

## ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ ВЕРХОВНОГО СУДУ У ПРОВАДЖЕННЯХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ЩОДО ПІДТВЕРДЖЕННЯ ОБҐРУНТОВАНОСТІ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

**ТЕРЕМЕЦЬКИЙ В.І.** - провідний науковий співробітник, доктор юридичних наук, професор, Науково-дослідний інститут приватного права і підприємництва імені академіка Ф.Г. Бурчака НАПрН України;

[orcid.org/0000-0002-2667-5167](https://orcid.org/0000-0002-2667-5167)

**ДУЛІБА Є.В.** - доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри конституційного права і галузевих дисциплін Навчально-наукового інституту права Національного університету водного господарства та природокористування

[orcid.org/0000-0003-2651-4977](https://orcid.org/0000-0003-2651-4977)

УДК 336.221.2:347.991(477)

DOI 10.32782/LAW.UA.2023.3.31

У статті розглянуто правові позиції Верховного суду у провадженнях за зверненням органів податкової служби щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Розглянуто правові позиції, що склалися протягом тривалого часу здійснення адміністративного судочинства щодо: застосування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів на рахунку платника податків незалежно один від одного; наявності спору про право між органами податкової служби та платниками податків, що виключає можливість розгляду та вирішення справ за зверненням про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту; закриття проваджень про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, заявлені поза межами 96-годинного строку.

Зазначено, що правові позиції Касаційного адміністративного суду Верховного суду часто стають відправною точкою для роз'яснення складних правових питань, впливають на

формування єдиної судової практики, що, зі свого боку, забезпечує більшу передбачуваність та стабільність у правозастосовній діяльності, гарантує не лише захист прав та інтересів платників податків, а й забезпечує виконання своїх завдань і функцій органів податкової служби.

Підкреслено, що поряд зі сталою практикою адміністративного судочинства Касаційний адміністративний суд Верховного суду може відступити від існуючої практики та ухвалити рішення, яке істотно відрізняється від існуючих. На прикладі постанови Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 23.02.2023 у справі № 640/17091/21 розкрито порядок формування правової позиції.

Зроблено висновок, що судова практика є динамічною та адаптивною, постійно розвивається і відображає поточні зміни в законодавстві та суспільних відносинах.

Ключові слова: податки, адміністративний арешт майна платника податків адміністративний суд, адміністративне судочинство, податкові органи, звернення податкових органів, суб'єкт владних повноважень, позовне провадження, контролюючі органи, процесуальні строки, умови відкриття провадження.

### **Постановка проблеми**

Однією з найбільш поширених категорій спорів в адміністративному судочинстві є спори з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства. У виняткових випадках поряд із платниками податків до адміністративного суду мають право звертатися органи податкової служби. Одним із таких випадків є звернення органів податкової служби для підтвердження обґрунтованості застосування адміністративного арешту майна платника податків. Виходячи з того, що судова практика є динамічною і постійно розвивається, актуальності набуває питання розгляду правових позицій у рішеннях Касаційного адміністративного суду Верховного суду (далі – КАС ВС).

### **Огляд літератури**

Вітчизняними науковцями неодноразово розглядалися окремі питання проваджень за зверненнями органів податкової служби про підтвердження обґрунтованості застосування адміністративного арешту. Так, Є.О. Яковенко у своїй праці «Актуальні правові аспекти порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків» (2016 р.) висвітлив правила, за якими адміністративний суд повинен вчинити певні процесуальні дії при отримання та вирішенні подання податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків [1]. О.В. Скочилас-Павлів та Н.В. Лесько у науковій статті «Спір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів (2019 р.) розглядали актуальні проблеми, пов'язані з порядком розгляду та вирішення термінових адміністративних справ за зверненням податкових органів, в тому числі і щодо підтвердження обґрунтованості застосування адміністративного арешту платника податків [2]. Однак судова практика постійно розвивається, приймаються численні судові рішення, що і зумовлює подальше дослідження цього питання.

**Мета статті** – висвітлити правові позиції Верховного суду у провадженнях за зверненням органів податкової служби щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту платника податків.

### **Виклад основного матеріалу**

Як відомо, зверненню органу податкової служби до адміністративного суду для підтвердження обґрунтованості застосування адміністративного арешту майна платника податків передують процедура застосування адміністративного арешту.

Відповідно до ст. 94 Податкового кодексу України (далі – ПК України) адміністративний арешт платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначеним законом (п. 94.1 ст. 94), що полягає у забороні платнику податків вчиняти певні дії щодо свого майна (п. 94.3 ст. 94). Йдеться про повну заборону розпоряджатися або користуватися майном (повний арешт майна) та обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном за умови, якщо ця операція не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення (умовний арешт) (п.94.5 статті 94) [3].

Керівник податкового органу (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу приймає рішення про застосування адміністративного арешту майна платників податків за наявності однієї з таких обставин: 1) платник податків порушує правила відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі; 2) фізична особа, котра має податковий борг, виїжджає за кордон; 3) платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; 4) 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; 5) відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПК України, 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; 6) платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; 7) платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; 8) платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог ПК України інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки); 9) нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки [3].

Отже, 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.

Адміністративний 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 [4]. При цьому адміністративний арешт майна і адміністративний арешт коштів на рахунку платника податків здійснюються незалежно один від одного. Зокрема, у постанові КАС ВС у від 23.04.2021 у справі № 640/20759/18 зазначено, що «... арешт на кошти платника податків накладається за наявності підстав,

визначених пунктом 94.2 статті 94 ПК України, та не залежить від прийняття контролюючим органом рішення про застосування адміністративного арешту щодо майна платника податків», і «...відсутність підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку не обмежує право податкового органу на звернення до суду про застосування арешту коштів на рахунках відповідача, але за умови наявності відповідних підстав, визначених ПК України» [5].

Схожа позиція міститься у постанові КАС ВС від 27.08.2019 у справі № 520/9866/18, де зазначено, що «адміністративний арешт коштів платника податків не є похідним від адміністративного арешту майна, відмінного від коштів, і не може бути застосований судом виключно у випадку існування рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків...» [6].

Прийняття рішення керівником органу податкової служби про застосування адміністративного арешту платника податків має бути перевірено адміністративним судом шляхом розгляду відповідного подання.

Під час розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративний суд здійснює оцінку обґрунтованості рішення контролюючого органу щодо адміністративного арешту майна платника податків шляхом перевірки наявності підстав для прийняття відповідного рішення та правильності юридичної кваліфікації дій платника податків, які стали підставою для прийняття такого рішення.

Спори за зверненням органу податкової служби про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків відносяться до категорії термінових адміністративних справ, що і зумовлюють певні особливості їх розгляду, зокрема: строки звернення до суду та розгляду справи (ст. 283 КАС України), а також апеляційного оскарження (ст. 272 КАС України); порядок повідомлення учасників справи про дату, час та місце розгляду (ст. 268 КАС України); подання заяв по суті справи (ст. 269 КАС України); обчислення процесуальних строків (ст. 270 КАС України); проголошення та

вручення судових рішень (ст. 271 КАС України) [7].

Крім цього, у постанові КАС ВС від 26.06.2020 у справі № 280/2993-19 міститься правова позиція, що «...податковий орган, звертаючись до адміністративного суду, самостійно визначає порядок такого звернення: в загальному порядку чи відповідно до статті 283 КАС України з метою термінового розгляду, про що обов'язково зазначається у позовній заяві...» [8]. В цьому рішенні суд також дійшов висновку, що в порядку ст. 283 КАС України податковий орган може звернутись виключно у разі безспірності таких вимог, оскільки в протилежному випадку суд зобов'язаний відмовити у відкритті провадження відповідно до ч. 4 ст. 283 КАС України у зв'язку з наявністю спору про право [8].

В контексті п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України спір про право має місце у разі, коли предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у ст. 283 КАС України. У постанові КАС ВС від 28.08.2018 у справі № 804/19780/14 судом надано перелік обставин, за яких можна стверджувати про існування спору про право, зокрема: оскарження до суду рішення про застосування адміністративного арешту, оскарження податкового повідомлення-рішення, яке покладено в основу податкового боргу, що обумовило звернення податкового органу з поданням у порядку особливого провадження [9]. В контексті підтвердження обґрунтування про застосування адміністративного арешту у постанові від 07.11.2018 у справі № 820/3469/17 КАС ВС дійшов висновку, що «... незгода платника із проведенням перевірки (оскарження в судовому порядку наказу про проведення документальної перевірки) підтверджує існування спору про право в цих правовідносинах...» і за таких обставин за умови наявності спору про право між сторонами «...виключається можливість щодо розгляду та вирішення подання у справах за зверненням контролюючого органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків» [10]. Аналогічну

позицію КАС ВС відображено у постановках від 31.08.2020 у справі № 826/6013/16 [11].

Аналіз судової практики адміністративних судів першої інстанції свідчить, що здебільшого платники податків прагнуть довести наявність спорів про право, що надалі унеможлиблює ухвалення рішення про застосування адміністративного арешту. До лютого 2023 року в Україні склалася така ситуація, яка призвела до того, що процедура підтвердження обґрунтування застосування адміністративного арешту майна не знаходила свого фактичного правозастосування у сфері, задля врегулювання якої її було запроваджено у зв'язку з наявністю спору про право.

У постанові від 23.02.2023 у справі № 640/17091/21 КАС ВС відступив від сформуваної ним правової позиції і дійшов висновку, що «заперечення платника податків щодо правомірності проведення податкової перевірки, які полягають в оскарженні відповідного наказу про її проведення чи дій контролюючого органу при її проведенні, не можуть розглядатися як «спір про право» [12]. Отже, КАС ВС сформулював нову позицію, суть якої полягає в тому, що «оскарження платником податків наказу про проведення перевірки є запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідною заявою, однак, не є спором про право в розумінні пункту 2 частини четвертої статті 283 КАС України і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків» [12].

Існують також правові позиції Верховного суду про строки звернення та строки розгляду цієї категорії справ. Так, відповідно до ст. 283 КАС України заява про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків подається до адміністративного суду протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду за загальними правилами підсудності [7]. При цьому КАС ВС у постановках від 26.06.2020 № 280/2993/19 [8] та від 13.06.2023 у справі № 320/11733/22 [13] дійшов висновку, що обставиною, з якою ст. 283 КАС України пов'язує початок відліку 24-годинного стро-

ку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, є дата ухвалення рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

У разі недотримання вимог щодо оформлення заяви, суд повідомляє про це податковий орган та надає йому строк, але не більше ніж 24 години для усунення недоліків, а у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд ухвалює рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду [7]. У постанові від 24.04.2020 № 805/4974/18-а КАС ВС дійшов висновку, що «...вимоги про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, заявлені поза межами 96-годинного строку, не є такими, що можуть бути задоволеними», що і зумовлює звільнення з-під адміністративного арешту майна платника податків та унеможлиблює його повторне накладення з тих саме підстав [14].

#### **Висновок**

Сьогодні у практиці КАС ВС сформульовано багато правових позицій, які адміністративні суди повинні використовувати під час розгляду справ та ухвалення рішень, зокрема щодо: застосування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів на рахунку платника податків незалежно один від одного; наявності спору про право між органами податкової служби та платниками податків, що виключає можливість розгляду та вирішення справ за зверненням про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; відліку 24-годинного строку для подання до суду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту; закриття проваджень про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, заявлені поза межами 96-годинного строку.

Правові позиції КАС ВС часто стають відправною точкою для роз'яснення складних правових питань, впливають на форму-

вання єдиної судової практики, що, зі свого боку, забезпечує більшу передбачуваність та стабільність у правозастосовній діяльності, гарантує не лише захист прав та інтересів платників податків, а й забезпечує виконання своїх завдань та функцій органів податкової служби.

Поряд зі сталою практикою адміністративного судочинства КАС ВС має право відступати від існуючої практики та ухвалювати рішення, які істотно відрізняються від існуючих. Така ситуація вказує на те, що судова практика є динамічною й адаптивною, постійно розвивається та відображає поточні зміни в законодавстві і суспільних відносинах.

#### **Література**

1. Яковенко Є.О. Актуальні правові аспекти порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. *Форум Права*. 2016. № 1. С. 273–280.
2. Скочиляс-Павлів О.В. та Лесько Н.В. у науковій статті «Спір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів. *Правові новели*. 2019. 18 (31). С. 85–90.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
4. Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків: наказ Міністерства фінансів України від 14.07.2017 № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>
5. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 23.04.2021 у справі № 640/20759/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96498223>
6. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 27.08.2019 у справі № 520/9866/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83985489>
7. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
8. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 26.06.2020

у справі № 280/2993-19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90366882>

9. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 28.08.2018 у справі № 804/19780/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76139166>

10. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 07.11.2018 у справі №820/3469/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77749409>

11. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 31.08.2020 у справі № 826/6013/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91277002>

12. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 23.02.2023 у справі № 640/17091/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109260787>

13. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 13.06.2023 у справі № 320/11733/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111536675>

14. Постанова Касаційного адміністративного суду Верховного суду від 24.04.2020 у справі № 805/4974/18-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88909120>

**Vladyslav Teremetskyi**

*Doctor in Law, Professor, Leading research scientist of the Department of International Private and Comparative Law, Academician F. H. Burchak Scientific Research Institute of Private Law and Entrepreneurship of the NALS of Ukraine*

**Yevheniia Duliba**

*Doctor in Law, Associate Professor, professor of the Department of Constitutional Law and Field-Related Disciplines, Institute of Law, National University of Water and Environmental Engineering*

**LEGAL POSITIONS OF THE  
SUPREME COURT IN PROCEEDINGS  
ON THE APPEAL OF THE TAX  
AUTHORITIES REGARDING THE  
CONFIRMATION OF THE VALIDITY OF  
THE ADMINISTRATIVE SEIZURE OF THE  
TAXPAYER'S PROPERTY**

*The article deals with the legal positions of Supreme Court in proceedings initiated by the tax authorities to confirm the validity of the*

*administrative seizure of the taxpayer's property. The legal positions which have developed over a long period in administrative proceedings are examined, such as: regarding the application of administrative seizure of property and administrative seizure of funds in a taxpayer's account independently of each other; regarding the existence of a dispute on law between tax authorities and taxpayers, which excludes the possibility of consideration and resolution of cases upon an application to confirm the validity of administrative seizure of a taxpayer's property; regarding the 24-hour deadline for applying to the court to confirm the validity of the administrative seizure; regarding the closure of proceedings to confirm the validity of the administrative seizure of a taxpayer's property filed outside the 96-hour deadline.*

*It is noted that the legal positions of the Administrative Court of Cassation of Supreme Court often become the starting point for explaining complex legal issues, and influence the formation of a unified judicial practice, which, in turn, provides greater predictability and stability in law enforcement activities, guarantees not only the protection of the rights and interests of taxpayers but also ensures the fulfilment of its tasks and functions of the tax authorities.*

*The attention is focused on the fact that, along with the stable practice of administrative proceedings, the Administrative Court of Cassation of Supreme Court may depart from the existing practice and make a decision that differs significantly from the existing ones. In the example of the decision of the Administrative Court of Cassation of Supreme Court of February 23, 2023, in case No. 640/17091/21, the procedure for forming a legal position is disclosed.*

*It is concluded that judicial practice is dynamic and adaptive, constantly evolving and reflects current changes in legislation and social relations.*

**Keywords:** *tax, administrative seizure of taxpayer's property, administrative court, administrative proceedings, tax authorities, appeal of tax authorities, subject of authority, proceedings, controlling bodies, procedural terms, conditions for opening proceedings, administrative seizure of taxpayer's property.*