

УДК 347.73

DOI 10.33244/2617-4154.1(18).2025.43-51

О. П. Мельник,*канд. юрид. наук,**доцент кафедри фінансового та податкового права,**Державний податковий університет**e-mail: melok2007@i.ua***ORCID ID 0000-0001-8946-1337;****Д. В. Коломієць,***Державний податковий університет**e-mail: kolomiets.dmitryy777@gmail.com***ORCID ID 0009-0000-2680-4400**

УМОВИ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ТА ЙОГО ХАРАКТЕРИСТИКА

У науковій статті увага акцентується, що неналежне виконання платником податків свого зобов'язання призводить до застосування до нього примусових заходів, що спрямовані не тільки на забезпечення виконання такого обов'язку, але й на компенсацію боргу. Адміністративний арешт майна є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. У роботі розкривається поняття адміністративного арешту як правового інструменту, спрямованого на забезпечення виконання податкових зобов'язань, його значення у сфері податкового права та забезпечення для справляння податків. Окреслено основні підходи до визначення його предметного значення у теоретичному та практичному розумінні. Розглянуті базові засади, принципи й особливості здійснення адміністративного арешту уповноваженими суб'єктами. Вказані фундаментальні положення щодо функціонування спеціального заходу в умовах неможливості застосування інших заходів виконання податкового зобов'язання.

Встановлено сутність поняття адміністративного арешту як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, сутність якого полягає у прийнятті рішення уповноваженою особою щодо накладення обмеження в праві користування і розпоряджання певним майном такого платника, з метою виконання простроченого чи податкового обов'язку та інших, встановлених законом причин. Звертається увага на основні підстави застосування адміністративного арешту.

Автор звертає увагу на обов'язковість перевірки судом законності рішення прийнятого контролювальним органом у чітко встановлені законодавством терміни.

Розкривається сутність основного обмеження, що виникає у платника податків у зв'язку з адміністративним арештом його майна, а саме це необхідність отримати дозвіл від контролювального органу перед виконанням будь-яких операцій з майном, що регламентується відповідним рішенням такого органу виключно в офіційній письмовій формі.

Ключові слова: *податкове законодавство, адміністративний арешт, податкове зобов'язання, заходи забезпечення, платник податків, контролювальний орган.*

Метою статті є розкриття поняття та порядку застосування адміністративного арешту майна, підстави та обмеження щодо операцій з майном, які виникають у платників податків.

Постановка проблеми. Неналежне виконання платником податків свого зобов'язання призводить до застосування до нього примусових заходів, що спрямовані не тільки на забезпечення виконання такого обов'язку, але й на компенсацію боргу.

Адміністративний арешт майна є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, під час застосування якого виникають протиріччя, що можуть призвести до необхідності захисту платниками податків своїх прав.

Важливість дослідження адміністративного арешту майна платника податків зумовлюється існуванням процедурної складності його виконання щодо певних осіб чи на певних територіях.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання умов застосування адміністративного арешту майна платника податків, підстав і способів його реалізації, проблематики розмежування компетенції державних органів щодо законності та додержання процесуального порядку арешту є предметом багатьох наукових досліджень юристів-науковців і практиків. Варто звернути особливу увагу на праці таких вчених: М. Ігнатенко, Е. Оленцевич, Р. Бараславський. Необхідність подальших досліджень з цієї тематики зумовлена динамічним розвитком податкового законодавства, змінами в правозастосовній практиці, а також потребою у вдосконаленні процедур захисту прав платників податків. Особливо актуальним є забезпечення балансу між інтересами держави у стягненні податкового боргу та правами платника податків на захист своєї власності.

Виклад основного матеріалу. Особливості діяльності контролювальних органів вимагають від них застосування різних теоретико-практичних методів та способів реалізації своїх повноважень. Зокрема, їх діяльність фундаментально базується на принципах законності, об'єктивності та пропорційності, що гарантує збалансоване поєднання захисту державних інтересів із правами платників податків.

Основоположний документ, що визначає поняття, принципи та порядок накладання адміністративного арешту, є Податковий кодекс України (далі – ПКУ), що зумовлюється специфічністю та особливістю такої дії та істотною спеціалізацією заходу.

Повертаючись до адміністративного арешту майна платника податку, М. Ігнатенко зазначає, що основна необхідність адміністративного арешту полягає у фактичному вираженні держави в особі контролювальних органів необхідності мати ефективний інструментарій реагування на неправомірні дії платників податків [1, с. 526]. Так, науковець зазначає, що представлений інструмент забезпечення податкового зобов'язання впроваджує оперативне реагування відповідних контролювальних органів та ефективність такого реагування щодо платників податків, що, до прикладу, ухиляються, в межах правового поля, від виконання покладених на них обов'язків щодо сплати податків. Відповідно до ст. 94 ПКУ «Адміністративний арешт майна», а саме п. 1 цієї статті, – «адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом» [2]. Винятковість такого способу забезпечення податкового зобов'язання є крайньою мірою його застосування. ПКУ чітко зазначає порядок та підстави накладення такого арешту згідно зі ст. 94.2 цього Кодексу [2]. Зупинимось більш детально на цих підставах. Це, зокрема:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі (94.2.1 ПКУ) [2] – якщо платник податків розпоряджається майном, яке перебуває в податковій заставі, без погодження з податковими органами, це є порушенням. Податкова застава накладається на майно як гарантія сплати боргу, і будь-яке відчуження такого майна без дозволу податкового органу може призвести до адміністративних чи інших заходів, включаючи арешт [2];

- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон (94.2.2 ПКУ) [2] – податкові органи можуть обмежити виїзд фізичної особи, яка має податковий борг, за межі країни. Це спрямовано на запобігання ухиленню від сплати боргів перед бюджетом [2];

- платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролювального органу (94.2.3 ПКУ) [2] – якщо платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки, коли є законні підстави для її проведення, або не допускає посадових осіб контролювального органу, це є серйозним порушенням. За таких обставин можуть бути застосовані примусові заходи, такі як накладення штрафів чи арешт майна [2];

- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством (94.2.4 ПКУ) [2] – платник податків, який здійснює господарську діяльність без належних ліцензій, дозволів або без зареєстрованих реєстраторів розрахункових операцій (РРО / ПРРО), також вважається порушником [2]. Така діяльність є незаконною і може призвести до санкцій з боку податкових органів;

- відсутня реєстрація особи як платника податків у контролювальному органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з

переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам (94.2.5 ПКУ) [2] – якщо особа, яка повинна бути зареєстрована платником податків, не виконує цього зобов'язання або вдається до дій щодо приховування, передачі або вивезення майна за межі України, це розглядається як ухилення від сплати податків і тягне за собою відповідальність [2];

– платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі (94.2.6 ПКУ) [2] – платник податків зобов'язаний надавати доступ до перевірки майна, яке перебуває у податковій заставі. Відмова від такої перевірки розглядається як перешкоджання податковому контролю [2];

– платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу (94.2.7 ПКУ) [2] – платник податків повинен допустити податкового керуючого до опису майна, яке передається в податкову заставу. Недопуск керуючого до складення акта опису може мати наслідки у вигляді штрафів або інших санкцій [2];

– платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог цього Кодексу інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки) (94.2.8 ПКУ) [2] – якщо платник податків відмовляється від інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей чи готівки, яку контролювальний орган має право проводити відповідно до вимог ПКУ, це розглядається як порушення, що може призвести до накладення штрафів [2];

– нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки [2] – іноземний суб'єкт господарювання, який провадить діяльність в Україні через постійне представництво, зобов'язаний стати на податковий облік. Якщо це не виконано, контролювальний орган може притягти його до відповідальності на підставі відповідного акта перевірки [2].

Е. В. Оленцевич зазначає, що перелічені підстави «змістовно є заходами примусу або впливу на платника податків, які мають на меті змусити платника податків здійснити певні дії або утримуватись від певних дій, які безпосередньо не пов'язані зі сплатою податкових зобов'язань, що може вважатись засобом забезпечення відповідальності суб'єкта господарської діяльності» [3, с. 42]. Такі заходи мають форму впливу на платника, спрямовану на забезпечення його відповідальності, як суб'єкта сплати податкових зобов'язань.

Однією з характерних особливостей, що окреслюють суть адміністративного арешту, є його визначений ст. 94.5 ПКУ поділ на два базових види – повний або ж умовний [2]. Згідно з ПКУ повний арешт майна передбачає заборону платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування таким майном, що визнано арештованим [2]. Тобто уповноважений орган прямо та безпосередньо своїм рішенням обмежує право користування та розпоряджання таким майном, водночас формально залишаючи

право володіння та накладає обов'язок усунути порушення вчинені платником. Спостерігається обмеження прав і свобод особи, що гарантовані Конституцією України та чинними міжнародними нормативно-правовими актами, але таке обмеження має бути вмотивованим і обґрунтованим, у іншому випадку посадові особи, які прийняли таке рішення, несуть відповідальність за свої незаконні дії. Р. Бараславський зазначає, як характеристику такого заходу, що «такі обмеження мають абсолютний (беззастережний) характер» [5, с. 45]. Норма містить також положення, що описує характер дій щодо ризику, пов'язаного із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, та, відповідно до ПКУ, покладає такий ризик на орган, який прийняв рішення про накладення арешту [2].

Умовним же арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролювального органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном [2]. Цей вид арешту має менш жорсткий характер і передбачає часткове обмеження прав платника на майно, і встановлює залежність від органу, що наклав арешт. Платник податків може користуватися та розпоряджатися своїм майном, але за умов погодження будь-яких дій щодо цього майна з відповідним контролювальним органом, що наклав арешт. Відповідно, Р. Бараславський зазначає, що «ми повинні поставити акцент на «умовності» такого обмеження, адже відповідне обмеження у разі умовного арешту не має абсолютного характеру» [5, с. 45]. Основне обмеження – це необхідність отримати дозвіл від контролювального органу перед виконанням будь-яких операцій із цим майном, що регламентується відповідним рішенням такого органу виключно в офіційній письмовій формі (тобто не в формі усних вказівок, розпоряджень, тощо). Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролювального органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Основні відмінності між повним і умовним арештом:

1. Обсяг обмежень – повний арешт повністю забороняє будь-які операції з майном, а умовний – дозволяє їх за наявності відповідного дозволу контролювального органу.

2. Ризики для майна – за повного арешту ризики втрати майном споживчих чи функціональних якостей несе контролювальний орган, тоді як за умовного арешту платник податків має більше можливостей підтримувати його в належному стані.

Ст. 94.7 ПКУ встановлює, що «рішення про накладення арешту на майно повинне бути прийняте до 24 години робочого дня, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна, але коли відповідно до законодавства України контролювальний орган закінчує роботу раніше, то такий строк закінчується на час такого закінчення роботи» [2]. Це означає, що після складання протоколу в контролювального органу є один робочий день, щоб вирішити питання про арешт майна.

У разі якщо рішення про арешт майна не приймаються впродовж зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання, а посадові чи службові особи, які перешкоджають такому звільненню, несуть відповідальність відповідно до закону [2]. Це означає, що контролювальний орган більше не має правових підстав для затримання такого майна й обмеження прав не допускається. Тобто, як висновок, положення ст. 94.7 ПКУ спрямоване на забезпечення дотримання прав платника податків, обмежуючи можливість безстрокового затримання його майна без належного рішення про арешт.

На вирішення питання про законність дій контролювального органу щодо накладення арешту суду надається 96 годин, упродовж яких він всебічно й неупереджено досліджує всі обставини такого арешту і приймає позитивне чи негативне рішення, посилаючись на чинне законодавство, зокрема ПКУ та Наказ МФУ № 632 від 14 липня 2017 року. Законодавцем визначено, що строк перевірки законності рішення не може бути довшим за визначений, крім коли власник майна не встановлений. Зокрема, в такий строк не включають години, що припадають на вихідні чи святкові дні, що прямо передбачено п. 94.10 ПКУ [2]. Тобто платник має право оскаржити в адміністративному чи судовому порядку рішення контролювального органу, що забезпечує додержання гарантованих конституційних прав, як-от право на захист. Норма закону прямо зазначає гарантованість платнику законності арешту та забезпеченість захищення його прав у випадку недобросовісного виконання обов'язків уповноваженими особами або незаконними діями з їх боку. Як зазначено у п. 94.11 ПКУ, коли контролювальний орган вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, контролювальний орган вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролювального органу рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності [2].

Іншим досить вагомим для роздуму питанням є проблематика роботи механізму відслідковування боргу у випадку, коли платник залишає територіальні межі держави або якщо він перебуває на тимчасово непідконтрольних територіях. Розглядаючи вище наведені обставини, варто зазначити, що, посилаючись на чинні нормативно-правові акти, що регулюють, зокрема, і порядок забезпечення виконання податкових зобов'язань, чіткого порядку чи інструкції не передбачено, що зумовлює контролювальні органи до бездіяльності в таких випадках. У випадку виїзду особи з території України – її повної міграції, контролювальний орган не може накласти арешт, адже така особа не має майна, яке можна арештувати, і формально вона перестає бути платником податків в Україні, так як починає бути платником податків у країні свого перебування. У випадку перебування особи та/або її майна на непідконтрольних територіях застосування арешту майна неможливе взагалі у зв'язку з відсутністю контролю держави на цій території. Щодо можливого вирішення проблематики, то в зазначених випадках необхідним інструментом вирішення є посилення міжнародно-правова робота, результатом якої має бути міжнародна співпраця та сприяння всебічному її розвитку.

Висновок. Підсумовуючи вищеперераховане, можна сказати, що адміністративний арешт майна платника податків, як інструмент примусового забезпечення виконання податкових обов'язків, є особливо важливим елементом у системі податкового права і займає чільне місце в системі заходів, що застосовуються в правовому полі регулювання податкової діяльності. Цей захід застосовується виключно у випадках, коли інші способи забезпечення податкових зобов'язань не можуть бути ефективними і не є доцільними, а тому його застосування регулюється чітко визначеними вимогами і порядком, що закріплені в різнопланових правових актах законодавства.

Також на основні проведеного дослідження можна зазначити базові засади адміністративного арешту, що охоплюють:

- Винятковий характер заходу – арешт майна платника податків є крайньою мірою, яка застосовується лише у випадках, коли платник порушує податкове законодавство або створює загрозу невиконання податкових зобов'язань. Винятковість полягає також у тому, що арешт можливий тільки за наявності передбачених законом підстав.

- Демократичність прав та інтересів платника – арешт, як примусовий захід, має на меті забезпечити баланс між державними інтересами та правами платників податків. Зокрема, передбачено обмежений термін для прийняття рішення про арешт після затримання майна, що перешкоджає необґрунтованому тривалому обмеженню прав власника майна (ст. 94.7 ПКУ).

- Багатовекторність арешту – розрізняють повний та умовний арешт. Повний арешт встановлює повну заборону на розпорядження майном, тоді як умовний дозволяє певні операції за наявності дозволу контролюючого органу. Різниця у видах арешту дає змогу вибрати адекватний до ситуації захід.

- Законність та пропорційність – діяльність контролюючих органів у сфері адміністративного арешту має базуватися на принципах законності та пропорційності, щоб уникнути зловживань та надмірного втручання в права платників податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ігнатенко М. Проблемні питання вибору виду застосування адміністративного арешту майна платника податків. *Верховенство права: доктрина і практика в умовах сучасних світових викликів* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 29 лютого 2024 р. Дніпро : ДДУВС: Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2024. С. 526–533.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010, у редакції 01.10.2024 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#> (дата звернення: 1 листопада 2024 року).

3. Оленцевич Е. В. Адміністративний арешт майна платника податків та заходи відповідальності: лінії перетину. *Публічне управління: проведення реформи в Україні* : матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції, присвяченої тижню права в ДВНЗ «Донецький національний технічний університет». Вінниця, 2018. С. 41–45.

4. Бараславський Р. Принцип пропорційності та принцип заборони свавілля під час застосування адміністративного арешту майна платників податків. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. Вип. 4. С. 45–49.

5. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 01.07.2017 № 632. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17>

REFERENCES

1. Ihnatenko M. Problematic issues of choosing the type of administrative seizure of taxpayer's property. *The Rule of Law: Doctrine and Practice in the Context of Modern World Challenges* : Proceedings of the International Scientific and Practical Conference, Dnipro, February 29, 2024. Dnipro : DSUIA: Dnipro State University of Internal Affairs, 2024. P. 526–533.

2. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010, as amended on 01.10.2024 No. 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed November 1, 2024).

3. Olentsevych E. V. Administrative seizure of taxpayer's property and liability measures: lines of intersection. *Public administration: conducting reform in Ukraine* : materials of the V All-Ukrainian scientific and practical conference dedicated to the week of law at the Donetsk National Technical University. Vinnytsia, 2018. P. 41–45.

4. Baraslavskyi R. The principle of proportionality and the principle of prohibition of arbitrariness in the application of administrative seizure of taxpayers' property. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2017. Issue No. 4. P. 45–49.

5. Procedure for the application of administrative seizure of taxpayer's property : approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 01.07.2017 No. 632. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17>

O. P. Melnyk, D. V. Kolomiets. CONDITIONS OF APPLICATION OF ADMINISTRATIVE SEIZURE OF TAXPAYER'S PROPERTY AND ITS CHARACTERISTICS

The article emphasizes that improper fulfillment of a taxpayer's obligation by the latter leads to the application of coercive measures aimed not only at ensuring the fulfillment of such obligation, but also at compensation for the debt. Administrative seizure of property is an exceptional way to ensure that a taxpayer fulfills its obligations under the law. The article reveals the concept of administrative seizure as a legal instrument aimed at ensuring the fulfillment of tax obligations, its importance in the field of tax law and its provision for tax collection. The author outlines the main approaches to determining its substantive meaning in theoretical and practical terms. The author examines the basic principles, principles and peculiarities of administrative arrest by authorized entities. The author indicates the fundamental provisions regarding the functioning of a special measure in the context of impossibility of applying other measures to fulfill a tax obligation.

The author establishes the essence of the concept of administrative seizure as an exceptional way to ensure that a taxpayer fulfills its obligations under the law, the essence of which is to make a decision by an authorized person to impose restrictions on the right to use and dispose of certain property of such a taxpayer, with a view to fulfilling an overdue or tax obligation and other reasons established by law. Attention is drawn to the main grounds for applying administrative arrest.

The author draws attention to the obligation of the court to verify the legality of the decision made by the controlling authority within the time limits clearly established by law.

The author reveals the essence of the main restriction that a taxpayer faces in connection with the administrative seizure of his/her property, namely, the need to obtain a permit from a controlling authority before performing any transactions with property, which is regulated by the relevant decision of such authority exclusively in an official written form.

Keywords: *tax legislation, administrative seizure, tax liability, interim measures, taxpayer, controlling authority.*

Стаття надійшла до редколегії 3 лютого 2025 року