

УДК 343.1

*Д. В. Пудрик***ДО ПИТАННЯ НОРМАТИВНОГО ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «АРЕШТ»  
У ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**Постановка проблеми.** Перетворення контролюючого органу, що забезпечує реалізацію державної політики в податковій і митній сферах, з фіскального на публічно-сервісний, проголошене наприкінці минулого десятиліття, триває донині. Основним етапом при цьому є узгодження методів діяльності з основною метою його створення. У зв'язку із цим важко переоцінити значення дослідження шляхів підвищення ефективності такої діяльності в межах законодавчо встановлених повноважень із метою реалізації покладених на них функцій і завдань. На особливу увагу заслуговують проблеми, пов'язані з визначенням правових підстав і процедури застосування таких засобів впливу контролюючих органів, які характеризуються застосуванням державного примусу та пов'язані із суттєвим обмеженням прав особи, зокрема, застосування арешту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Адміністративному арешту як способу забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків приділялась увага в дослідженнях О.О. Бандурки, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, О.П. Рябченко, Ю.І. Туника, О.В. Тильчик, В.І. Теремецького та інших учених. Однак не всі проблеми вдалося вирішити, деякі з них тільки позначені на теоретичному рівні з пропозиціями окремих шляхів розв'язання, що не знайшли нормативного закріплення та практичної реалізації. Предмет статті актуалізується у зв'язку з виділенням в окремий правовий інститут податково-процесуальних норм та формування на цій підставі податкового процесу.

**Метою статті** є виявлення недоліків нормативного-правового застосування терміна «арешт» та встановлення його змісту в діяльності контролюючих органів, що реалізують податкову й митну політику.

**Виклад основного матеріалу.** На сьогодні термін «арешт» знайшов нормативне закріплення, крім Кримінального процесуального кодексу України, у низці нормативно-правових актів. Так, статтею 24 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) «адміністративний арешт» визначено як один із видів адміністративних стягнень, що застосовуються за вчинення адміністративних правопорушень [1]. Статтею 16 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України) визначено виключну підсудність справ, серед яких абзацом 1 вказаної статті до них віднесено справи, які стосуються арешту судна для забезпечення морської вимоги та виникають на підставі договору перевезення. Відповідно до статті 432 ГПК України до переліку запобіжних заходів віднесено накладення арешту на майно, що належить особі. Також у статті 67 ГПК України до заходів забезпечення позову віднесено накладення арешту на майно чи грошові суми, що належать відповідачу [2]. Схожі норми щодо закріплення терміна «арешт» містить Цивільний процесуальний кодекс України (у статті 152) [3]. Відповідно до статті

48 Закону України «Про виконавче провадження» звернення стягнення на майно боржника полягає в його арешті, вилученні та реалізації [4]. Статтею 94 Податкового кодексу України (далі – ПКУ України) термін «адміністративний арешт» використовується для позначення виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [5].

Варто зауважити, що інститут адміністративного арешту майна платників податків з'явився в податковому законодавстві України з моменту прийняття ПКУ України. Він замінив інститут адміністративного арешту активів, що врегулювався Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181 (втратив чинність у зв'язку з прийняттям ПКУ України). Законодавець визначив порядок погашення юридичними й фізичними особами – платниками податків податкових зобов'язань, а також регламентував правові процедури, які можуть застосовуватись контролюючими органами до платників податків у разі порушення останніми зобов'язань зі сплати податків та інших обов'язкових платежів, встановлених ПКУ України [6, с. 165].

Нині, відповідно до статті 1 ПКУ України, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулює саме ПКУ України. Про права контролюючих органів (на сьогодні Державної фіскальної служби України) як єдиного органу, що забезпечує реалізацію державної політики в податковій і митній сферах, мова йде в статті 20 ПКУ України. Серед них увагу привертають положення пунктів 20.1.32 про право 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 перебувають у банку, та пункту 20.1.33 про право звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти й інші цінності, що перебувають у банку, платника податків, який має податковий борг [5]. Таким чином, у згаданих нормах регламентується право контролюючого органу на застосування такого заходу примусового характеру, як арешт, та уточнюється предмет, якого цей захід стосується (цінні папери та/або кошти й інші цінності такого платника податків, що перебувають у банку). Звичайно, обмежуватись вказівкою про право застосування такого заходу примусу неможливо, необхідно розкрити порядок його застосування для забезпечення вимог дотримання принципу законності. Водночас у ПКУ України лише в статті 94 сформульовані положення про послідовність дій контролюючого органу щодо арешту майна та коштів, проте зазначено, що такий арешт є адміністративним [5]. Виникає логічне запитання, про яких захід примусу йде мова: один і той же чи різні.

Про право ж застосовувати заходи, передбачені статтею 94 ПКУ України (адміністративний арешт), мова йде в пункті 20.1.9 [5].

Ще більше питань з'являється, якщо детально проаналізувати статтю 94, особливо її 7 частину, у якій вказано про те, що адміністративний арешт майна може бути застосований також до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються чи реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством

(виділено нами – Д. П.) України або законодавством із питань оподаткування акцизним податком, та товарів, у тому числі валютних цінностей, які продаються з порушенням порядку, визначеного законодавством, якщо їх власника не встановлено [5]. Цій нормі повинні кореспондувати положення Митного кодексу України (далі – МК України) [7], оскільки саме в ньому йде мова про вказані правила.

Аналіз положень МК України дає змогу констатувати, що про арешт законодавець згадує лише в статті 347 акта, яка визначає основні елементи правового статусу (права й обов'язки) посадових осіб органів доходів і зборів під час проведення документальних виїзних перевірок. При цьому предметом арешту як способу зупинення видаткових операцій підприємства на рахунках такого підприємства є тільки кошти та інші цінності підприємства, щодо якого здійснюється документальна виїзна перевірка, які перебувають у банку [7]. Про можливість застосовувати за порушення правил, визначених митним законодавством, адміністративний арешт до товарів у МК України не йдеться. Такий стан у правовому регулюванні застосування арешту або адміністративного арешту свідчить про наявність колізії в МК України та ПК України, а також про відсутність перспектив ефективного застосування таких забезпечувальних заходів примусу на практиці. Фактично в МК України на кшталт такого забезпечувального заходу, як арешт товарів, передбаченого частиною 7 статті 94 ПК України [5], є тимчасове вилучення товарів, транспортних засобів і документів на них, порядок проведення якого деталізується в статті 511 МК України [7].

Варто зазначити, що складник терміна у вигляді прикметника «адміністративний» під час позначення арешту в ПК України у зв'язку з його регламентацією саме нормами податкового права не вказує на сферу правовідносин, у якій він застосовується. Вважаємо вдалим поєднання зазначених слів у межах одного терміна «адміністративний арешт» у класичному розумінні, закріпленого в КУпАП для позначення виду адміністративного стягнення, яке може бути накладене на порушника у зв'язку з порушенням норм адміністративного права. Відповідно, закріплення в ПК України терміна «адміністративний арешт» недоцільне. На підтвердження цього варто навести тезу, висловлену свого часу професором С.С. Алексєєвим: «Не можна забувати про найважливіші вимоги, що пред'являються до наукової термінології, – її однозначність, сувору визначеність, ясність, стійкість, сумісність з усім комплексом використовуваних у науці термінів» [8, с. 35–36]. Адже в такому разі можна втратити їх скоординованість і неоднозначне правозастосування.

Продовжуючи аналіз норм ПК України, варто звернути увагу також на певні неузгодженості. У статтях 20 «Права контролюючих органів», 89 «Виникнення права податкової застави», 91 «Податковий керуючий» ПК України згадується про спосіб забезпечення – зупинення видаткових операцій на рахунках у банках, який на перший погляд не є тотожним адміністративному арешту або арешту коштів на рахунках (що здійснюється згідно з порядком, визначеним статтею 94 ПК України) [5].

Проте щодо цього способу забезпечення актуальним є таке застереження: у ПК України нечітко визначена процедура його застосування та відсутнє узгодження норм ПК України й норм Закону України «Про банки та банківську діяльність» [9], статтею 59 якого передбачено підстави та порядок арешту, стягнення й зупинення

операцій на рахунках. Як наслідок, у Листі Вищого адміністративного суду України «Щодо застосування адміністративного арешту коштів» від 29 квітня 2013 р. № 642/12/13-13 [10] вказується, що аналіз норм ПК України, а також чинного законодавства, яке регулює банківську діяльність і порядок здійснення безготівкових розрахунків, дає підстави для висновку про тотожність понять «арешт коштів» та «зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків для цілей регулювання податкових правовідносин» [11]. Застосування будь-якого адміністративного арешту незалежно від предмета такого арешту врегульоване нормами статті 94 ПК України [5].

Справді, у Законі України «Про банки і банківську діяльність» [9] наголошується, що зупинення власних видаткових операцій банку за його рахунками, а також видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється лише в разі накладення арешту [12].

Тобто варто погодитись із вченими, які стверджують про неможливість застосування зупинення видаткових операцій на рахунках у банках як самостійного способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків зі сплати податків, відмінного від накладення арешту на кошти на рахунках у банках, що обслуговують платника податків. Водночас якщо в статті 94 ПК України визначено, що адміністративний арешт є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, який застосовується за наявності підстав, перелік яких є вичерпним, то щодо зупинення видаткових операцій на рахунках цього не вказано. Більше того, відмінними є процедури застосування адміністративного арешту коштів та зупинення видаткових операцій на рахунках. Зокрема, статтею 91 ПК України передбачено, що зупинення видаткових операцій на рахунках може бути достроково скасоване за рішенням податкового керуючого або суду, а стосовно звільнення коштів з-під арешту в статті 94 ПК України вказується, що його здійснює банк або інша фінансова установа за рішенням суду. Крім того, статтею 91 ПК України передбачено, що строк, на який застосовується зупинення операцій на рахунках, не може перевищувати 2 місяців, натомість такі обмеження щодо адміністративного арешту коштів на рахунках відсутні [13, с. 128–129; 14].

На підтвердження наведеної тези в пункті 9 частини 1 статті 347 МК України зазначається про право посадових осіб органів доходів і зборів звертатись до суду з поданням про зупинення видаткових операцій підприємства на рахунках такого підприємства шляхом накладення арешту на кошти та інші цінності такого підприємства, що перебувають у банку [7]. Знов-таки про процедуру такого звернення нічого не говориться.

Підсумовуючи, варто підтримати думку В.І. Теремецького, що Митний кодекс України не містить окремого блоку норм, які закріплювали б права й обов'язки контролюючих органів, що реалізують митну політику, необхідні для реалізації покладених на них завдань. Зазначені компетенційні норми, хоч і є в тексті МК України, нечітко прописані серед більшості його розділів, стосуються лише здійснення митної справи та не мають безпосереднього зв'язку з податками (зборами) [15, с. 192–193]. Відсутність чіткої кореспонденції норм ПК України й МК Укра-

їни, використання різних понять, що позначають однакові дії посадових осіб, які формують апарат єдиного органу Державної фіскальної служби України та вирішують спільне державне завдання з реалізації податкової й митної політики, призводять до зниження ефективності правозастосування та часто продукують чи прямо порушують права й свободи громадян.

Із цього приводу влучним є зауваження, що з'ясування питання про сутність і структуру правового статусу цього органу має принципове значення, оскільки дає змогу, з одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень більш повно вивчити особливості її побудови й функціонування, а з іншого – запропонувати такий варіант закріплення правового статусу в нормативних актах, який забезпечив би її ефективну діяльність. Чітке визначення всіх елементів правового статусу сприяє також зміцненню законності й дисципліни у сфері функціонування зазначеного органу [16, с. 453–454].

**Висновки.** Особливої актуальності наведені узагальнення набувають у зв'язку із численними змінами структури органів, що забезпечують реалізацію податкової та митної політики, а також з огляду на те, що цей процес не є завершеним. Під час формулювання положень нормативно-правових актів, які визначають повноваження під час здійснення, зокрема, арешту контролюючими органами в податкових правовідносинах, варто застосовувати єдиний підхід до визначення базових дефініцій і відповідних процедур, чітко визначивши їх на основі податково-процесуальних правових норм. Необхідність розв'язання окреслених проблем визначає напрям подальших наукових досліджень.

### Література

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073-X // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
2. Господарський процесуальний кодекс України : Закон України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>.
3. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон України від 18 березня 2004 р. № 1618-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.
4. Про виконавче провадження : Закон України від 21 квітня 1999 р. № 606-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 24. – Ст. 207.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів : зб. тез Міжнар. наук.-практ. конференції (м. Ірпінь, 17–18 березня 2011 р.) : у 2 ч. / Держ. податкова адміністрація України. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2011. – 204 с.
7. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
8. Алексеев С.С. Общая теория права : [учебник] : в 2 т. / С.С. Алексеев. – М., 1981–1982. – Т. 1. – 1981. – 361 с.
9. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 7 грудня 2000 р. № 2121-III (з наступними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.
10. Щодо застосування адміністративного арешту коштів : Лист Вищого адміністративного суду України від 29 квітня 2013 р. № 642/12/13-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0642760-13>.
11. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 459 с.

12. Туник Ю.І. Процедури погашення податкового боргу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ю.І. Туник ; Національний університет ДПС України. – К., 2012. – 20 с.
13. Тильчик О.В. Правове регулювання способів та процедур забезпечення виконання податкового обов'язку: сучасний стан / О.В. Тильчик // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – 2015. – № 2. – С. 123–131.
14. Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування : [кол. монографія] / за заг. ред. О.П. Рябченко. – Х. : В деле, 2016. – 427 с.
15. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні : [монографія] / В.І. Теремецький. – Х. : Діса плюс, 2012. – 648 с.
16. Бандурка О.О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : [монографія] / О.О. Бандурка. – Х. : Видавництво Нац. ун-ту внутр. справ, 2005. – 506 с.

### Анотація

**Пудрик Д. В.** До питання нормативного визначення терміна «арешт» у діяльності Державної фіскальної служби України. – Стаття.

У статті розглядаються окремі проблеми щодо застосування державного примусу в діяльності контролюючих органів, які реалізують податкову й митну політику, зокрема, застосування арешту. Наголошується на відсутності нормативного закріплення поняття «арешт» та позначення ним різної за змістом діяльності посадових осіб згаданих органів.

**Ключові слова:** арешт, адміністративний арешт, контролюючі органи, Державна фіскальна служба України, державний примус.

### Аннотация

**Пудрик Д. В.** К вопросу нормативного определения термина «арест» в деятельности Государственной фискальной службы Украины. – Статья.

В статье рассматриваются отдельные проблемы по применению государственного принуждения в деятельности контролирующих органов, которые реализуют налоговую и таможенную политику, в частности, применения ареста. Отмечается отсутствие нормативного закрепления понятия «арест» и обозначения им различной по содержанию деятельности должностных лиц указанных органов.

**Ключевые слова:** арест, административный арест, контролирующие органы, Государственная фискальная служба Украины, государственное принуждение.

### Summary

**Pudryk D. V.** On the issue of normative definition of the term “arrest” in the activities of the State Fiscal Service of Ukraine. – Article.

The article raised some issues concerning the use of state coercion in the supervisory bodies that implement tax and customs policy, in particular the arrest. It is noted the absence of regulatory consolidation the term “arrest” and refer to it within the meaning of various officials of these bodies.

**Key words:** arrest, administrative detention, regulatory authorities, State Fiscal Service of Ukraine, state coercion.