

зможуть чітко і доступно надати роз'яснення положень законодавства, а також необхідні консультації за отриманим питанням, професійно скласти документи та представити інтереси заявитника в судах, інших державних органах, органах місцевого самоврядування та перед іншими особами.

Отже, Закон України «Про безоплатну правову допомогу» є значним кроком вперед на шляху вдосконалення вітчизняного законодавства та реалізації відповідних конституційних положень.

Список літератури: 1. Сафулько С. Українська адвокатура: в очікуванні вчорашнього дня / С. Сафулько // Право України. – 2010. – № 3. – С. 133–136. 2. Загальна декларація прав людини : прийнята Генеральною Асамблеєю ООН 10 груд. 1948 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_015. 3. Конвенція про захист прав людини і освітнеположних свобод [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_004. 4. Міжнародний пакт про громадянські і політичні права [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=995_043. 5. Рішення Конституційного Суду України від 16 листоп. 2000 р. № 13-рп/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v013p710-00&p=1310802479139870>. 6. Рішення Конституційного Суду України від 30 верес. 2009 р. № 23-рп/2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v023p710-09>. 7. Про адвокатуру : закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2887-12>. 8. Про безоплатну правову допомогу : закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3460-17>.

Надійшла до редколегії 11.08.2011

Исследованы конституционно-правовое регулирование и механизм реализации неотъемлемого права человека и гражданина на защиту от обвинения и правовую помощь.

Constitutionally-legal regulation and the mechanism of realization of an inalienable right of the person and the citizen on protection against charge and legal assistance are investigated.

УДК 347.73

А. Р. Олійник

ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ПРЕДМЕТА ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ

Досліджено питання визначення предмета податкової застави. Протягом аналізовано норми чинного законодавства, що регулюють механізм застосування податкової застави органами державної податкової служби. Запропоновано внесення змін до чинного законодавства.

Особливою умовою адаптації України у світову економіку є здійснення реформи податкової системи, суть якої полягає у

© Олійник А. Р., 2011

спрошенні податкових правовідносин, вилученні зі складу податкової системи тих податків, які мають неподаткове походження або обтяжливі щодо адміністрування. В Україні рішучим кроком у напрямку стабільності та прогнозованості державної політики у галузі оподаткування мало бути прийняття Податкового кодексу України.

Проте, станом на сьогодення, Податковий кодекс України залишив поза увагою основні проблемні аспекти правового регулювання податкової застави в Україні. Також слід підкреслити відсутність правових норм, які б визначали поняття «предмет податкової застави», незважаючи на те, що зазначене поняття досить часто використовується на законодавчому рівні, наприклад, п. 89.7 ст. 89 Податкового кодексу України визначено заміну **предмета податкової застави**, яка може здійснюватися тільки за згодою органу державної податкової служби. Крім того, ч. 2 пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 зазначеного вище нормативно-правового акта регламентовано, що у разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному цим Кодексом, звертає стягнення на майно такого платника, що є **предметом податкової застави** [1].

З наведеного вище вбачається, що на нормативно-правовому рівні визначено предмет податкової застави як майно. Поза увагою законодавця залишилось визначення загальних, родових та безпосередніх ознак цього майна, оскільки не все майно може бути предметом податкової застави.

Аналогічна ситуація простежується і в наукових дослідженнях. Вітчизняними та зарубіжними науковцями не розглядались питання, присвячені визначенню предмета податкової застави. В Україні існує одне спеціальне комплексне дослідження правового регулювання податкової застави [2]. Окремі питання застосування забезпечувальних заходів виконання податкового обов'язку розглянуто в працях науковців України та Російської Федерації: З. М. Будлько, О. О. Гогіна, Є. О. Імикшевової, М. К. Золотарьової, М. В. Карасьової, В. В. Кириченко, Ю. О. Крохіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, О. У. Латипової, О. А. Ногіної, В. В. Стрельникова, К. Ю. Тотєва, Н. О. Шевельової, О. Є. Якушкіної та ін., однак згадані дослідження не містять визначення поняття предмета податкової застави. Таким чином, досягнутий рівень розробки визначення предмета податкової застави слід визнати недостатнім.

Метою цієї статті є визначення поняття предмета податкової застави та розроблення пропозицій щодо внесення змін і доповнень до норм чинного податкового законодавства.

Новацією Податкового кодексу України (на відміну від Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III) є нове бачення визначення правової природи податкової застави та її змісту. Так, підп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначено, що податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом. Податкова застава виникає на підставах, установлених цим Кодексом. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення у порядку, визначеному цим Кодексом, звертає стягнення на майно такого платника, що є **предметом** податкової застави. Пунктом 88.1 ст. 88 наведеної вище нормативно-правового акта визначено зміст податкової застави, який полягає в тому, що з метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу [1].

З наведеної вище вбачається, що податкова застава в Україні застосовується відносно майна платника податків, який має податковий борг, з метою забезпечення виконання платником податків обов'язків, визначених Податковим кодексом України.

Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 24.12.2010 № 1043 взагалі не містить згадки про предмет податкової застави, оскільки наслідок не надає визначення цього поняття [3].

Історичний аспект правового регулювання податкової застави в Україні також надає підставу для висновків, що поняття предмета податкової застави не було визначено і в минулому. Вперше податкова застава в Україні була запроваджена Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» від 04.03.1998 № 167/98, який був регулятором забезпечення своєчасного і повного надходження податків і зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, зміцнення податкової та платіжної дисципліни, а також підвищення відповідальності платників податків і зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів за виконання своїх обов'язків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Пунктами 2 та 6 зазначеного вище Указу було застосовано поняття «предмет податкової застави», проте не надавалося ані його визначення,

ані виключного перелку активів, що можуть бути предметами податкової застави [4]. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III також не визначав поняття «предмет податкової застави» [5]. Пунктом 2.1 наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 28.08.2001 № 338 лише визначалось, що предметами податкової застави можуть бути:

- 1) рухоме та нерухоме майно, майнові та немайнові права;
- 2) майно, яке відповідно до законодавства України може бути відчужене заставодавцем та на яке може бути звернене стягнення;
- 3) майно, яке стане власністю заставодавця після виникнення права податкової застави, у тому числі продукція, плоди та інші прибутки (майбутній урожай, приплід худоби тощо).

Пунктом 2.2 наведеного вище Наказу було наведено перелік активів, що не можуть бути предметами податкової застави [6]. Викладене вище обґрунтовує необхідність формулювання визначення поняття предмета податкової застави.

Слід звернути увагу, що згідно з п. 1 ст. 37 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» від 18.11.2003 № 1255-IV податкова застава є видом публічного обтяження, що має забезпечувальний характер, відповідно до якого обтяжувач має право, в разі порушення боржником забезпеченого обтяження зобов'язання, одержати задоволення своєї вимоги за рахунок предмета обтяження в черговості згідно зі встановленим пріоритетом. За ст. 39 зазначеного вище нормативно-правового акта будь-яке публічне обтяження підлягає реєстрації в порядку, встановленому законом, протягом п'яти днів із дня винесення відповідного рішення, на підставі якого воно виникає [7].

Аналізуючи викладене, доцільно запропонувати наступне визначення поняття предмета податкової застави (як предмета публічного обтяження) з урахуванням особливостей змісту та правової природи податкової застави: **«Предмет податкової застави» – будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не вилучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що включене до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складеного і зареєстрованого в порядку та за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, та/або зареєстрованого у встановленому Законом порядку у відповід-**

ному державному реєстрі обтяжень, опис якого дозволяє його ідентифікувати.

Статтею 39 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» від 18.11.2003 № 1255-IV визнано, що публічне обтяження (в тому числі податкова застава) підлягає реєстрації в порядку, встановленому цим Законом, протягом п'яти днів із дня винесення відповідного рішення, на підставі якого воно виникає. Пріоритет публічного обтяження (в тому числі податкової застави) встановлюється з моменту його реєстрації. Така реєстрація здійснюється відповідно до Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.2004 № 830 [8], та Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 29.07.2004 № 73/5 [9], що регламентовано п. 3.1 та п. 3.2 Наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 24.12.2010 № 1043 [3].

Враховуючи, що податковий керуючий зобов'язаний вчинити дії щодо реєстрації податкової застави протягом п'яти днів з моменту складення акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, а реєстратор – Державне підприємство «Інформаційний центр» Міністерства юстиції України повинно зареєструвати податкову заставу протягом п'яти днів з моменту надходження відповідної заяви від органу державної податкової служби, доцільно зробити висновок про те, що податкова застава (як вид публічного обтяження) протягом строку – до 10 календарних днів – існує незареєстрованою у відповідному державному реєстрі обтяжень. Отже, існує необхідність у класифікації за видами предмета податкової застави, виходячи з критерію зареєстрованості та надання визначення кожному із запропонованих видів:

1. *Предмет незареєстрованої податкової застави* – це будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не видучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що включене до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складеного і зареєстрованого в порядку та за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, опис якого дозволяє його ідентифікувати.

2. *Предмет зареєстрованої податкової застави* – це будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий

борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не вилучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що зареєстроване у встановленому законом порядку у відповідному державному реєстрі обтяжень, опис якого дозволяє його ідентифікувати.

З метою оптимізації чинного законодавства та визначення на нормативно правовому рівні поняття предмета податкової застави пропонуємо внесення змін та доповнень до чинного законодавства України, а саме:

Пункт 89.7 ст. 89 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI доповнити частиною 2, виклавши її в наступній редакції: **«Предметом податкової застави є будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не вилучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що включене до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складеного і зареєстрованого в порядку та за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, та/або зареєстрованого у встановленому законом порядку у відповідному державному реєстрі обтяжень, опис якого дозволяє його ідентифікувати».**

З метою гармонізації законодавства аналогічних змін і доповнень потребують підзаконні акти, які визначають механізм застосування податкової застави органами державної податкової служби, а саме є доцільним доповнити пунктом 1.10¹ розділ 1 наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби» від 24.12.2010 № 1043, виклавши його у такій редакції: **«1.10¹. Предметом податкової застави є будь-яке ліквідне майно платника податків, що має податковий борг, яке належить на праві власності (повного господарського відання, оперативного управління) або стане власністю в майбутньому, не вилучене з цивільного обороту згідно із законодавством України, що включене до акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, складеного і зареєстрованого в порядку та за формою, встановленою центральним органом державної податкової служби, та/або зареєстрованого у встановленому законом порядку у відповідному державному реєстрі обтяжень, опис якого дозволяє його ідентифікувати».**

Оптимізація правового регулювання податкової застави в Україні за згаданими напрямами, безумовно, не може претен-

дувати на абсолютну вичерпність, але призведе до більш ефективного виконання податковою заставою своєї забезпечувальної функції та збалансованості норм права, що регулюють відносини податкової застави.

Список літератури: 1. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 2. Олійник А. Р. Правове регулювання податкової застави в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / А. Р. Олійник. – Запоріжжя, 2011. – 224 с. 3. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби : наказ ДПА України від 24 груд. 2010 р. № 1043 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 148. 4. Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами : указ Президента України від 4 берез. 1998 р. № 167/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 17. – Ст. 622. 5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44. 6. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами державної податкової служби : наказ ДПА України від 28 серп. 2001 р. № 338 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 40. – Ст. 1816. 7. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень : закон України від 18 листоп. 2003 р. № 1255-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 11. – Ст. 140. 8. Про затвердження Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна : постанова Кабінету Міністрів України від 5 лип. 2004 р. № 830 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 27. – Ст. 1770. 9. Про затвердження Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв : наказ М-ва юстиції України від 29 лип. 2004 р. № 73/5 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 31. – Ст. 2084.

Надійшла до редакції 28.04.2011

Исследован вопрос определения предмета налогового залога. Проанализированы нормы действующего законодательства, регулирующие применение налогового залога органами государственной налоговой службы. Предложено внесение изменений в действующее законодательство.

The question of determination of a subject of tax pledge is studied. The norms of the current legislation regulating the application of tax pledge by organs of state tax service are analysed. Modification of the current legislation is offered.

УДК 351.743:347.440.66(477)

С. М. Ольховська

ПРОЦЕДУРИ УКЛАДЕННЯ ТА ВИКОНАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ДОГОВОРІВ У ПРАКТИЦІ ОРГАНІВ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Розглянуто питання щодо форми, змісту та спрямованості адміністративних договорів, які укладаються з участю органів внутрішніх справ.