

Legal limits of the use of administrative arrest of property to residential real estate tax payers of individuals

Правові межі застосування адміністративного арешту майна до нерухомого житлового майна платників податків – фізичних осіб

Nataliia Jakymchuk

Key words:

administrative arrest of property of the taxpayer, residential property of taxpayers - individuals, ownership, right to housing.

Ключові слова:

адміністративний арешт майна платника податків, житлове майно платників податків – фізичних осіб, право власності, право на житло.

Питання конституційності правових положень законодавства, що закріплюють інститут адміністративного арешту майна платника податків, зокрема їх відповідності статтям 13 та 41 Конституції України¹, а також відповідності статті 1 Протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, в якій містяться гарантії захисту права власності, є важливим як для наукової громадськості, так і для широкого загалу. Відповідно до Першого протоколу до вказаної Конвенції «ніхто не може бути позбавлений свого майна не інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права»². Тим самим визнано, що право на власність не є абсолютним – за своєю правовою природою воно потребує правового врегулювання з боку держави і може підлягати обмеженням. Визнано право держави застосовувати такі закони, які, на її думку, є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.

Інститут адміністративного арешту майна платників податків, можливість застосування якого передбачена, зокрема, ст. 94 Податкового кодексу України, має важливе значення як інструмент забезпечення публічного інтересу у сфері виконання податкового обов'язку платниками податків, проте реалізація якого здійснюється за умов обмеження прав власності на майно таких платників податків. Особливої актуальності набуває такий захід державного примусу, якщо йдеться про житлове майно, яке одночасно є і об'єктом власності, і об'єктом забезпечення житлових прав.

Дослідженню питань застосування фіскальними органами держави засобів забезпечення виконання податкового обов'язку та адміністративного арешту майна платників податків приділялась увага таких науковців, як І. Балицький, А. Беспалова, Р. Браславський, О. Гетманцев, А. Дьомін, М. Кучерявенко, Ю. Крохіна, Н. Маринчак, Н. Пришва, С. Позняков, Р. Стецько, П. Федотов, Є. Яковенко та інших. Проте питання правомірності застосування вказаного заходу щодо таких об'єктів власності, як нерухоме житлове майно, залишається поза увагою дослідників.

Метою цієї статті є висвітлення актуальних питань правових меж застосування адміністративного арешту майна, практики податків, якщо таким майном виступає нерухоме житлове майно.

Так, адміністративний арешт майна платників податків є винятковим, але одним з основних засобів забезпечення погашення податкового боргу та виконання платниками їх податкових обов'язків, зміст якого відповідно до п. 94.3 Податкового кодексу України (далі – ПК України) полягає в забороні платнику подат-

¹ Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

² Перший протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

ків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені в п. 94.5 ПК України, обсяг яких залежить від того, який із видів адміністративного арешту активів застосовується – повний чи умовний. Відповідно до п. 94.1 ПК України адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, підстави застосування якого чітко визначені в п. 94.2 ПК України, серед яких, зокрема: виїзд фізичної особи, яка має податковий борг, за кордон; відмова платника податків у допуску посадових осіб контролюючих органів; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває в податковій заставі тощо.

Адміністративний арешт майна платника податків відповідно до пункту 94.10 статті 94 ПК України накладається за рішенням керівника контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Арешт майна може бути повним або умовним і полягає в забороні платнику податків вчиняти щодо такого майна такі дії: 1) у випадку повного – реалізацію прав розпорядження або користування його майном (тоді ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв таке рішення); 2) у випадку умовного – обмеження реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу ДФС України на здійснення будь-якої операції з таким майном (воно може бути видано, якщо за висновком податкового керуючого здійснення окремої операції не призведе до збільшення податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення).

Об'єкт нерухомості, а саме нерухоме житлове майно є в переважній більшості випадків засобом реалізації фізичними особами їх права на житло, а тому сама можливість застосування державою в особі відповідних державних органів такого засобу забезпечення погашення податкового боргу, як адміністративний арешт майна, що передбачений ПК України, до житлових об'єктів викликає значну суспільну увагу, особливо зважаючи на те, що наступним заходом адміністративного примусу після адміністративного арешту майна в разі непогашення боргу платником податків – фізичною особою є стягнення майна та коштів.

Відповідно до п. 94.4 ПК України «адміністративний арешт майна 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»³. Перелік майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до ст. 55 Закону України «Про виконавче провадження», визначено в Додатку до вказаного Закону, де зазначено перелік майна, що належить боржникові – фізичній особі на праві власності або є його часткою в спільній власності, на яке не може бути звернено стягнення за виконавчими документами, критерієм включення до якого слугувала його необхідність «для боржника, членів його сім'ї та осіб, які перебувають на його утриманні»⁴.

Стягнення за виконавчими документами звертається в першу чергу на кошти боржника в національній та іноземній валютах, інші цінності, в тому числі на кошти на рахунках боржника в банках та інших фінансових установах. У разі відсутності в боржника коштів та інших цінностей, достатніх для задоволення вимог стягувача, стягнення невідкладно звертається також на належне боржнику інше майно, крім майна, на яке згідно із законом не може бути накладено стягнення. Звернення стягнення на майно боржника не зупиняє звернення стягнення на кошти боржника.

Вказаний порядок передбачений Законом України «Про виконавче провадження», проте така черговість під час застосування адміністративного арешту майна за рішенням керівника відповідного територіального органу ДФС України, на жаль, не відтворена в положеннях ПК України.

Тому важливо зазначити, що в ст. 50 Закону України «Про виконавче провадження» закріплено, що «звернення стягнення на об'єкти нерухомого майна здійснюється в разі відсутності в боржника достатніх коштів чи рухомого майна. При цьому в першу чергу звертається стягнення на окрему від будинку земельну ділянку, інше приміщення, що належать боржнику. В останню чергу звертається стягнення на житловий будинок чи квартиру, в якому фактично проживає боржник».

Ще важливо, що в ч. 7 ст. 48 вказаного Закону закріплено, що «в разі якщо сума, що підлягає стягненню за виконавчим провадженням, не перевищує 20 розмірів мінімальної заробітної плати, звернення стягнення на єдине житло боржника та земельну ділянку, на якій розташоване таке житло, не здійснюється».

³ Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

⁴ Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року № 1404-VIII. Додаток 1. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1404-19/print1492603766978928>.

Отже, обсяг податкового боргу є тим критерієм, що підтверджує правомірність застосування адміністративного арешту (а пізніше і стягнення) до об'єкта нерухомого житлового майна, в якому проживає фізична особа – боржник та члени його сім'ї. Натомість у Законі України «Про мораторій на стягнення майна громадян України, наданого як забезпечення кредитів в іноземній валюті» законодавець застосував інший підхід: «Не може бути примусово стягнуте (відчужене без згоди власника) нерухоме житлове майно, яке вважається предметом застави згідно із статтею 4 Закону України «Про заставу» та/або предметом іпотеки згідно із статтею 5 Закону України «Про іпотеку», якщо таке майно виступає як забезпечення зобов'язань громадянина України (позичальника або майнового поручителя) за споживчими кредитами, наданими йому кредитними установами – резидентами України в іноземній валюті, та за умови, що: 1) таке нерухоме житлове майно використовується як місце постійного проживання позичальника/майнового поручителя або є об'єктом незавершеного будівництва нерухомого житлового майна, яке перебуває в іпотеці, за умови, що в позичальника або майнового поручителя у власності не знаходиться інше нерухоме житлове майно; 2) загальна площа такого нерухомого житлового майна (об'єкта незавершеного будівництва нерухомого житлового майна) не перевищує 140 кв. метрів для квартири та 250 кв. метрів для житлового будинку»⁵.

На нашу думку, законодавець повинен бути послідовним і поширити вказані вище правові обмеження щодо стягнення нерухомого житлового майна і на відносини примусового погашення податкового боргу і тим самим забезпечити дію принципу «справедливої рівноваги», про який йдеться в рішеннях Європейського суду з прав людини, в яких міститься посилання на положення Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини та основних свобод (1950 року), коли постає питання про вилучення у власника майна задля забезпечення суспільного (загального) інтересу.

У цьому випадку вважаємо за необхідне звернутися до практики Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ), яка базується на положеннях ст. 1 Першого протоколу до Конвенції: «Кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом або загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які, на її думку, є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів»⁶.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що в практиці Європейського суду з прав людини напрацьовані три головні критерії, за якими оцінюється кожен із випадків втручання в право власності, на підставі яких можна зробити висновок, чи відповідає певний захід втручання принципу правомірного і допустимого втручання, сумісного з гарантіями ст. 1 Першого протоколу, а саме: 1) чи є такий захід законним; 2) чи переслідує втручання в право власності «суспільний інтерес»; 3) чи є такий захід пропорційним переслідуючим цілям.

Уніфікований підхід ЄСПЛ до оцінки додержання ст. 1 Першого протоколу спирається також на «справедливу рівновагу (баланс)» між інтересами держави (суспільства), пов'язаними з втручанням у право власності, й інтересами особи, яка так чи інакше страждає від втручання (див. згадане рішення в справі «Спронг і Льонрот проти Швеції»). Зазначений критерій означає, що повинно бути розумне співвідношення (іншими словами – обґрунтована пропорційність) між метою, якої передбачається досягти, та засобами, що для цього використовуються. Крім того, будь-яке втручання також має забезпечувати справедливу рівновагу між необхідністю забезпечення загальних інтересів суспільства і необхідністю захисту основоположних прав людини. Забезпечити «справедливий баланс» неможливо, якщо особа, про яку йдеться, несе «індивідуальний і надмірний тягар» (рішення в справі «Трегубенко проти України»).

Окрім цього, вважаємо за важливе звернути увагу на те, що в п. 87.3 ПК України встановлено перелік об'єктів, які не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків, до числа яких, зокрема, віднесено майно, яке належить на правах власності іншим особам. Досить часто майнові права на об'єкти житлової нерухомості належать не лише платнику податків – фізичній особі (фізичній особі – підприємцю), а й іншим особам.

⁵ Про мораторій на стягнення майна громадян України, наданого як забезпечення кредитів в іноземній валюті: Закон України від 03 червня 2014 року № 1304-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1304-18>.

⁶ Перший протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

Одна з проблем застосування адміністративного арешту майна до об'єктів житлової нерухомості – перебування житлового об'єкта в спільній власності, зокрема в сумісній власності подружжя. У переважній більшості випадків під час реєстрації придбаного за час перебування в шлюбі майна як власник зазначається лише один із подружжя, а тому застосування адміністративного арешту майна до такого майна може призвести до порушення майнових прав іншого. Правові підстави визнання майна особистою приватною власністю дружини та чоловіка закріплені в статті 57 Сімейного кодексу України⁷. Із цього приводу цікавою є правова позиція, яка висловлена Верховним Судом України в постанові від 13 червня 2016 року в справі № 6-1752цс15, згідно з якою: 1) майно фізичної особи-підприємця (далі – ФОП) може бути об'єктом спільної сумісної власності подружжя і предметом поділу між кожним із подружжя з урахуванням загальних вимог законодавства щодо критеріїв визначення правового режиму спільного сумісного майна подружжя та способів поділу його між кожним з подружжя; 2) майно ФОП, яке використовується для її господарської діяльності, вважається спільним майном подружжя, як і інше майно, набуте в період шлюбу, за умови, що воно придбане за рахунок належних подружжю коштів. У доповнення до цього в Постанові від 18 травня 2016 року в справі № 6-1327 Верховний суд доходить висновку, що майно фізичної особи – підприємця як майно для професійної діяльності члена сім'ї, яке придбане за кошти від діяльності як підприємця і використовується в підприємницькій діяльності не в інтересах сім'ї, слід розглядати як його особисту приватну власність відповідно до ст. 57 Сімейного кодексу України, а не як об'єкт спільної сумісної власності подружжя, який підпадає під регулювання ст.ст. 60, 61 Сімейного кодексу України.

Отже, виглядає правомірним те, що до об'єктів підприємницької діяльності, що перебувають у власності фізичної особи – підприємця застосовуються заходи забезпечення погашення боргу. В іншому разі, якщо житлове приміщення знаходиться в спільній власності подружжя чи інших осіб під час звернення стягнення на частину майна, яке належить боржникові та перебуває в спільній власності, потрібно його виділити або вирішити це питання шляхом викупу такої частини співвласниками⁸. Порядок виділення частини майна боржника із спільної власності визначено ч. 6 ст. 52 Закону України «Про виконавче провадження» та ст. 379 Цивільного процесуального кодексу України (далі – ЦПК України)⁹, але дані положення суперечать ст. 371 Цивільного кодексу України (далі – ЦК)¹⁰, згідно з якою для виділення частини майна боржника із спільної власності в натурі стягувач повинен звертатися до суду¹¹. Особливістю ж звернення стягнення на однокімнатну квартиру є те, що така квартира є неподільним майном, отже, не можна продати її частину, достатню для виплати боржником належної суми¹².

Із цього приводу звернемо увагу на рішення ЄСПЛ справі «Газус Дозір унд Фьодертехнік ГмБХ» проти Нідерландів (*Gasus Dosier und Foedertechnik GmbH v. Nederlanda*), в якій суд аналізував ситуацію, коли податкові органи Нідерландів, використовуючи свої повноваження, звернули стягнення на бетонозмішувач, котрий перебував у володінні нідерландської компанії, незважаючи на те, що власником бетонозмішувача залишалася компанія-заявник. Суд визнав, що метою втручання було забезпечення сплати податків і, оцінюючи пропорційність втручання, врахував, що держави мають право приймати такі закони, які вони вважають необхідними, з метою забезпечення сплати податків. Суд вирішив, що саме по собі право податкових органів відшкодовувати податкові борги за рахунок власності третіх осіб, що перебуває у володінні боржника, не порушує справедливий баланс між загальним інтересом та захистом фундаментальних прав окремого індивіда. Шістьма голосами проти трьох Суд вирішив, що вимогу пропорційності було дотримано¹³. Проте суддя Фохель в окремій думці, яку підтримали судді Руссо і Юнгвірт, не погодився з думкою більшості і звернув увагу, що третя особа – приватний власник –

⁷ Сімейний кодекс України: Закон України Закон від 10 січня 2002 року № 2947-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.

⁸ Фурса С.Я. Деякі концептуальні підходи до вирішення проблем звернення стягнення на майно боржника в виконавчому процесі України. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. 2013. № 4 (98) / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. К.: ВПЦ «Київський університет», 1958. ISSN 1728–3817. С. 8–12.

⁹ Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.

¹⁰ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

¹¹ Кравченко І.І. Проблеми звернення стягнення на однокімнатну квартиру боржника: виконавча та судова практика / І.І. Кравченко // Часопис Київського університету права. 2013. № 4. С. 210–214.

¹² Тилик Т. Дотримання прав громадян при зверненні стягнення на жилі приміщення. Підприємництво, госп-во і право. 2009. № 6. С. 117–120.

¹³ Майданик Р. Пропорційність (співмірність) і право власності: доктрина і судова практика // Право власності: європейський досвід та українські реалії: Збірник доповідей і матеріалів Міжнародної конференції (м. Київ, 22–23 жовтня 2015 року). К.: ВАІТЕ, 2015. 324 с. С. 113

має бути носієм ризику, якщо її контрагент за угодою не сплатить свої податки. У літературі вказана позиція нерідко розглядається як більш переконлива, ніж позиція більшості, а положення законодавства Нідерландів, що передбачають право податкових органів звертати стягнення на майно третіх осіб, – як непропорційне меті забезпечення сплати податків¹⁴. Вилучення майна розглядається в практиці ЄС як виключний засіб позбавлення права власності і є винятком із принципу недоторканності права приватної власності. Вилучення майна третіх осіб, які мають право на мирне володіння майном і не мають безпосереднього боргу перед державою, з метою погашення боргу їх контрагента чи пов'язаної в іншій правовій формі особи не може визнаватися пропорційним примусовим заходом, а навпаки, таким, що порушує право власності.

Отже, інститут адміністративного арешту майна до об'єктів житлової нерухомості платника податків на сьогодні потребує правової деталізації з урахуванням необхідності гарантування державою житлових прав громадян та дотримання положень Конституції України та зобов'язань держави у сфері прав та свобод людини, а також задля дотримання принципу «справедливої рівноваги» та «пропорційності» під час вилучення об'єктів права власності з метою погашення податкового боргу, якщо такими об'єктами є нерухоме житлове майно.

Анотація

У статті досліджено питання правових меж застосування такого заходу забезпечення погашення податкового боргу, як адміністративний арешт майна, якщо таким майном виступає об'єкт власності – житлове майно, а платником податків є фізична особа. Піддано аналізу положення Конституції України, податкового законодавства, законодавства про виконавче провадження, а також цивільного процесуального законодавства. На основі аналізу судової практики, рішень Конституційного Суду України та Європейського суду з прав людини Ради Європи запропоновано внесення змін до законів України щодо деталізації процедури та підстав застосування адміністративного арешту житлового майна платників податків фізичних осіб та зауважено на необхідності неухильного дотримання під час його застосування органами державної влади принципів «пропорційності» та «справедливої рівноваги».

Summary

The article investigates the issues of the legal limits of the use of such a measure to secure the repayment of a tax debt as an administrative seizure of property, if such property is the object of ownership – residential property, and the taxpayer is an individual. An analysis of the provisions of the Constitution of Ukraine, tax legislation, enforcement law, and also civil procedural law. On the basis of analysis of judicial practice, decisions of the Constitutional Court of Ukraine and the European Court of Human Rights of the Council of Europe, amendments were made to the laws of Ukraine on the detailed procedure and grounds for the administrative arrest of residential property taxpayers of individuals, and noted the need for strict compliance with its application by public authorities the principles of “proportionality” and “fair equilibrium”.

Використана література:

1. Конституція України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/>.
2. Перший протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20 березня 1952 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_535.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI . URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Сімейний кодекс України: Закон України Закон від 10 січня 2002 року № 2947-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.

¹⁴ Козачук М. Забезпечення свободи підприємницької діяльності за допомогою принципу пропорційності. Підприємство, господарство і право. 2010. № 6. С. 60.

5. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
6. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.
7. Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року № 1404-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1404-19/print1492603766978928>.
8. Про мораторій на стягнення майна громадян України, наданого як забезпечення кредитів в іноземній валюті: Закон України від 03 червня 2014 року № 1304-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1304-18>.
9. Козачук М. Забезпечення свободи підприємницької діяльності за допомогою принципу пропорційності. Підприємництво, господарство і право. 2010. № 6. С. 60.
10. Кравченко І.І. Проблеми звернення стягнення на однокімнатну квартиру боржника: виконавча та судова практика. Часопис Київського університету права. 2013. № 4. С. 210–214.
11. Майданик Р. Пропорційність (співмірність) і право власності: доктрина і судова практика // Право власності: європейський досвід та українські реалії: Збірник доповідей і матеріалів Міжнародної конференції (м. Київ, 22-23 жовтня 2015 року). К.: ВАІТЕ, 2015. 324 с. С. 107–129.
12. Тилик Т. Дотримання прав громадян при зверненні стягнення на жилі приміщення. Підприємництво, госп-во і право. 2009. № 6. С. 117–120.

Nataliia Jakymchuk,
*Doctor of Law Sciences (PhD), Professor,
Department of financial law, Law Faculty
«Taras Shevchenko National University of Kyiv»*