

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.90.3.37>

ПРАВОВА ОСНОВА ВИБОРУ МІЖ УМОВНИМ ТА ПОВНИМ АДМІНІСТРАТИВНИМ АРЕШТОМ МАЙНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Кучина К.А.,
магістр права
ORCID: 0009-0004-9446-7513

Кучина К.А. Правова основа вибору між умовним та повним адміністративним арештом майна платника податків.

Вказується, серед механізмів забезпечення сплати податкової заборгованості важливе місце займає адміністративний арешт майна платника податків. Попри суттєву роль цього інструменту у ефективному податковому адмініструванні та відносно високий рівень його нормативного закріплення й теоретичного дослідження, правове регулювання даного заходу містить низку серйозних прогалин, що вимагають невідкладного усунення.

У статті підкреслено, що адміністративний арешт майна платника податків являє собою обмеження платника податків у реалізації його права власності на його майно для забезпечення виконання ним його обов'язків за податковим законодавством. Адміністративний арешт майна платника податків може бути: 1) повним та передбачати заборону платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном; 2) умовним та передбачати необхідність обов'язкового попереднього отримання дозволу керівника. Разом з тим, правова основа адміністративного арешту майна платника податків у частині того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним, не узгоджується із метою цього заходу та не забезпечує дотримання контролюючим органом правил здійснення дискреційного повноваження, у тому числі не гарантує обґрунтованість та пропорційність цього заходу. У світлі цього, автор пропонує як один з напрямів вдосконалення правового регулювання адміністративного арешту майна платника податків законодавче закріплення підстав визначення того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним із презумпцією на користь умовного та покладенням на контролюючий орган обов'язку при застосуванні повного арешту майна обґрунтувати його необхідність (недостатність умовного арешту майна) з урахуванням усіх обставин, що мають значення. Як видається, це нововведення приведе правове регулювання цього питання у відповідність до принципів адміністративної процедури, усунувши необмежений управлінський розсуд контролюючого органу. Зокрема, це забезпечить обґрунтованість та пропорційність рішень про застосування повного або умовного адміністративного арешту майна платника податків, у тому числі урахування при застосуванні цього заходу індивідуальних обставин справи конкретного платника податків, однакове (послідовне) ставлення до платників податків при вішенні питання про адміністративний арешт майна платника податків та накладення на них якомога менш обтяжливих обмежень.

Ключові слова: адміністративний арешт майна платника податків, мета адміністративного арешту майна платника податків, повний адміністративний арешт майна платника податків, умовний адміністративний арешт майна платника податків.

Kuchyna K.A. Legal basis for choosing between conditional and full administrative seizure of assets of a taxpayer.

It is indicated that among the mechanisms for ensuring the payment of tax debts, an important place is occupied by the administrative seizure of taxpayer property. Despite the significant role of this tool in effective tax administration and the relatively high level of its regulatory consolidation and theoretical research, the legal regulation of this measure contains a number of serious gaps that require urgent elimination.

The article emphasizes that the administrative seizure of taxpayer's assets is a restriction of the taxpayer in the exercise of their property right in order to ensure that they fulfill their tax law obligations. The tax seizure in Ukraine may be: (1) full and provide for a ban on the taxpayer from exercising the rights of disposal or use of their property; (2) conditional and provide for the need for mandatory prior permission from tax authority officials. However, the legal basis for the tax seizure in terms of whether the tax seizure should be full or conditional one is not consistent with the purpose of this measure and does not ensure compliance by the tax authority with the rules for exercising discretionary powers, including the justification and proportionality of this measure. In light of this, the author proposes as one of the directions for improving the legal framework for tax seizure to legislatively enshrine the grounds for determining whether the tax seizure should be full or conditional with a presumption in favor of the conditional and placing tax authorities under obligation when applying full seizure of property to justify its necessity (insufficiency of conditional tax seizure) in view of all relevant circumstances. It seems that this proposition could bring the regulation of this issue in line with the principles of administrative procedure, eliminating the unlimited discretion of tax authorities. In particular, this will ensure the well-foundedness and proportionality of decisions on full or conditional tax seizure, including taking into account the individual circumstances of a particular taxpayer's case when applying this measure, the same (consistent) treatment of taxpayers when raising the issue of administrative seizure of taxpayer property and imposing the least burdensome restrictions on them.

Key words: administrative seizure of taxpayer's assets, conditional administrative seizure of taxpayer's assets, full administrative seizure of taxpayer's assets, purpose of administrative seizure of taxpayer's assets.

Постановка проблеми. За деяких обставин для забезпечення погашення податкового боргу платників податків при явних ознаках ухилення від сплати податків або інших серйозних податкових правопорушень мають вживатись заходи оперативного реагування, які супроводжуються істотним втручанням у реалізацію платником податків його прав. Одним із таких заходів забезпечення погашення податкового боргу платників податків є адміністративний арешт майна платника податків. Однак, незважаючи на значення цього заходу для належного податкового адміністрування та досить високий рівень якості його законодавчого регулювання та наукового опрацювання, його правова основа все ще має декілька значних недоліків, які потребують нагального виправлення. Серед них, зокрема, відсутність критеріїв визначення обсягу (способу реалізації) адміністративного арешту майна платника податків у конкретній ситуації.

Стан опрацювання проблематики. Науковою основою опрацювання проблематики вибору між умовним та повним адміністративним арештом майна платника податків можуть слугувати праці, зокрема, С.В. Дуліби, О.О. Мамалуя, Р.В. Стецко та В.І. Теремецького. Вчені з'ясували та переконливо обґрунтували необхідність перегляду утвердженого у законодавстві підходу, згідно з яким податковий орган має необмежений управлінський розсуд щодо визначення того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним. Одночасно з цим, як видається, аргументація необхідності запровадження законодавчих нововведень з цього питання, так само як й зміст та спрямованість цих нововведень потребують додаткового осмислення та конкретизації.

Мета дослідження – окреслити правову основу вибору між умовним та повним адміністративним арештом майна платника податків за конкретних обставин.

Виклад основного матеріалу. Адміністративний арешт майна платника податків за податковим законодавством України є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків (п. 94.1 ст. 94 ПК України). Арешт може бути накладено на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків (п. 94.2 ст. 94 ПК України). У положеннях п. 94.5 ст. 94 ПК України визначено, що арешт майна може бути:

повним – передбачає заборону платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном (ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про повний арешт);

умовним – передбачає необхідність обов'язкового попереднього отримання дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з відповідним майном (дозвіл може бути виданий, якщо за висновком

податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення) [1].

Осмысливши законодавчі положення про сутність та призначення адміністративного арешту майна платника податків, підкреслимо, що він являє собою обмеження платника податків у реалізації його права власності на його майно для забезпечення виконання ним його обов'язків за податковим законодавством.

У цьому зв'язку Верховний Суд наголосив на тому, що адміністративний арешт не є ані способом притягнення платника податків до відповідальності, ані способом вчинення контролюючим органом дій, направлених на реалізацію майна платника податків (Постанова Верховного Суду від 23 березня 2023 р. у справі № 816/1305/16) [2]. Так само, за висновком Р.В. Стецко під адміністративним арештом розуміється 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 [3, с. 132]. До цього розуміння схиляється й О.О. Мамалуй, зазначаючи, що метою застосування адміністративного арешту майна платника податків за таких умов є, як правило, об'єктивно обумовлена потреба у перешкодженні веденню господарській діяльності такого недобросовісного платника податків, що реалізується шляхом блокування його права вільного розпорядження своїм майном [4, с. 31]. Подібним чином розмірковують й В.І. Теремецький та Є.В. Дуліба, вказуючи на те, що застосування адміністративного арешту майна платника податків дозволяє органам податкової служби впливати на платника податків з метою запобігання порушенню податкового законодавства і має ухвалюватися з урахуванням конкретних обставин справи і лише як винятковий захід, коли інші заходи виявилися недостатньо ефективними [5, с. 202].

Отже, у судовій практиці та науковій літературі панує думка про спрямованість адміністративного арешту майна платника податків на виконання ним його обов'язків за податковим законодавством. На цій меті цього інституту податкового права має ґрунтуватися усі складові елементи механізму його реалізації. Серед іншого, метою адміністративного арешту майна платника податків слід першочергово керуватись при заповненні прогалин правового підґрунтя застосування цього заходу забезпечення погашення податкового боргу платників податків.

Однією з цих прогалин, як зауважив О.О. Мамалуй, є те, що у жодній статті податкового законодавства окремо не визначені підстави для застосування чи то умовного, чи то повного виду адміністративного арешту, незважаючи на значну різницю між ними, що свідчить про можливість контролюючого органу самостійно визначати випадки застосування того чи іншого виду арешту [4, с. 32]. На цю невизначеність у підставах для арешту майна звернув увагу й М. Ігнатенко, зауваживши, що рішення про вибір виду адміністративного арешту приймає податковий орган виключно на власний розсуд. Ані волевиявлення платника податків при цьому не враховується, ані суди не мають право підміняти собою контролюючий орган, уповноважений визначати вид адміністративного арешту, та приймати рішення щодо заміни одного виду арешту на інший [6, с. 627].

Інакше кажучи, контролюючий орган має необмежений управлінський розсуд щодо визначення того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним. Такий підхід до регулювання цього питання, як відомо, суперечить усталеним стандартам унормування дискреційних повноважень.

Так, за змістом Методології проведення антикорупційної експертизи Національним агентством з питань запобігання корупції, що затверджена Наказом Національного агентства з питань запобігання корупції від 18 травня 2023 р. № 109/23, дискреційні повноваження – повноваження осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначати повністю або частково зміст чи обсяг рішення, яке приймається органами державної влади чи органами місцевого самоврядування, або обирати на власний розсуд один із кількох варіантів рішень, передбачених проектом акта, встановлювати строки, підстави та порядок прийняття рішень. Установлення дискреційних повноважень органу державної влади за відсутності визначення вичерпних випадків, підстав, форм, строків, порядку здійснення таких повноважень, контролю за їх здійсненням та відповідальності за можливі зловживання під час їх здійснення є корупціогенним фактором [7].

Так само, за вимогами ч. 3 ст. 6 Закону України «Про адміністративну процедуру» здійснення адміністративним органом дискреційного повноваження вважається законним у разі дотримання таких умов:

дискреційне повноваження передбачено законом;

дискреційне повноваження здійснюється у межах та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законом;

правомірний вибір здійснено адміністративним органом для досягнення мети, з якою йому надано дискреційне повноваження, і відповідає принципам адміністративної процедури, у тому числі принципам:

– обґрунтованості, за яким, серед іншого, адміністративний орган враховує всі обставини, що мають значення для вирішення справи;

– пропорційності, за яким, адміністративний акт повинен прийматися з дотриманням необхідного балансу між несприятливими наслідками для права, свободи чи законного інтересу особи і цілями, на досягнення яких спрямований адміністративний акт, а негативні наслідки для особи та публічних інтересів повинні бути найменшими;

вибір рішення адміністративного органу здійснюється без відступлення від попередніх рішень, прийнятих тим самим адміністративним органом в однакових чи подібних справах, крім обґрунтованих випадків [8].

Таким чином, правова основа адміністративного арешту майна платника податків у частині того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним, не забезпечує дотримання контролюючим органом правил здійснення дискреційного повноваження, у тому числі не гарантує обґрунтованість та пропорційність цього заходу.

Висновки. Обміркувавши вищевикладене, констатуємо, що метою адміністративного арешту майна платника податків є виключно забезпечення виконання ним його обов'язків за податковим законодавством. Метою адміністративного арешту майна платника податків слід керуватись, зокрема, заповнюючи прогалину у податковому законодавстві щодо визначення того, чи накладатись має повний, чи умовний адміністративний арешт за конкретних обставин. У світлі цього одним з напрямів вдосконалення правового регулювання адміністративного арешту майна платника податків має бути законодавче закріплення підстав визначення того, чи адміністративний арешт майна платника податків має бути повним або умовним із презумпцією на користь умовного та покладенням на контролюючий орган обов'язку при застосуванні повного арешту майна обґрунтувати його необхідність (недостатність умовного арешту майна) з урахуванням усіх обставин, що мають значення.

Як видається, це нововведення приведе правове регулювання цього питання у відповідність до принципів адміністративної процедури, усунувши необмежений управлінський розсуд контролюючого органу. Зокрема, це забезпечить обґрунтованість та пропорційність рішень про застосування повного або умовного адміністративного арешту майна платника податків, у тому числі урахування при застосуванні цього заходу індивідуальних обставин справи конкретного платника податків, однакове (послідовне) ставлення до платників податків при вішенні питання про адміністративний арешт майна платника податків та накладення на них якомога менш обтяжливих обмежень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 2 жовтня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 5 липня 2025 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Постанова Верховного Суду від 23 березня 2023 року у справі № 816/1305/16 про припинення арешту майна. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/109759322>.
3. Стецко Р.В. Поняття адміністративно-примусових заходів забезпечення виконання платником податків його обов'язків. *Наука і правоохорона*. 2011. № 4 (14). С. 129–133.
4. Мамалуй О.О. Податково-правові особливості інституту адміністративного арешту. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 1 (26), том 3. С. 30–35.
5. Теремецький В.І., Дуліба Є.В. Правові позиції Верховного суду у провадженнях за зверненням органів податкової служби щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. *Право.ua*. 2023. № 3. С. 200–205. DOI: 10.32782/LAW.UA.2024.3.1.
6. Ігнатенко М. Проблемні питання вибору виду застосування адміністративного арешту майна платника податків: матеріали міжн. наук.-практ. конф. «*Верховенство права: док-*

трина і практика в умовах сучасних світових викликів» (Дніпро, 29 лютого 2024 року). 2024. С. 625–628.

7. Методологія проведення антикорупційної експертизи Національним агентством з питань запобігання корупції, затверджена Наказом Національного агентства з питань запобігання корупції від 18 травня 2023 року № 109/23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0109884-23#Text>.
8. Про адміністративну процедуру: Закон України від 15 листопада 2024 року № 2073-IX. Дата оновлення: 15 листопада 2024 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.