

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2025.1.8>**М. П. Ігнатенко**

аспірант кафедри конституційного, міжнародного права
та публічно-правових дисциплін
Київського університету інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ОБЧИСЛЕННЯ СТРОКІВ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

У статті досліджено окремі питання строків застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Здійснено аналіз чинного законодавства України та відповідної судової практики в частині обчислення строків звернення та розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків згідно ст. 283 КАС України.

Встановлено, що незважаючи на усталену правову позицію Верховного Суду щодо визначення моменту початку відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту та відповідно 96-годинного строку її розгляду судом, суди першої та апеляційної інстанцій іноді помилково пов'язують початок перебігу зазначених строків з відмовою платника податків від допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення фактичної перевірки, в той час як обставиною, з якою стаття 283 КАС України пов'язує початок відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, є дата прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Відтак, було висловлено думку щодо необхідності внесення змін до ПК України (ст. 94) та КАС України (ст. 283) із зазначенням, що строк звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту та строк її розгляду судом обчислюється з дати та часу прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків, що сприятиме дотриманню балансу між приватними та державними інтересами у податкових правовідносинах. Крім того, було запропоновано внести зміни до ст. 118 КАС України та передбачити можливість визначення процесуального строку також годинами.

Ключові слова: платник податків, обов'язки платника податків, адміністративний арешт майна, обчислення строків.

Постановка проблеми. Одним із основних обов'язків, передбачених Конституцією України, є обов'язок сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [1].

Оскільки взаємовідносини між платником податків та контролюючим органом іноді супроводжуються порушенням приписів чинного законодавства України, законодавець передбачив відповідні способи забезпечення виконання платником податків його обов'язків. Одним із таких способів є адміністративний арешт майна платника податків.

Ефективність адміністративного арешту залежить від чіткого дотримання умов і порядку його застосування, зокрема дотримання строків звернення контролюючого органу до суду із заявою (позовною заявою) про його обґрунтованість та строку розгляду такої заяви судом. Неправильне визначення та обчислення зазначених строків нівелює цілі застосування інституту адміністративного арешту майна платника податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням окремих способів забезпечення виконання платником

податків його обов'язків, в тому числі адміністративного арешту майна платника податків, зокрема і строків його застосування, займалися такі вчені, як О. Я. Берназюк, А. І. Бітов, Р. Г. Браславський, Р. О. Гаврилюк, С. Т. Гончарук, І. В. Завальнюк, Д. В. Кузнєцова, О. О. Мамалуй, Р. М. Миронюк, К. В. Мінаєва, І. Я. Олендра, В. В. Решота, Є. М. Смичок, В. В. Тильчик, М. І. Труш, А. О. Черникова, О. О. Ємельянова та ін.

Аналіз наукових досліджень та судової практики свідчить про відсутність однакового підходу щодо визначення моменту початку відліку строку звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у порядку ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) та відповідно строків її розгляду. Відтак дана проблематика потребує подальшого наукового осмислення.

Мета статті полягає у дослідженні чинного законодавства України та відповідної судової практики в частині обчислення строків звернення та розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків згідно ст. 283 КАС України, та запропонування свого бачення щодо врегулювання спірних питань, які при цьому виникають.

Виклад основного матеріалу. Безперечно, що для забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів в порядку та розмірах, встановлених законом, держава в особі контролюючих органів повинна мати ефективний інструментарій реагування на неправомірні дії платників податків, зокрема шляхом застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Одним із критеріїв ефективності інституту адміністративного арешту майна платника податків є належна практика його застосування, що безпосередньо пов'язано із дотриманням строків звернення до суду із заявою (позовною заявою) про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків та строків її розгляду у суді.

Пунктом 94.2 статті 94 ПК України визначені обставини, при виникненні яких можливе застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Відповідно до п. 94.2 ст. 94 ПК України арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому 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; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або проводять 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) [2].

Аналіз вище наведених обставин свідчить, що адміністративний арешт майна платника податків, як винятковий спосіб забезпечення виконання його обов'язків, застосовується лише за суттєві порушення податкового законодавства.

Згідно пункту 94.4 статті 94 ПК України арешт 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.

Арешт коштів на рахунку платника податків відповідно до абзацу другого підпункту 94.6.2 пункту 94.6 статті 94

ПК України здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Обидва види арешту застосовуються з однакових підстав і розрізняються лише процедурою застосування - або за рішенням керівника податкового органу (щодо майна, відмінного від коштів), або за рішенням суду (арешт коштів) [3, с. 193].

Як правильно зазначає Верховний Суд, метою впровадженого статтею 283 КАС України інституту термінових справ є необхідність оперативного реагування на правовідносини, що виникли, зокрема, у питанні реалізації контролюючим органом своєї компетенції у сфері податків, зборів та інших платежів [4].

Порядок, строки розгляду та підстави для повернення або відмови у відкритті провадження за заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків визначені статтею 283 КАС України (далі – КАС України) [5]. Строки перевірки судом обґрунтованості накладеного адміністративного арешту визначені також і податковим законодавством, зокрема пунктом п. 94.10 ст. 94 ПК України.

О. М. Гінда, визначаючи обставини, які підлягають перевірці судом при розгляді заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, зазначила, що перевірці зокрема підлягає: 1) наявність однієї чи декількох обставин, визначених у ч. 94.2 ст. 94 ПК України; 2) дотримання податковим органом вимог до заяви у письмовій формі, передбачених у пунктах 1-6 ч. 2 ст. 283 КАС України; 3) додержання податковим органом строку подання заяви – 24 години від моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ч. 2 ст. 283 КАС України); 4) дотримання 96-ти годинного строку підтвердження рішення контролюючого органу про накладення арешту (ч. 7 ст. 283 КАС України) [6, с. 98]. В цьому контексті важливим є правильне визначення моменту початку відліку строків звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків та перевірки обґрунтованості накладеного адміністра-

тивного арешту, що буде розглянуто нами в рамках даного дослідження.

Як правильно зазначає М. О. Сорока, при аналізі обчислення процесуального строку необхідно враховувати чотири юридично важливих обставин: 1) встановлений законом розмір строку; 2) з якого юридичного факту він починає обчислюватись; 3) який юридичний факт припиняє його обчислення або перериває його; 4) який час закон не включає (включає) в обчислюваний строк [7, с. 11]. Отже, правильне визначення початку та закінчення 24-годинного та 96-годинного строків, передбачених ст. 283 КАС України та ПК України, має принципове значення, оскільки від цього залежить можливість забезпечення виконання платником податків його обов'язків.

Згідно підпункту 94.19.1 пункту 94.19 ст. 94 КАС України припинення адміністративного арешту майна платника податків здійснюється у зв'язку з відсутністю протягом строку, зазначеного у пункті 94.10, рішення суду про визнання арешту обґрунтованим. При цьому арешт припиняється автоматично, незалежно від причин, з яких рішення суду не було прийнято. Відтак пропуск 96-годинного строку прийняття рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна нівелює призначення зазначеного інституту, адже з формальних підстав, навіть за наявності встановлених законодавством обставин (п. 94.2 ст. 94 ПК України), арешт буде припинений, а платник податків і надалі буде ухилятися від виконання своїх обов'язків.

Законодавець під процесуальними строками розуміє встановленні законом або судом строки, у межах яких вчиняються процесуальні дії (ч. 1 ст. 118 КАС України). Частина друга зазначеної статті передбачає, що процесуальні строки визначаються днями, місяцями і роками, а також можуть визначатися вказівкою на подію, яка повинна неминуче настати.

В той же час ч. 2, 7 ст. 283 КАС України встановлюють строки звернення до адміністративного суду із заявою про підтвердження адміністративного арешту майна та перевірки обґрунтованості накладеного адміністративного арешту, які обчислю-

ються годинами. На перший погляд такі положення ч. 2, 7 ст. 283 КАС України узгоджуються із другим абзацом частини другої статті 122 КАС України, яка окрім загального строку звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень (тримісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог) передбачає можливість встановлення КАС України та іншими законами інших строків. Однак варто звернути увагу, що ч. 2 ст. 118 КАС України, яка є загальною нормою і стосується також ст. 283 КАС України, взагалі не передбачає можливість визначення строків годинами.

Так, частина перша статті 270 КАС України визначає, що на обчислення строків, встановлених зокрема ст. 283 КАС України, не поширюються правила частин другої – десятої статті 120 КАС України. Отже, фактично для зазначеної категорії справ (звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків) при обчисленні строків застосовуються ст. ст. 270, 283 КАС України та інші положення КАС України, окрім частин другої – десятої статті 120 КАС України. Відтак, у ст. 118 КАС України, в якій дається визначення процесуального строку, має бути передбачено, що «у випадках, передбачених цим Кодексом, строки можуть визначатися годинами». Це було б правильно не тільки з точки зору дотримання правил законодавчої техніки, а й для усунення можливих непорозумінь при обчисленні 24-годинного строку звернення до адміністративного суду із заявою про підтвердження адміністративного арешту майна (ч. 2 ст. 283 КАС України) та 96-годинного строку прийняття рішення по суті заявлених вимог (ч. 7 ст. 283 КАС України).

Аналіз судової практики розгляду заяв про підтвердження адміністративного арешту майна платника податків, прийнятого зокрема з підстави відмови платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб

контролюючого органу, свідчить, що переважно суди першої та апеляційної інстанцій (постанова від 13.06.2023 у справі № 320/11733/22 [8], постанова від 26.07.2023 у справі № 420/3654/23 [9], постанова від 22.02.2024 у справі № 280/9761/21 [10]) невірно визначають момент початку відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту.

Як правильно зазначає Верховний Суд (постанова від 13.07.2023 у справі № 420/7588/23 [11]), пов'язування початку перебігу 24-годинного строку з відмовою платника податків від допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення фактичної перевірки, є помилковим, оскільки обставиною, з якою стаття 283 КАС України пов'язує початок відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, є дата прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Така правова позиція викладена в постановах Верховного Суду від 13 червня 2023 року у справі 320/11733/22 [8], від 26.07.2023 у справі № 420/3654/23 [9], від 22.02.2024 у справі № 280/9761/21 [10], з урахуванням постанови Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19 [12], від якої суд касаційної інстанції у встановленому процесуальним законом порядку не відступав.

Із вказаною правовою позицією в цілому погоджуємось, однак варто зазначити, що оскільки строки звернення до адміністративного суду із заявою про підтвердження адміністративного арешту майна (ч. 2 ст. 283 КАС України) та прийняття рішення по суті заявлених вимог (ч. 7 ст. 283 КАС України) обчислюються годинами, то значення має не тільки дата, але і час прийняття рішення про застосування адміністративного арешту. Із встановленням такого часу ніяких труднощів виникати не повинно, так як типова форма рішення

про накладення адміністративного арешту на майно платника податків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 632 від 14 липня 2017 року, одним із реквізитів такого рішення передбачає час його прийняття у форматі годин та хвилин [13]. Отже, якщо рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків прийнято о 11 год 00 хв 01 січня 2025 року, 24-годинний строк звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту починається з 11 год 01 хв 01 січня 2025 року та закінчується о 10 год 59 хв 02 січня 2025 року.

Висновки і пропозиції. На підставі вищевикладеного можна зробити висновки, що встановлення ПК України та КАС України відповідних строків передбачено з метою дисциплінування суб'єктів податкових правовідносин та своєчасного виконання ними певних дій. Інститут строків сприяє досягненню юридичної визначеності у публічно-правових відносинах, а також стимулює учасників цих відносин добросовісно ставитися до виконання своїх обов'язків. Ці строки обмежують час, протягом якого такі правовідносини можуть вважатися спірними; після їх завершення, якщо ніхто не звернувся до суду за вирішенням спору, відносини стають стабільними.

Чітке визначення моменту початку та закінчення звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту та її розгляду судом сприятиме дотриманню балансу між державними і приватними інтересами у податковим правовідносинах: 1) унеможливить незастосування адміністративного арешту з формальних причин при наявності підстав для його застосування; 2) забезпечить дотриманням платником податків його обов'язків, від виконання яких він ухиляється.

Досягнення цих цілей можливе шляхом внесення змін до ПК України (ст. 94) та КАС України (ст. 283) із зазначенням, що строк звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту та строк її розгляду судом обчислюється з дати та часу прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Список використаної літератури:

1. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
3. Жмудінський В. П. Недопущення до проведення податкової перевірки: правові наслідки. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право*. 2023. №1(57). С. 190–196.
4. Постанова Верховного Суду від 23.02.2023 у справі № 640/17091/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109260787>.
5. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
6. Гінда О. М. Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві : дис. д-ра філос. : 081 Право. Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів. 2023. 267 с.
7. Сорока М. О. Процесуальні строки у адміністративному судочинстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Нац. ун-т Держ. податкової служби України. Ірпінь. 2011. 20 с.
8. Постанова Верховного Суду від 13.06.2023 у справі № 320/11733/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119750562>.
9. Постанова Верховного Суду від 26.07.2023 у справі № 420/3654/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112470346>.
10. Постанова Верховного Суду від 22.02.2024 у справі № 280/9761/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117187606>.
11. Постанова Верховного Суду від 13.07.2023 у справі № 420/7588/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112208038>.
12. Постанова Верховного Суду від 26.06.2020 у справі № 280/2993/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90366882>.
13. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків : Наказ Міністерства фінансів України № 632 від 14 липня 2017 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>.

Ihnatenko M. Some issues of calculating terms on applying administrative seizure of taxpayer's property

The article discusses certain issues of applying of the administrative seizure of the taxpayer's property.

An analysis of the current legislation of Ukraine and the corresponding judicial practice was carried out in part of calculating the terms of appeal and consideration of applications for confirmation of the validity of the administrative seizure of the taxpayer's property in accordance with Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine.

It has been established that despite the established legal position of the Supreme Court regarding the determination of the starting point of the 24-hour period for submitting to the court an application for confirmation of the validity of the administrative seizure and accordingly, the 96-hour period for its consideration by the court, the courts of the first and appellate instances sometimes mistakenly associate the beginning of the terms with the taxpayer's refusal to allow the officials of the control body to conduct the actual inspection, while the circumstance with which Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine connects the beginning of the 24-hour period for submitting an application to the court for confirmation of the validity of the administrative seizure is the date of making the decision of applying of the administrative seizure of the taxpayer's property.

Therefore, an opinion was expressed regarding the need to amend changes to the Tax Code of Ukraine (Article 94) and the Code of Administrative Proceedings of Ukraine (Article 283), indicating that the deadline for applying to the court with an application for confirmation the validity of the administrative seizure and the period for its consideration by the court is calculated from the date and time of the making the decision of applying the administrative seizure of the taxpayer's property, which will contribute to maintaining a balance between private and state interests in tax legal relations. Besides, it was proposed to amend changes to Article 118 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine and provide with the possibility of determining the procedural term also by hours.

Key words: *taxpayer, taxpayer's obligations, administrative seizure of property, calculation of terms.*