

Адміністративний арешт майна

Олександр КУРИШКО, консультант
з бухгалтерського обліку та оподаткування, к.е.н.

Нормативна база

• ПКУ

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI¹⁹

• Порядок № 568

Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 568²⁰

Своєчасна та повна сплата податків — конституційний обов'язок кожного платника податків. Однак з різних причин платник не завжди може виконати свої грошові зобов'язання перед державою. Для того, щоб гарантувати надходження платежів від платників податків, держава вдається до різноманітних заходів. Одним з методів боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування є адміністративний арешт майна платника податків. Особливості застосування такого засобу впливу й розглянемо у цій статті. А знання порядку, передумов та специфіки проведення адміністративного арешту майна дозволяє платнику податків забезпечити захист власних прав та економічних інтересів.

Підстави та процедура застосування арешту

Згідно зі ст.94 ПКУ адміністративний арешт майна платника податків «є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом». Адміністративний арешт майна — це рішення про обмеження прав платника податків щодо управління та розпорядження майном, яке приймається керівником (його заступником) органу доходів і зборів.

За ступенем доступу платником податків до управління майном адміністративний арешт класифікують на *повний* та *умовний* (п.94.5 ст.94 ПКУ). Зокрема, *повним арештом активів визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його активами з їх тимчасовим вилученням або без такого*. При вилученні активів ризик, пов'язаний з їх зберіганням або втраченою їх функціональних чи споживчих якостей, покладається на орган, який прийняв рішення про таке вилучення.

Умовним арештом активів визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на ці

⁽¹⁾ Оубліковано: *Бухгалтерія*. — 2014. — № 4. — С.19—397 (прим. ред.).

⁽²⁾ Оубліковано: *Бухгалтерія*. — 2014. — № 6. — С.13—16 (прим. ред.).

активи, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу доходів і зборів на здійснення будь-якої операції платника податків з такими активами. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником органу доходів і зборів, якщо за висновком податкового керуючого здійснення окремої операції платником податків не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Відповідно до п.94.2 ст.94 ПКУ та п.3.1 Порядку № 568 керівник органу доходів і зборів (його заступник) може прийняти рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків, якщо контролюючим органом з'ясується одна з таких обставин:

- ♦ платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- ♦ платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу доходів і зборів (варто зауважити, що саме така обставина найчастіше приводить до того, що застосовується процедура арешту майна);
- ♦ відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, торгові патенти, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- ♦ відсутня реєстрація особи як платника податків в органі доходів і зборів, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до ПКУ, 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;

♦ у разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню) від проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки), передбаченої пп.20.1.9 ст.20 ПКУ, або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів).

За умови виникнення однієї з наведених підстав відповідний підрозділ надає керівнику органу доходів і зборів звернення про застосування адміністративного арешту майна платника податків. Розглянемо приклад прийняття рішення про адміністративний арешт майна платника податків у зв'язку з недопуском посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки.

ПРИКЛАД У зв'язку з тим, що підприємство «Практика» надало відповіді не на всі запитання, задані у надісланих на його адресу податковим органом запитках, начальником податкової інспекції на підставі пп.78.1.1 п.78.1 та п.78.4 ст.78 ПКУ було прийнято рішення про проведення документальної позапланової перевірки підприємства «Практика», оформлене наказом від 10 лютого 2014 року № 111. Уповноваженими представниками контролюючого органу 11 лютого 2014 року о 10 годині 40 хвилин було здійснено вихід за фактичною адресою, за якою знаходиться підприємство «Практика», з метою вручення копії наказу про проведення позапланової перевірки від 10.02.2014 р. № 111 та пред'явлення направлення від 11.02.2014 р. № 11 та № 12 на проведення перевірки тривалістю 5 робочих днів, починаючи з 11.02.2014 р. Проте представників контролюючого органу до проведення перевірки не було допущено. Про той факт, що директор підприємства «Практика» Петров П.П. отримав копію наказу від 10 лютого 2014 року № 111, свідчить відмітка в оригіналі документа: «Копію наказу від 10 лютого 2014 року № 111 отримано. Наказ не відповідає вимогам ст.75, 82, 81 Податкового кодексу та ст.19 Конституції України». Від підпису в направленнях на перевірку від 11.02.2014 р. № 11 та № 12 Петров П.П. відмовився. Зважаючи на ці обставини та керуючись ст.81 ПКУ, перевіряючі склали акт про відмову від допуску до перевірки від 11.02.2014 р. № 42/22-34, а також протокол про адміністративне правопорушення від 11.02.2014 р. № 15 щодо директора підприємства Петрова П.П. На лист з податкової інспекції відділом податкової міліції було надано відповідь про те, що під час здійснення заходів проведено співбесіду з керівником підприємства — Петровим П.П., під час якої він не зміг пояснити, які саме порушення норм чинного законодавства допущено працівниками податкової інспекції.

Працівниками податкової інспекції 25.02.2014 р. на підставі наказу від 24.02.2014 р. № 118 та направлень від 24.02.2014 р. № 15, № 16 та № 17 знову було здійснено вихід на підприємство «Практика» з метою проведення позапланової виїзної документальної перевірки з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за відповідний період, проте перевіряючі знову не були допущені до проведення перевірки.

⁽³⁾ Оpubліковано: Бухгалтерія. — 2013. — № 22. — С.24—26 (прим. ред.).

Відповідно до норм ПКУ заступником начальника податкової інспекції 24.02.2014 р. о 15 годині 30 хвилин на підставі звернення відділу податкового контролю від 24.02.2014 р. прийнято рішення про застосування умовного адміністративного арешту майна підприємства «Практика». Згідно з пп.94.6.1 п.94.6 ст.94 ПКУ рішення начальника податкової інспекції про застосування умовного адміністративного арешту майна від 24.02.2014 р. надіслано виконавцем цінним листом з описом вкладення на адресу підприємства «Практика» з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна.

Слід звернути увагу на те, що обґрунтованість рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків протягом 96 годин має бути перевірено судом (п.94.10 ст.94 ПКУ). Тому рішення керівника (його заступника) органу доходів і зборів подається до суду протягом 24 годин з часу встановлення обставин, що зумовлюють таке звернення. Про це зазначено і в інформаційному листі ВАСУ від 29.04.2013 р. № 642/12/13-13⁽³⁾.

Обов'язковою умовою є **інформування** платника податку або інших осіб, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, **про рішення про накладення адміністративного арешту майна платника податків**. Інформування здійснюється в один із способів: або шляхом надіслання рішення рекомендованим листом з повідомленням про вручення, або шляхом вручення його особисто під розписку (п.4.3 Порядку № 568). У повідомленні **зазначається вимога тимчасово зупинити відчуження майна** платника податків.

Під час проведення адміністративного арешту майна платнику податків (або його представнику) обов'язково має бути роз'яснено його права та обов'язки (п.5.4 Порядку № 568). Функції виконавця рішення про арешт майна платника податків покладаються на податкового керуючого або іншого працівника контролюючого органу, призначеного його керівником (заступником). Податковий керуючий повідомляє платника податків про початок процедури адміністративного арешту майна та організовує опис цього майна (п.5.2 Порядку № 568). Опис майна може проводитися як у присутності посадових осіб платника податку (чи їх уповноважених представників), так і за їх відсутності. Але опис майна обов'язково **проводиться у присутності понять**, а в разі потреби залучається ще й оцінювач.

Під час опису майна платника податків особи, які його проводять, зобов'язані надати посадовим особам такого платника податків або їх представникам відповідне рішення про накладення адміністративного арешту, а також документи, які засвідчують їх повноваження на проведення такого опису. За результатами проведення опису майна складається **протокол про застосування адміністративного арешту майна платника податків**, у якому зазнача-

ється докладний перелік арештованого майна, його вартість та технічні характеристики. Такий протокол реєструється в журналі реєстрації протоколів. Платник податків або його уповноважений представник має бути ознайомлений зі складеним протоколом. Слід звернути увагу на те, що в п.5.9 Порядку № 568 встановлено обмеження щодо часу проведення процедури опису майна платника податків. Здійснювати опис можна лише з 9-ї години ранку до 20-ї години вечора, і виконання таких заходів у період з 20-ї години до 9-ї години наступного дня не допускається.

Особливості арешту окремого майна

Свою специфіку має процедура адміністративного арешту коштів на рахунку платника податків. *Підстави для застосування адміністративного арешту майна та арешту коштів на рахунках платника податків є універсальними.* Їх визначено в п.94.2 ст.94 ПКУ та п.3.1 Порядку № 568. *Обидва види арешту за загальним правилом застосовуються з однакових підстав, але розрізняються процедурою застосування.* Як уже було сказано, адміністративний арешт майна платника податків здійснюється за рішенням керівника органу доходів і зборів, а коштів на рахунку платника податків — лише на підставі рішення суду за зверненням органу доходів і зборів. Жодного рішення орган доходів і зборів у такому разі не приймає. Про це зазначено і в інформаційному листі ВАСУ від 29.04.2013 р. № 642/12/13-13. Для застосування арешту коштів на рахунку платника податків орган доходів і зборів подає до суду позовну заяву в порядку, передбаченому КАСУ⁽⁴⁾, у день прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Має свої особливості і процедура адміністративного арешту товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком. У разі виявлення таких товарів службові (посадові) особи органів доходів і зборів або інших правоохоронних органів відповідно до їх повноважень *тимчасово затримують таке майно із складенням протоколу.* Форму протоколу про тимчасове затримання майна затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1239. Протокол про тимчасове затримання майна складається у двох примірниках, один з яких надсилається керівнику органу доходів і зборів, на території якого було проведено таке затримання

⁽⁴⁾ Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Витяг із Кодексу опубліковано: Податкові спори: мистецтво перемагати: Збірник систематизованого законодавства. — 2013. — Вип.11. — С.9—56 (прим. ред.).

майна, а інший — вручається особі, у якої вилучено таке майно. Протокол реєструється в журналі реєстрації протоколів тимчасового затримання майна відповідного органу доходів і зборів, на території якого здійснено таке затримання. *На підставі інформації, зазначеної у протоколі про тимчасове затримання майна, керівник органу доходів і зборів, на території якого було проведено таке затримання майна, приймає рішення про накладення на це майно адміністративного арешту або відмовляє у прийнятті такого рішення.*

Рішення про накладення арешту на майно має бути прийнято до 24 години робочого дня, що настає за днем складення протоколу про тимчасове затримання майна. Якщо рішення про арешт майна не приймається протягом зазначеного строку, майно вважається звільненим з-під режиму тимчасового затримання. При цьому звільнення з-під режиму тимчасового затримання майна не потребує документального оформлення.

У разі накладення арешту на товари, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, рішення керівника органу доходів і зборів (його заступника) невідкладно вручається платнику податків або іншим особам (у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно), зазначеним у протоколі про тимчасове затримання майна. Якщо місцезнаходження осіб, зазначених у протоколі про тимчасове затримання майна, не виявлено або майно було затримано, а осіб, яким воно належить на праві власності чи інших правах, не встановлено, рішення про арешт майна приймається керівником органу доходів і зборів (його заступником), але не вручається жодній особі.

Припинення адміністративного арешту майна

Припинення адміністративного арешту майна платника податків є можливим у разі:

- ◆ відсутності протягом строку, зазначеного в п.94.10 ст.94 ПКУ та п.4.2 Порядку № 568 (тобто протягом 96 годин), рішення суду про визнання арешту обґрунтованим;
- ◆ усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту;
- ◆ погашення податкового боргу платником податків;
- ◆ ліквідації платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства;
- ◆ надання органу доходів і зборів третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об'єктів права власності цієї третьої особи;

Адмінарешт

- ◆ скасування в судовому або адміністративно-мудовому порядку рішення керівника органу доходів і зборів про застосування адміністративного арешту до майна платника податків;
- ◆ прийняття судового рішення про припинення адміністративного арешту;
- ◆ надання органу доходів і зборів дозволів, торгових патентів, ліцензій, документів щодо реєстрації РРО;
- ◆ проведення платником податків інвентаризації активів та надання органу доходів і зборів копій документів про її результати.

Рішення щодо звільнення з-під арешту майна приймається контролюючим органом протягом двох робочих днів, що настають за днем, коли контролюючому органу стало відомо про виникнення підстав припинення адміністративного арешту, які передбачені пп.94.19.2—94.19.4, 94.19.8, 94.19.9 п.94.19 ст.94 ПКУ.

Порядок зняття арешту з коштів на рахунках платника податків відрізняється від арешту, накладеного на майно платника податків. **Звільнення від арешту коштів на рахунках платника податків відбувається** за рішенням того ж самого органу, який наклав відповідний арешт, тобто **за рішенням суду**. І рішення податковий орган у такому разі не приймає.

Якщо у платника податків є мотивовані підозри про неправомірні дії працівників органів доходів і зборів у процесі проведення адміністративного арешту майна платника податків, рішення керівника органу доходів і зборів (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене в адміністративному та судовому порядку. При цьому обов'язковим є проведення перевірки щодо мотивів прийняття керівником рішення про арешт майна та надання йому відповідної правової оцінки.

Дослідження судової практики у сфері проведення адміністративного арешту майна платника податків засвідчило наявність значної кількості судових справ, щодо яких було прийнято рішення на користь платників податків, оскільки було порушено порядок накладення адміністративного арешту на майно платника податків. Як приклад можна навести постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 14.01.2013 р. у справі № 2а/0470/13225/12 про застосування арешту коштів на рахунках підприємства — платника податків, оскільки це підприємство мало податковий борг, який у встановлені законом строки не було сплачено, а також контролюючим органом було встановлено відсутність у підприємства майна. У рішенні суду зазначено, що **реалізація права податкового органу на застосування арешту коштів на рахунках платника податків може здійснюватися лише шляхом безпосереднього звернення до адміністративного суду з позовом про накладення арешту на кошти на рахунках**

платника податків у день прийняття відповідного рішення керівника органу державної податкової служби про застосування арешту майна платника податків. Проте доказів про наявність рішення податкового органу про застосування арешту майна платника податків не надано. Також у рішенні суду сказано, що адміністративний арешт застосовується за наявності однієї із обставин, наведених у нормах чинного законодавства України. А з матеріалів справи вбачається, що таких обставин немає. Тому в задоволенні адміністративного позову державної податкової інспекції до підприємства про застосування арешту коштів на рахунку платника податків було відмовлено.

Суд наголошував на тому, що наявність податкового боргу у платника податків не є безумовною причиною для застосування адміністративного арешту коштів на рахунках, оскільки відповідно до **ПКУ адміністративний арешт не визначено єдиним способом погашення податкового боргу**. Винятковість адміністративного арешту законодавець чітко пов'язує з обставинами, встановленими у п.94.2 ст.94 ПКУ, що виникли між платником податків та контролюючим органом. Оскільки податковий орган не навів необхідних доказів щодо підтвердження своїх позовних вимог про накладення адміністративного арешту на майно платника податків, його вимоги не були задоволені судом.

Варто виділити такі **негативні наслідки, що настають для платників податків** внаслідок накладення адміністративного арешту на його майно:

- ◆ обмеження права власності платника податків на всі активи, що зазнали адміністративного арешту;
- ◆ можливість затягнення процедур щодо зняття адміністративного арешту з майна платника податків;
- ◆ підвищення рівня ризику платника податків і можливість створення правових підстав для проведення фактичних та позапланових податкових перевірок його діяльності в майбутньому.

Тому в разі судового оскарження рішення щодо арешту майна платник податків має звертати увагу на:

- ◆ дійсність та обґрунтованість причин накладення податковим органом адміністративного арешту на майно;
- ◆ дотримання строків подання матеріалів та їх розгляду в судовому порядку;
- ◆ спосіб та строк повідомлення платника податків про накладення адміністративного арешту на його майно;
- ◆ дотримання контролюючим органом всіх формальних процедур з накладення адміністративного арешту майна, у тому числі на роз'яснення прав та обов'язків платнику податків;
- ◆ дотримання процедури опису майна, зокрема, на наявність понятих (не менше двох осіб) у разі проведення опису майна, яке підлягає адмініс-


тративному арешту, а в окремих випадках — на залучення сертифікованого оцінювача для визначення справжньої вартості майна.

Насамкінець слід зазначити, що незважаючи на існування базових положень, роз'яснень та рекомендацій контролюючих та судових органів щодо підстав застосування та порядку проведення адміністративного арешту майна платника податків, все ж залишаються окремі спірні питання, що можуть по-різному трактуватися платниками податків та органами доходів та зборів. Такими питаннями є, зокрема, тривалість процедури об'єктивної оцінки майна платника податків, на яке планується накла-

сти адміністративний арешт, можливість маніпулювання процесом накладення та скасування умовного адміністративного арешту майна посадовими особами контролюючого органу, досить широкий перелік підстав для застосування процедури адміністративного арешту майна і звуження можливості апеляції та оскарження початку процедури адміністративного арешту майна платником податків.

Вважаємо, що для уникнення процедури адміністративного арешту майна платник податків має докладати максимальних зусиль щодо унеможливлення виникнення підстав, за яких починається ця процедура. ■

ДЛЯ ДОВІДКИ



МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
офіційний портал
minrd.gov.ua/ebpz/

Єдина база податкових знань

Категорія: 136. Права та обов'язки органів Міндоходів України (ПКУ)
Підкатегорія: 136.13 інші питання

? Яку передбачено відповідальність до посадових осіб органів доходів і зборів у разі виявлення порушень за результатами службового розслідування щодо неправомірних дій з проведення арешту майна (п.94.11 ст.94 ПКУ)?

Відповідно до п.94.11 ст.94 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, із змінами та доповненнями (далі — ПКУ), рішення керівника органу державної податкової служби (його заступника) щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

У всіх випадках, коли орган державної податкової служби вищого рівня або суд скасовує рішення про арешт майна, орган державної податкової служби вищого рівня проводить службове розслідування щодо мотивів прийняття керівником органу державної податкової служби (його заступником) рішення про арешт майна та приймає рішення про притягнення винних до відповідальності відповідно до закону.

Відповідно до п.1 Порядку проведення службового розслідування стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.06.2000 р. № 950 (далі — Порядок), стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, може бути проведено службове розслідування:

у разі невиконання або неналежного виконання ними службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, що призвело до людських жертв або заподіяло значну матеріальну чи моральну шкоду громадянину, державі, підприємству, установі, організації чи об'єднанню громадян;

у разі недодержання ними законодавства про державну службу, службу в органах місцевого самоврядування, антикорупційного законодавства, порушення етики поведінки;

на вимогу особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, з метою зняття безпідставних, на її думку, звинувачень або підозри.

Відповідно до п.8 Порядку за результатами службового розслідування члени комісії складають акт, у якому зазначаються, зокрема, обґрунтовані пропозиції щодо усунення виявлених порушень та притягнення у разі необхідності винних осіб до відповідальності згідно із законодавством.

У разі прийняття рішення щодо притягнення особи, уповноваженої на виконання функцій держави або органів місцевого самоврядування, до відповідальності комісія пропонує вид дисциплінарного стягнення — попередження про неповну службову відповідність, затримка до одного року у присвоєнні чергового рангу або у призначенні на вищу посаду, догана, звільнення.

Під час визначення виду дисциплінарного стягнення члени комісії повинні враховувати ступінь тяжкості вчиненого проступку і заподіяну ним шкоду, обставини, за яких вчинено проступок, і попередню роботу працівника.

У разі виявлення ознак корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, комісія вносить пропозицію щодо надіслання акта службового розслідування до правоохоронних органів.

Відповідно до п.10 Порядку за матеріалами службового розслідування особа, уповноважена на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, може бути притягнута до відповідальності згідно із законодавством.

Враховуючи зазначене, за матеріалами службового розслідування особа, уповноважена на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, у разі доведення її вини, може бути притягнута до дисциплінарної відповідальності згідно із Законом України «Про державну службу», законодавством про працю України та до кримінальної відповідальності в порядку, передбаченому кримінальним законодавством України.