити, що прообразом сучасного адміністративного арешту майна були примусові заходи, передбачені Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» [17], який містив перелік так званих «способів забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості». Підтримуємо думку вчених [7, с. 173] стосовно того, що податкове зобов'язання – термін більш широкий за змістом, ніж податковий борг, тому вважаємо сучасну назву примусових заходів виконання податкового обов'язку, зазначених у ПК України, більш вдалою, ніж «способи забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості».

Проведений аналіз дозволяє виокремити такі особливості адміністративного арешту майна: 1) адміністративний арешт майна є мірою державного примусу правообмежувального характеру; 2) Податковий кодекс України розрізняє повний та умовний адміністративний арешт майна платника податків; 3) адміністративний арешт майна є попереджувальним заходом, покликаним обмежити майнові інтереси платника податку до повного погашення податкового боргу; 4) незважаючи на домінування публічних інтересів над приватними, накладення арешту майна в п. 94.13. ст. 94 ПК України [4] передбачає право платника податків на відшкоду-

вання збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету; 5) застосування адміністративного арешту допускається до всіх платників податків: як до юридичних осіб, так і до фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України).

У зв'язку з тим, що основною метою оподаткування є все ж таки надходження коштів до публічних фондів, держава створює ступінчасту систему допоміжних заходів, спрямованих на спонукання платника податків до виконання встановленого законом податкового обов'язку. Адміністративний арешт майна виступає одним із найефективніших способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Однак аналіз норм чинного законодавства дозволяє констатувати наявність певних колізій із приводу застосування зазначеного інструменту. Недосконалість юридичної техніки податкового законодавства та її складність автоматично роблять застосування норм щодо адміністративного арешту майна проблематичним та ризиковим. Для вирішення проблемних питань вважаємо за доцільне систематизувати підстави застосування адміністративного арешту майна у вичерпний перелік в одній нормі ПКУ України. Крім того, необхідно чітко зазначити та виокремити критерії застосування повного та умовного видів адміністративного арешту майна. Строк, на який може бути накладений адміністративний арешт, має бути прямо визначеним законодавцем, адже застосування примусу без чіткої регламентації може призвести до крайнощів: або свавілля з боку владного суб'єкту, або до абсолютної неможливості застосування законного способу забезпечення виконання податкового обов'язку.

### Література

1. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – ст.19. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
2. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве / Н.А. Саттарова : под ред. И.И. Кучерова – М. : Юринформ, 2006. – 392 с.
3. Сафиуллин Д.Н. Теория и практика правового регулирования хозяйственных связей в СССР : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; семейное право; гражданский процесс; международное частное право» / Д.Н. Сафиуллин ; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. Юридический факультет. – М., 1990. – 36 с.
4. Податковий кодекс України : прийнятий 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229–300. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Демин А.В. Налоговое право России : [учеб. пособие] / А.В. Демин ; Краснояр. гос. ун-т, Юрид. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
6. Федотов П.Н. Арест имущества в налоговых правоотношениях: правовые проблемы / П.Н. Федотов // Современное право. – 2004. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/comm/3162>.
7. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : спец. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С.П. Позняков ; Львівський юридичний інститут МВС України. – Львів, 2006. – 292 с.
8. Стецко Р.В. Поняття адміністративно-примусових заходів забезпечення виконання платником податків його обов'язків / Р.В. Стецко // Наука і правоохорона. – 2011. – № 4 (14). – С. 129–133.
9. Крохина Ю.А. Налоговое право России : [учебник для вузов] / Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
10. Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків : Наказ Міністерство доходів і зборів від 10.10.2013 р. № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1839-13>.

11. Балицький І. О. Розширено перелік підстав для адміністративного арешту майна – чого остерігатися платнику податків? // І.О. Балицький // Юридична практика. – 2013 р. – № 51 (834). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://splf.ua/uk/publicatsii/rozshireno-perelik-pidstav-dlya-administrativnogo-areshtu-mayna-chogo-osterigatisya#overlay-context=ru/publicatsii/rasshiren-perechen-osnovaniy-dlya-aresta-imushchestva-chego-opasatsya>.
12. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 29.04.2013 № 642/12/13-13. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://vasu.gov.ua/ua/generalization\\_court\\_practice.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=2854](http://vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=2854).
13. Налоговый Кодекс РФ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2\\_17.html#p2700](http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_17.html#p2700).
14. Tax Code of Georgia [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [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).
15. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть : принят Палатой представителей 15.11.2002 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://etalonline.by/?type=text&regnum=Nk0200166#load\\_text\\_none\\_1\\_](http://etalonline.by/?type=text&regnum=Nk0200166#load_text_none_1_).
16. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization\\_court\\_practice.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=1705](http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=1705).
17. Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами : Указ Президента України від 04.03.1998 р. № 167/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/167/98>.

#### Анотація

**Беспалова А. О. Адміністративний арешт майна як винятковий спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку.** – Стаття.

У статті основну увагу зосереджено на формуванні науково обґрунтованих рекомендацій та пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності податкового законодавства з приводу застосування адміністративного арешту майна як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків. Аналізуються особливості зазначеного способу, його види та процедура застосування.

**Ключові слова:** винятковий спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку, адміністративний арешт майна платника податків, повний арешт майна, умовний арешт майна.

#### Аннотация

**Беспалова А. А. Административный арест имущества как исключительный способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.** – Статья.

В статье основное внимание сосредоточено на формировании научно обоснованных предложений и рекомендаций, направленных на повышение эффективности налогового законодательства относительно применения административного ареста имущества как исключительного способа обеспечения исполнения налогоплательщиком его обязанностей. Анализируются особенности данного способа, его виды и процедура применения.

**Ключевые слова:** исключительный способ обеспечения исполнения налоговой обязанности, административный арест имущества плательщика налогов, полный арест имущества, условный арест имущества.

#### Summary

**Bespalova A. O. Administrative arrest of tax payer's property as an exceptional ensuring measure of tax obligation execution.** – Article.

The article is mainly focused on creation of the scientifically based proposals and recommendations, devoted to improvement of the efficiency of tax legislation respected to application of an administrative arrest of tax payer's property as the exclusive method of enforcement by the taxpayer of his duties. The main features of this method, its types and its imposition procedure are also analyzed.

**Key words:** exceptional ensuring measure of tax obligation execution, administrative arrest of tax payer's property, complete arrest of property, conditional arrest of property.