

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГІНДА ОКСАНА МИКОЛАЇВНА

УДК 342.95

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРОВАДЖЕННЯ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В
АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

081 – Право
Галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О.М. Гінда

Науковий керівник: **Решота Володимир Володимирович**
доктор юридичних наук, професор

Львів – 2023

АНОТАЦІЯ

Гінда О. М. Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2023.

У дисертації проведено цілісне та комплексне науково-теоретичне дослідження та запропоновано вирішення наукового завдання щодо особливостей судового провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві України.

У дисертаційній роботі встановлено, що податкові органи можуть звертатися до адміністративного суду в порядку позовного провадження та в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Здійснено порівняння правової природи позовного провадження та провадження відкритого за ст. 283 КАС України. Встановлено, що основними відмінними ознаками другого виду провадження від першого є: 1) відсутність реального спору «про право»; 2) друге провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України); 3) провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної (притаманної для проваджень відкритих за позовними заявами) процедурою; 4) при конструкції аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія.

Здійснено розмежування правової природи письмового звернення податкового органу до суду, а саме заяви від позовної заяви. Ознаками, які дозволяють розмежувати правову природу заяви поданої в порядку ст. 283 КАС України та позовної заяви є: а) вимоги, що ставляться до оформлення відповідного документу; б) підстави подання відповідного документу; в) суб'єкти подання; г) зміст висловленого прохання.

За результатами аналізу суті позовного провадження та провадження

відкритого за заявою податкового органу в порядку визначеному ст. 283 КАС України, а також правової природи заяви та позовної заяви, запропоновано доповнити ст. 12 КАС України, та зазначити що адміністративне судочинство здійснюється в позовному та непозовному провадженнях. Також, запропоновано виключити статтю 283 КАС України із глави 11 розділу II КАС України та включити в окремий розділ з назвою «неповне провадження».

Визначено, що правовий статус податкових органів, як сторони в позовному провадженні, частково збігається із правовим статусом учасника непозовного провадження, проте має певні відмінності. Відмінності пов'язані із обсягом прав та обов'язків, а саме щодо розпорядження окремими диспозитивними правами, зокрема можливості відмовитися від заяви, за умови, якщо підстава звернення до суду відпала чи примирення та медіації не можуть бути застосовані у непозовному провадженні.

Запропоновано авторське розуміння передумов та умов відкриття судового провадження. Так, передумовами відкриття судового провадження є наявність обставини, яка дає право на звернення до адміністративного суду. В свою чергу умовами відкриття судового провадження є наявність обставин за якими може бути відкрите певне адміністративне провадження. Доведено, що передумови відкриття позовного та непозовного проваджень є ідентичними. Стверджується та обґрунтовується, що виділення умов та передумов відкриття судового провадження має практичне значення, а саме відсутність принаймні однієї з передумов відкриття провадження у справі є цілковитою перепорою для відкриття провадження. Відсутність однієї чи кілька умов відкриття судового провадження у адміністративній справі, у разі усунення недоліків, надає право особі звернутися до суду ще раз, після чого провадження може бути відкритим. Запропоновано авторський перелік умов відкриття провадження, відкритого за заявою податкових органів у порядку передбаченому ст. 283 КАС України.

У межах дослідження умов відкриття провадження передбаченого ст. 283 КАС України запропоновано відмовитися від застосування категорії «спір про право» як умови відкриття провадження у наведених вище справах.

Виявлено, що провадження у справах щодо тимчасового обмеження керівника суб'єкта господарювання у виїзді за межі України розглядаються судами як за правилами ст. 283 КАС України, так і за правилами ст. 289-2 КАС України. Доведено наявність очевидної концептуальної несумісності проваджень передбачених аналізованими нормами. Вважаємо, що статі 283 та 289-2 КАС України для регулювання одного і того ж предмета визначають різні види судового провадження. Запропоновано, з метою досягнення термінологічної визначеності, єдності судової практики, чіткості розуміння законодавства податковими органами, статтю 289-2 КАС України необхідно виключити із КАС України.

Звернуто увагу на наявність методологічної проблеми щодо законодавчого формулювання змісту понять «строки» і «терміни», а саме те, що в законодавчому визначені поняття «строк» об'єднує наукове розуміння обидвох категорій «строк» та «термін». З метою чіткого розуміння початкового та кінцевого моменту обчислення строків у провадженнях відкритих у порядку визначеному ст. 283 КАС України та усіх інших судових провадженнях запропоновано на законодавчому рівні закріпити різницю між поняттями «термін» та «строк».

Запропоновано, що строки, які визначені в ст. 283 КАС України, за джерелом їх нормативного закріплення, можна розділити на строки встановленні: ст. 283 КАС України; іншими статтями КАС України; в інших нормативно-правових актах. Встановлено, що процесуальні строки у справах передбачених ст. 283 КАС України визначаються як конкретно встановленими періодами часу, наприклад звернення до суду, строк розгляду судової справи, так і оціночними категоріями, такими як негайно, невідкладно.

Доведено, що КАС України не визначає чітких процесуальних правил, які підлягають застосуванню при розгляді справ відкритих за заявою податкових органів у порядку визначеному ст. 283 КАС України. Зроблено висновок, що КАС України не закріплює форми провадження у справах непозовного провадження. Запропоновано закріпити в КАС України загальне правило

розгляду справ визначених ст. 283 КАС України, згідно якого розгляд вказаних справ повинен відбуватися у спрощеному провадженні без виклику учасників справи та спеціальне правило, що з ініціативи суду чи мотивованого клопотання учасника може відбуватися у спрощеному провадженні з викликом учасників справи.

Здійснено дослідження форм та видів судового провадження в адміністративних судах України та справ відкритих за зверненням податкових органів у країнах Балтії, Франції, Німеччини та Польщі. Зроблено висновок, що форми провадження в адміністративних судах у країнах зазначених у дисертаційному дослідженні є достатньо схожими між собою та формами провадження в адміністративних судах в Україні. Виявлено певні відмінності в особливостях обрання конкретної форми судового провадження у наведених вище державах, а саме від визначення письмового провадження (фактично основної форми провадження) та широкого судового розсуду в обранні форми судового провадження до визначення чіткого критерію справ, які можуть бути розглянуті з використанням певної форми судового провадження/процесу. Дослідження форм та видів судових проваджень, які відкриваються адміністративними судами в аналізованих зарубіжних державах, дозволили запропонувати внесення змін у національне адміністративно-процесуальне законодавство в частині спрощення судових процедур, а саме впровадження загального правила розгляду справ передбачених ст. 283 КАС України без виклику учасників справи.

Виявлено ряд недоліків правового регулювання розгляду судових справ передбачених ст. 283 КАС України. Недоліки правового регулювання розгляду судових справ відкритих за заявою податкових органів стосуються наступних питань: 1) виділення окремого виду судового провадження відмінного від позовного; 2) реалізація окремих процесуальних прав учасниками аналізованого провадження; 3) доцільність існування категорії «спір про право», як умови відкриття провадження у справі та підстави закриття провадження; 4) проблеми формулювання окремих підстав відкриття непозовного провадження; 5)

проблеми обчислення процесуальних строків в непозовному провадженні; б) обрання ефективної форми здійснення судового провадження.

Запропоновано шляхи вирішення наведених вище проблем та недоліків правового регулювання провадження відкритого за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України.

Ключові слова: суд, адміністративний суд, адміністративне судочинство, адміністративна юстиція, податкові органи, платник податків, правосуддя, податок, контролюючі органи, оподаткування, непозовне провадження, судові рішення, податковий спір, обмеження прав, свобод та інтересів, санкції.

SUMMARY

Hinda O. Proceedings Initiated by Tax Authorities in Administrative Process. – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the Doctor of Philosophy Degree in specialty 081 «Law». – Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, 2023.

The dissertation presents a comprehensive theoretical overview and proposes a solution to the scientific problem of the peculiarities of judicial proceedings initiated by tax authorities in Ukrainian administrative proceedings.

The dissertation findings reveal that tax authorities have the option to approach the administrative court through the submission of a civil action, following the procedure outlined in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine. A comparison of the legal nature of civil action and proceedings initiated under Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine has been conducted. It has been determined that the main distinguishing features of the second type of proceedings from the first one are: 1) the absence of a real dispute "over a right"; 2) the second type of proceedings concerns a separate, delineated sphere of social relations (part 1 of Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine); 3) the proceedings are conducted according to a special procedure distinct from the general one (typical for proceedings initiated by civil claims); 4) a different terminology is used in the construction of the analyzed legal institution, distinct from

the common one.

The dissertation distinguishes the legal nature of the written appeal of a tax authority to a court, namely the application from the lawsuit. The signs that distinguish the legal nature of the application filed in accordance with Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine from the lawsuit are: 1) the requirements for the design of the relevant document; 2) the grounds for submitting the relevant document; 3) the subjects of submission; 4) the content of the expressed request.

Based on the analysis of the essence of the lawsuit proceedings and the proceedings opened at the request of the tax authority in the order defined by Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, as well as the legal nature of the application and the lawsuit, it was proposed to supplement Article 12 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine and to state that administrative proceedings are carried out in lawsuit and non-lawsuit procedures. It was also proposed to exclude Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine from Chapter 11 of Section II of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine and to include it in a separate section with the title “non-lawsuit proceedings”.

It is determined that the legal status of tax authorities, as a party in lawsuit proceedings, partially coincides with the legal status of a participant in non-lawsuit proceedings, but has certain differences. The differences are related to the scope of rights and obligations, namely regarding the disposal of certain dispositive rights, in particular the possibility of refusing a statement, provided that the grounds for applying to the court have disappeared or reconciliation and mediation cannot be applied in non-lawsuit proceedings.

An author's understanding of the prerequisites and conditions for the opening of judicial proceedings is proposed. Thus, the prerequisites for the opening of judicial proceedings are the circumstances, the presence of which creates a hypothetical possibility of appealing to an administrative court. In turn, the conditions for the opening of judicial proceedings are the circumstances, in the presence or absence of which a specific administrative proceeding can be opened. It has been proven that the prerequisites for the opening of lawsuit proceedings and non-lawsuit proceedings are

identical.

It is argued and substantiated that the separation of the conditions and prerequisites for the opening of judicial proceedings is of practical importance, namely, the absence of even one of the prerequisites for the opening of proceedings in the case is an absolute obstacle to the opening of proceedings. The absence of one or several conditions for the opening of judicial proceedings in a specific administrative case, if the deficiencies are eliminated, allows to apply to the court again, after which the proceedings can be opened. An author's list of conditions for the opening of proceedings, opened at the request of tax authorities in accordance with the procedure established by Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, is proposed.

Within the framework of the study of the conditions for opening the proceedings provided for by Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, it was proposed to abandon the application of the category "legal dispute" as a condition for opening the proceedings in the above cases.

It has been identified that proceedings regarding the temporary restriction of the head of a business entity from traveling outside Ukraine are considered by courts both under the provisions of Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine and under the provisions of Article 289-2 of the Code. The presence of an obvious conceptual inconsistency in the proceedings envisaged by the analyzed norms has been established. We believe that Articles 283 and 289-2 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, regulating the same subject matter, define different types of judicial proceedings. It is proposed that, in order to achieve terminological clarity, unity of judicial practice, and a clear understanding of the legislation by tax authorities, Article 289-2 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine should be excluded from the Code.

Attention has been drawn to the existence of a methodological problem regarding the legislative formulation of the concept "periods" and "terms", specifically that in legislative definitions, the concept of "period" combines the scientific understanding of both categories "period" and "term". In order to have a clear

understanding of the starting and ending points for calculating periods in proceedings opened in accordance with Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine and in all other legal proceedings, it is proposed to legislatively establish the distinction between the concepts of “term” and “period”.

A suggestion is made to categorize the deadlines stipulated in Article 283 of the Ukrainian Code of Administrative Proceedings based on their normative foundation. These deadlines can be further classified into those set forth specifically by Article 283 itself, deadlines specified in other articles of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, and deadlines established by other normative legal acts. It is clarified that procedural time limits in cases outlined in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine are defined as specific time periods, including submission to the court, the timeframe for court case review, and evaluative categories such as “immediately” or “urgently”.

It has been proven that the Code of Administrative Proceedings of Ukraine does not provide clear procedural rules to be applied in the consideration of cases initiated by the tax authorities in the manner specified in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine. It is concluded that the Code of Administrative Proceedings of Ukraine does not establish the procedural form for non-litigious cases. It is proposed to establish a general rule in the Code of Administrative Proceedings of Ukraine for the consideration of cases defined in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, according to which the consideration of these cases should take place in simplified proceedings without summoning the parties to the case, and a special rule, which, upon the court's initiative or a motivated request from a party, may be conducted in simplified proceedings with the summons of the parties to the case.

A study of the forms and types of judicial proceedings in administrative courts in Ukraine and cases initiated by tax authorities in the Baltic countries, France, Germany, and Poland was conducted. It is concluded that the forms of proceedings in administrative courts in the countries mentioned in the dissertation research are quite similar to each other and to the forms of proceedings in administrative courts in

Ukraine. Certain differences are identified in the specifics of selecting a specific form of judicial proceedings in the above-mentioned countries, particularly in transitioning from defining written proceedings (effectively the main form of proceedings) and broad judicial discretion in choosing the form of judicial proceedings to determining a clear criterion for cases that can be considered using a specific form of judicial proceedings/process. Research into the forms and types of judicial proceedings opened by administrative courts in the analyzed foreign countries has allowed for proposals to amend national administrative procedural legislation to simplify judicial procedures, particularly by introducing a general rule for the consideration of cases provided for in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine without summoning the parties to the case.

A number of shortcomings in the legal regulation of the consideration of cases provided for in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine have been identified and grouped into the following categories: Shortcomings in the legal regulation of the consideration of cases initiated by tax authorities relate to the following issues: 1) distinguishing a separate type of judicial proceedings distinct from a civil action; 2) the exercise of specific procedural rights by participants in the analyzed proceedings; 3) the appropriateness of the category "dispute over a right" as a condition for opening proceedings and grounds for closing proceedings; 4) problems with formulating specific grounds for initiating non-litigious proceedings; 5) difficulties in calculating procedural deadlines in non-litigious proceedings; 6) selecting an effective form for conducting judicial proceedings.

Suggestions for addressing the issues and deficiencies in the legal framework governing proceedings initiated by tax authorities under Article 283 of the Ukrainian Code of Administrative Proceedings are outlined.

Keywords: court, administrative court, administrative proceedings, administrative justice, tax authorities, taxpayer, justice, tax, regulatory bodies, taxation, non-contentious proceedings, judicial decision, tax dispute, restriction of rights, freedoms, and interests, sanctions.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Гінда О. М. Особливості нормативно-правового регулювання строків в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 53. Т2. С.28–31. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2020/12/No.53-2.pdf>.
2. Гінда О. М. Передумови та умови відкриття провадження за зверненням податкових органів. *Науково-практичний журнал «Адміністративне право і процес»*. 2022. № 3 (38). С. 46–58. URL: <https://applaw.net/index.php/journal/article/view/763/669>.
3. Гінда О. М. Встановлення обмеження виїзду за межі України посадовим особам юридичних осіб, у яких наявний податковий борг. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2022. № 75. С. 73–82. URL: <http://publications.lnu.edu.ua/bulletins/index.php/law/article/view/11681/12008>.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Гінда О. М. Проведення у справах за зверненнями податкових органів як особливий вид проваджень в адміністративному процесі. *Visegrad journal on human rights*. 2021. № 4. С. 76–83. URL: https://journal-vjhr.sk/wp-content/uploads/2021/11/VJHR_4_2021.pdf
5. Гінда О. Відкриття провадження у справах за зверненням податкових органів: проблемні питання. *Матеріали XXVII звітної науково-практичної конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні»*, 5–6 лютого 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2021. Ч.2. С. 77–79.
6. Гінда О. Проведення в адміністративних справах щодо арешту майна платника податків. *Матеріали XX Міжнародної студентсько-аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи»*, 22–23 квітня 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2021. С. 126–128.

7. Гінда О. Стягнення податкового боргу за зверненням контролюючого органу: особливості провадження розгляду справ у судах першої інстанції. *Матеріали XXVIII звітної науково-практичної конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні»*, 3–4 лютого 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2022. Ч.2. С. 71–74.

8. Гінда О. Тимчасове обмеження виїзду за межі України: окремі проблеми законодавчого врегулювання розгляду цієї категорії справ адміністративними судами. *Матеріали XXI Міжнародної студентсько-аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи»*, 22–23 квітня 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2022. С. 136–139.

9. Гінда О. Окремі аспекти визначення строків у судових справах за зверненням податкових органів. *Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції «Правові засади організації та здійснення публічної влади»*, 17 червня 2022 р. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 89–91.

10. Гінда О. М. Форми провадження в адміністративних судах: на прикладі держав Балтії. *Матеріали XXII Міжнародної студентсько-аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи»*, 28 квітня 2023 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2023. С. 105–108.

11. Гінда О. М. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках (електронних гаманцях) платника податків. *Global Society in Formation of New Security System and World Order: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, July 27–28, 2023*. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, P.111–113.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	14
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПРОВАДЖЕННЯ В АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ.....	22
1.1. Правова природа провадження відкритого за зверненням податкових органів в адміністративному процесі.....	22
1.2. Адміністративно-процесуальний статус податкових органів.....	54
Висновки до розділу.....	70
РОЗДІЛ 2. ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ.....	72
2.1. Умови відкриття провадження та підстави звернення податкових органів до адміністративного суду із заявою.....	72
2.2. Процесуальні строки в провадженні, відкритому за заявою податкових органів.....	140
2.3. Види та форми проваджень за зверненням податкових органів.....	159
Висновки до розділу.....	170
РОЗДІЛ 3. ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ.....	172
3.1. Іноземний досвід розгляду податкових справ адміністративними судами.....	172
3.2. Пропозиції із вдосконалення нормативного регулювання проваджень, що виникають за зверненням податкових органів.....	201
Висновки до розділу.....	217
ВИСНОВКИ.....	218
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	225
ДОДАТКИ.....	250

ВСТУП

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Інтереси платника податків та держави завжди перебувають у протилежних напрямках. Сутність інтересу платника податків зводиться до отримання максимальної фінансової вигоди при мінімальних затратах, зокрема, це поширюється і на внесення податків. Як наслідок, такими платниками використовуються різноманітні стратегії ухилення від сплати податків. Держава, в особі податкових органів, прагне максимального дотримання платниками податків податкового законодавства та, як наслідок, максимального отримання сум податків у бюджет. Однак, враховуючи те, що платники податків доволі часто використовують засоби, які за своєю суттю є ухиленням від сплати податків, а це повинно спричиняти певні негативні наслідки для таких платників, зокрема держава в особі податкових органів повинна мати ефективний інструментарій реагування на неправомірні дії платників податків. Одним із таких інструментів є подання заяви податковими органами до адміністративного суду в порядку визначеному ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) або із позовною заявою до адміністративного суду.

Будь-який правовий засіб боротьби із негативною поведінкою платників податків повинен бути ефективним з точки зору результативності та своєчасності. Доповнивши КАС України статтею 283, законодавець прагнув надати податковим органам ефективний засіб боротьби із негативною поведінкою платника податків та стимулювати відповідно бажаний результат. Проте, як свідчить судова практика розгляду справ, відкритих за заявою податкових органів, та аналіз наукової літератури в цій галузі, правове регулювання такого провадження, зокрема КАС України та Податковим кодексом України (далі – ПК України), має ряд недоліків, які суттєво впливають на ефективність його застосування.

Додатковий аспект, який свідчить про актуальність теми дисертаційного

дослідження, це відсутність комплексних дисертаційних чи монографічних досліджень, які враховують сучасні тенденції судової практики та чинні норми права, які регулюють провадження за заявою податкових органів в адміністративному судочинстві України.

Теоретичну основу дисертаційної роботи становлять наукові праці з теорії адміністративно-процесуального та податкового права В. Б. Авер'янова, О. В. Бачуна, В. М. Бевзенка, А. О. Беспалової, М. М. Бліхар, Ю. В. Божко, О. М. Бондаренка, Д. О. Гетманцева, О. О. Дмитрик, О. Б. Заверухи, В. В. Кириченко, Р. М. Кихтюка, Д. А. Кобильніка, А. Т. Козмюка, Т. О. Коломоець, В. М. Кравчука, М. П. Кучерявенка, Д. В. Лученка, Р. С. Мельника, О. М. Нечитайла, Ю. В. Оніщика, П. С. Пацурківського, Н. Б. Писаренко, А. Б. Сало, І. Б. Стахури, Н. Є. Хлібороб, О. В. Євсікової та ін. Наукові праці з інших процесуальних галузей права таких вчених: С. С. Бичкової, О. Г. Брателя, В. В. Буги, С. В. Васильєва, М. В. Вербіцької, В. О. Ізарової, В. В. Комарова, А. В. Цимбал та ін.

А також, наукові праці у сфері звернення податкових органів до адміністративного суду наступних науковців: О. Я. Берназюка, А. І. Бітова, Р. Г. Браславського, Р. О. Гаврилук, С. Т. Гончарука, Ю. А. Дорохіної, І. В. Завальнюка, О. В. Ільницького, К. В. Кисильової, В. М. Котенка, Д. В. Кузнєцова, Р. М. Миронюка, К. В. Мінаєвої, І. Я. Олендера, Д. В. Пудрика, В. В. Решоти, І. О. Розума, О. Ф. Ситникова, О. В. Скочиляс-Павлів, Є. М. Смичка, В. В. Тильчика, М. І. Труш, А. О. Черникової, О. О. Ємельянової, Н. В. Янюк та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, яка затверджена постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 року № 12-21; Стратегії розвитку системи правосуддя та конституційного судочинства на 2021–2023 роки, затвердженої Указом Президента України від 11.06.2021 року № 231/2021.

Наукове дослідження здійснено у межах науково-дослідних робіт кафедри адміністративного та фінансового права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка «Адаптація адміністративного та фінансового законодавства України до права Європейського Союзу» (номер державної реєстрації – 0119U002407; 2019-2021 роки) та «Удосконалення актів адміністративного та фінансового законодавства України» (номер державної реєстрації – 0122U200313; 2022-2024 роки).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає у тому, щоб на основі аналізу адміністративно-процесуального та податкового законодавства, практики їх застосування, напрацювань правової науки у цих галузях здійснити комплексне наукове дослідження проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а також сформулювати пропозиції щодо удосконалення законодавства, яке регулює особливості проваджень, відкритих за заявою податкових органів.

Задля досягнення окресленої вище мети поставлено на вирішення наступні **завдання:**

- дослідити правову природу провадження, яке відкривається за заявою податкових органів;
- розглянути співвідношення письмових документів, які є підставами відкриття позовного провадження та провадження, відкритого за заявою податкових органів;
- охарактеризувати правовий статус податкових органів як суб'єктів провадження, відкритого в порядку визначеному ст. 283 КАС України;
- назвати та розкрити зміст категорій справ, які підлягають розгляду в порядку, визначеному ст. 283 КАС України;
- з'ясувати і розкрити зміст умов та передумов відкриття провадження за заявою податкових органів;
- проаналізувати процесуальні строки в провадженні, відкритому за заявою податкових органів;
- дослідити види розгляду адміністративних справ за зверненням

податкових органів;

– узагальнити іноземний досвід розгляду податкових справ адміністративними судами;

– виявити проблеми правового регулювання провадження, відкритого за заявою податкових органів, та запропонувати шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які виникають у зв'язку із зверненням податкових органів до адміністративного суду.

Предметом дослідження є провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві.

Методи дослідження. Дослідження ґрунтується на використанні як загальнонаукових, так і спеціально-юридичних методів для досягнення поставленої у дисертаційній роботі мети. Це включає аналіз та синтез для детального розгляду проблеми, історичний метод для розуміння її еволюції та порівняльний метод для аналізу подібних явищ та юридичних норм. Серед загальнонаукових застосовано наступні методи: аналізу, узагальнення, індукції, дедукції. З-поміж спеціальних методів використано формально-логічний, порівняльно-правовий, логіко-юридичний та ін.

Порівняльно-правовий метод покладено в основу зіставлення норм КАС України та ПК України, які регулюють особливості провадження, відкритого за заявою податкових органів в Україні, з аналогічними правовими актами іноземних державах. Логіко-юридичний метод дав змогу виокремити сутність та ознаки форми та видів провадження відкритого за зверненням податкових органів, умов та передумов відкриття аналізованого судового провадження та ін.

Нормативну базу дисертаційного дослідження становлять: Конституція України, міжнародні договори України, КАС України, ПК України, закони України, підзаконні нормативно-правові акти України та правові акти іноземних держав.

Емпіричну базу дисертаційного дослідження склали ухвали, рішення та постанови адміністративних судів усіх інстанцій, наукові, навчальні та довідкові видання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що ця дисертаційна робота є одним з перших комплексних наукових досліджень провадження, відкритого за заявою податкових органів в адміністративному судочинстві України, виконаним на основі норм законодавства та актуальної правозастосовної практики. Враховуючи актуальність дослідження, вибрану мету і завдання, одержано результати дослідження, в межах яких:

уперше:

– запропоновано виділити новий вид адміністративного судочинства – непозовне провадження, доповнивши КАС України новим розділом «Непозовне провадження»;

– здійснено класифікацію окремих видів проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а саме справ, які можуть розглядатися в порядку, визначеному ст. 283 КАС України: 1) справи, які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу; 2) справи, які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу та строків, які застосовуються в цьому провадженні (строки встановлені ст. 283 КАС України, строки встановлені іншими статтями КАС України та законами України);

– проведено порівняльний аналіз співвідношення проваджень передбачених ст. 283 та ст. 289-2 КАС України. Виявлено, що ст. ст. 283 та 289-2 КАС України дублюють одна одну в частині підстав звернення до суду, а саме: встановлення заборони виїзду за кордон для керівника юридичної особи-платника податків, який має податковий борг, проте встановлює різні процедури розгляду зазначених справ. Унаслідок чого запропоновано виключити ст. 289-2 із КАС України;

удосконалено:

– позицію щодо визначення передумов та умов відкриття провадження, а також розмежувальних ознак вказаних категорій;

– положення щодо критеріїв розмежування правової природи позовної заяви та заяви, поданої в порядку ст. 283 КАС України;

– правила обрання форми провадження, відкритого за заявою

податкового органу, визначивши, що за загальним правилом розгляд справ, передбачених ст. 283 КАС України, має відбуватися у спрощеному несповному провадженні без виклику учасників справи (письмовому провадженні);

отримало подальший розвиток:

– положення про практичне значення розмежування передумов та умов відкриття провадження за заявою податкових органів;

– обґрунтування необхідності відмови від категорії «спір про право» як підстави відмови у відкритті та підстави закриття провадження, відкритого за заявою податкового органу;

– необхідність уніфікації процедури судового стягнення коштів за податковим боргом незалежно від виду платника податків;

– положення про відмінність правового статусу податкового органу в залежності від форми судового провадження;

– виявлення проблем правового регулювання провадження, відкритого за заявою податкових органів, та запропоновано шляхи їх вирішення;

– узагальнення досвіду шести іноземних держав щодо видів, форм провадження у податкових справах, а також практики розгляду справ, які є аналогічними справам, що можуть розглядатися у порядку визначеному ст. 283 КАС України.

Практичне значення одержаних результатів проявляється в тому, що висновки дослідження можуть бути використані:

– у майбутніх наукових дослідженнях судового розгляду справ, які відкриваються за зверненням податкових органів в адміністративному суді, вивчення та розвиток форм адміністративного судочинства може стати ключовим напрямком;

– у процесі внесення запропонованих змін до КАС України та інших нормативно-правових актів, які врегульовують суспільні відносини, пов'язані з розглядом справ у адміністративному суді за зверненням податкових органів;

– у сфері правозастосування можна використовувати теоретичні дослідження як основу для покращення практики правозастосування у

Верховному Суді та інших судових органах України (*довідка про впровадження Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 6 листопада 2023 року № 01-18/4766/23; довідка про впровадження Львівського окружного адміністративного суду від 20 листопада 2023 року; довідка про впровадження Восьмого апеляційного адміністративного суду від 21 листопада 2023 року; довідка про впровадження Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді від 13 грудня 2023 року*);

– у діяльності податкових органів щодо оформлення процесуальних документів та підвищенні ефективності звернення до адміністративного суду (*довідка про впровадження Головного управління ДПС у Львівській області від 17 листопада 2023 року*);

– у діяльності органів адвокатського самоврядування при проведенні стажування осіб для отримання свідоцтва про право на заняття адвокатською діяльністю та підвищення кваліфікації адвокатів (*довідка про впровадження Ради адвокатів Львівської області від 16 листопада 2023 року № 287*);

– у науково-педагогічній діяльності під час викладання навчальних дисциплін «Адміністративне процесуальне право України», «Податкове право України», а також для підготовки підручників з адміністративного процесуального права, податкового права та методичних рекомендацій із цих навчальних дисциплін (*довідка про впровадження Державного податкового університету від 13 грудня 2023 року; довідка про впровадження Київського національного університету ім. Т. Шевченка від 13 грудня 2023 року; довідка про впровадження Полтавського юридичного інституту від 14 грудня 2023 року*).

Апробація результатів дисертації. Дисертація була обговорена на кафедрі адміністративного та фінансового права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка. Результати дослідження оприлюднені на міжнародних наукових і науково-практичних конференціях, а саме на: XXVII Звітній науково-практичній конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні» (м. Львів, 2021), XX Міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні

проблеми прав людини, держави та правової системи» (м. Львів, 2021), XXVIII Звітній науково-практичній конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні» (м. Львів, 2022), XXI Міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи» (м. Львів, 2022), V Міжнародній науково-практичній конференції «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 2022), XXII Міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи» (м. Львів, 2023), 2 Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Глобальне суспільство у формуванні нової системи безпеки та світового порядку» (м. Дніпро, 2023).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження відображено в 11 публікаціях, з яких 4 – наукові статті, опубліковані у фахових виданнях з юридичних наук, з них 1 стаття – у зарубіжному періодичному виданні, а також 7 тез доповідей на конференціях.

Структура й обсяг дисертації обумовлені метою і завданнями дослідження. Дисертаційна праця охоплює вступ, три розділи, які поділені на сім підрозділів, висновки, список використаних джерел і додатки. Загальний обсяг дисертації становить 267 сторінок, з яких обсяг основного тексту становить 212 сторінок. Список використаних джерел, який складається з 257 найменувань, викладено на 25 сторінках. Загальний обсяг додатків складає 18 сторінок.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПРОВАДЖЕННЯ В
АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ
ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

1.1. Правова природа провадження відкритого за зверненням податкових органів в адміністративному процесі

Повноваження щодо звернення податкових органів до суду із позовною заявою та заявою передбачене ПК України, Положенням про Державну податкову службу України та законами, що регулюють окремі сфери суспільних відносин. Порядок звернення, вимоги до заяв, порядок розгляду судових справ за заявами податкових органів встановлені КАС України. У ст. 12 КАС України визначено форми адміністративного судочинства, а саме зазначено, що адміністративне провадження здійснюється в порядку позовного провадження (загального або спрощеного). Поряд із зазначеними в ст. 12 КАС України формами адміністративного судочинства, КАС України вживає та визначає поняття письмового провадження. У главі 11 розділу II КАС України визначено особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ, серед яких окремо виділені справи за зверненням податкових та митних органів.

Враховуючи наведену в КАС України термінологію та особливості розгляду відповідних справ, з метою визначення правової природи провадження в адміністративному процесі, відкритому за зверненням податкових органів, необхідно дослідити ряд теоретико-правових категорій та конструкцій, опрацювання яких, на нашу думку, дозволить розкрити правову природу провадження відкритого за зверненням податкових органів та проаналізувати: поняття та ознаки адміністративного судового провадження, їх види, форми звернення податкових органів до суду, поняття та зміст позовної заяви та заяви поданої в порядку, визначеному ст. 283 КАС України, їх відмінності, підстави

звернення, строки звернення до суду та строки розгляду заяв податкових органів.

Особливості звернення податкових органів до суду детально досліджувала К.В. Мінаєва в дисертаційній роботі «Звернення до суду як повноваження органу доходів і зборів». Науковець, проаналізувавши норми КАС України (в редакції чинній до 15 грудня 2017 року), дійшла висновку, що існують дві форми звернення податкових органів до суду для захисту публічного інтересу: 1) адміністративний позов, 2) подання податкових органів¹. Висновок науковця залишається актуальним і в умовах сучасного правового регулювання цієї сфери суспільних відносин. Чинна редакція КАС України визначає аналогічні форми звернення податкових органів, проте, щодо другої є деякі змістові та термінологічні відмінності. На сьогоднішній день податковий орган звертається до адміністративного суду із заявою, а не з поданням.

Щодо першої форми звернення податкового органу до суду, а саме з позовною заявою, можемо стверджувати, що провадження, яке відкривається внаслідок такого звернення, є аналогічним будь-якому провадженню, що відкривається за зверненням суб'єкта владних повноважень із позовною заявою до адміністративного суду. Тому, першу форму звернення податкового органу до суду, а саме звернення із позовною заявою не можна відносити до особливих видів адміністративних судових проваджень.

Окрему норму права (ст. 183-3 КАС України), що регулювала особливості звернення податкових органів до суду було включено до КАС України згідно із Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України в зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 2 грудня 2010 року. У подальшому назву та зміст ст. 183-3 КАС України декілька раз законодавець змінював. На сьогоднішній день особливості звернення податкових органів до суду за другою формою звернення передбачено ст. 283 КАС України.

Досліджуючи теоретичні аспекти провадження щодо звернення податкових органів із заявою, у порядку, передбаченому ст. 283 КАС України,

¹ Мінаєва К. В. Звернення до суду як повноваження органу доходів і зборів: дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2017. С. 149.

слід розглянути питання доцільності існування такого окремого порядку звернення податкових органів до суду. У контексті обґрунтованості існування та співвідношення із загальною концепцією побудови КАС України, зокрема щодо особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів, цікаві думки висловлює О. В. Ільницький. Звертаємо увагу, що аналіз провадження за зверненням податкових органів був проведений науковцем 10 років тому, проте і на сьогодні залишається актуальним. Аналізуючи провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві, О. В. Ільницький здійснив вдалу спробу різностороннього дослідження цього правового явища. Так, у контексті аргументів за існування аналізованого правового інституту (у тексті статті прямо не визначаються аргументи за чи проти існування в КАС України особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів, проте із контексту їх можна умовно поділити на дві вказані категорії), науковець зазначає, що при включенні до КАС України ст. 183-3 (чинна ст. 283) законодавець керувався намірами підвищити ефективність визначених процесуальних інститутів. Наступним зазначено, що стаття 183-3 КАС України була включена в процесуальне законодавство, як спосіб вирішення проблем практики здійснення окремих повноважень податкових органів. Із включенням ст. 183-3 в КАС України було визначено можливі випадки звернення податкових органів до суду та необхідність їх розгляду за правилами адміністративного судочинства, встановлено процесуальні правила розгляду цих вимог, підвищено оперативність розгляду справ за рахунок істотного скорочення чітких процесуальних строків, закріплено негайне виконання постанов за наслідками вказаних проваджень. До аргументів за необхідність існування ст. 183-3 (чинна ст. 283 КАС України), можна віднести міркування автора наукової статті щодо закріплення принципу непорушності права власності, із свободою використання тріади правомочностей власника в Конституції України (ст. 41), яка допускає обмеження права власності у чітко визначених законом випадках і виключно за рішенням суду. А у випадку реалізації податковим органом своїх владних

управлінських функцій щодо обмеження прав, свобод та інтересів осіб у сфері публічно-правових відносин, застосовуються заходи податково-фінансового примусу, які впливають на статус власника та правовий режим його майна².

У контексті аргументів проти існування ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України (мається на увазі не ідеї існування цієї статті як такої, а її існування у такому вигляді, в якому вона зараз закріплена в КАС України) науковець зазначає: 1) форма звернення (на момент написання наукової публікації формою звернення податкових органів до суду було подання, на сьогодні – заява, на нашу думку, ці форми є аналогічними за суттю) податкових органів абсолютно не узгоджується із рештою нормативних приписів КАС України, який побудований за моделлю позовного провадження, і відповідної їй, єдиній формі звернення до адміністративного суду — адміністративному позові; 2) включенням ст. 183-3 (чинна ст. 283) у КАС України засвідчено створення у межах діяльності адміністративної юстиції України, у випадках звернення з визначених підстав податкових органів з вимогами до приватних осіб, безспірного провадження. Вказане є надзвичайно тривожним сигналом з точки зору збереження суті адміністративного судочинства як правозахисного, а не правообмежувального механізму; 3) зміст ст. 183-3 (ст. 283 у чинній редакції) КАС України не відповідає ані засадничим принципам функціонування адміністративної юстиції, ані нормотворчій техніці, ані дійсним вимогам практики їх подальшого застосування (існують колізії між нормами ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України та ПК України, проблема розгляду комплексних позовних вимог)³.

Досліджуючи особливості безспірності стягнення податкового боргу в порядку визначеному ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України, І. Я. Олендер не оминув питання доцільності існування спеціального судового порядку щодо розгляду таких справ. Науковець зазначив, що позовний порядок стягнення податкового боргу на цей час теж є неефективним інструментом, оскільки з

² Ільницький О.В. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. Юридична Україна. 2012. № 6. С. 25-28

³ Ільницький О.В. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. Юридична Україна. 2012. № 6. С. 25-28

урахуванням реальних строків розгляду справи, платник податків може ухилитися від сплати податків. Необхідність спеціального провадження для оперативного вирішення справ цієї категорії не викликає сумніву⁴. Слід зазначити, що наведені вище думки І. Я. Олендер навів щодо попередньої редакції КАС України, проте чинна редакція КАС України, зокрема в частині розгляду податкових справ, також не позбавлена схожих недоліків.

Ми повністю погоджуємося із наведеними вище позиціями науковців щодо необхідності існування спеціального виду судового провадження щодо окремих категорій податкових справ. Не заглиблюючись у детальний аналіз законодавства, яке діяло до включення ст. 183-3 (чинна ст. 283) у КАС України, вважаємо за доцільне обмежитися твердженням, що до включення ст. 183-3 (чинна ст. 283) у КАС України, питання передбачені цією статтею вирішувалися не в судовому порядку, а за рішенням керівника органу стягнення (податкового органу). Тому, передбачення для вказаних у ст. 283 КАС України категорій справ судового порядку розгляду є однозначно позитивним, оскільки для платника податків створюються додаткові гарантії захисту та реалізації його прав.

Додатково, на користь зазначеної вище думки, свідчить позиція М.М. Бліхар. Науковець зазначає, що судова влада є одним з основних гарантів дотримання і реалізації правових положень, адже саме розв'язання правових конфліктів через рішення суду є універсальним засобом правового захисту прав і свобод як громадян, так і юридичних осіб⁵.

Слід погодитися з міркуваннями, що правове регулювання провадження, відкритого за заявою податкового органу, має ряд недоліків, які будуть розкриті в наступних частинах дисертаційного дослідження, а також ми запропонуємо шляхи їх вирішення. Слушними є наведені вище позиції науковців, що провадження, передбачене ст. 283 КАС України, в такому вигляді, в якому воно існує на сьогоднішній день, не в повній мірі вписується в загальну концепцію

⁴ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A20513&Itemid=83&lang=ru.

⁵ Бліхар М.М. Медіація як спосіб вирішення адміністративних спорів. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 10. С. 78-82.

побудови адміністративного процесуального закону. Проте, слід визнати, що частина податкових спорів повинна розглядатися в скорочені строки та по значно спрощеній процедурі, оскільки, від своєчасності розгляду конкретних категорій податкових справ може залежати задоволення суспільного інтересу, стягнення податків та ефективна протидія ухиленню від їх сплати. Слід погодитися із О.Б. Заверухою, що інтереси платників податків повною мірою не відповідають публічному фіскальному інтересу держави та територіальних громад. Рациональним та обґрунтованим буде стверджувати про однаковий вектор спрямування законних інтересів платників та наданих ним законодавцем прав у сфері оподаткування⁶.

Наступним питанням, яке слід розглянути, це правова природа провадження відкритого за заявою податкового органу. У науковій літературі існують декілька позицій щодо віднесення судового провадження, яке передбачене ст. 283 КАС України, до певного виду судових проваджень. Так, серед авторів можна знайти позиції про віднесення провадження, відкритого за заявою, поданою в порядку ст. 283 КАС України, до окремого провадження (О. Я. Рогач, О. В. Євсікова), деякі вчені називають його особливим (І. В. Завальнюк, В. В. Тильчик). Найчастіше науковцями висловлюється позиція про відмінний від позовного вид провадження (Є. А. Палій, Д. М. Лук'янець, І. А. Малярчук, І. О. Картузова). Розглянемо названі позиції вище позиції детальніше.

О.В. Ільницький зазначає, що процедура, як вона прописана у ст. 183-3 (чинна 283) КАС України, є фактично підвидом позовного провадження, на що вказує і сама назва статті, яка визначає лише особливості провадження за зверненнями органів ДПС України (крім скорочених строків, звертає на себе увагу ще особливе правило про необов'язковість явки сторін справи).⁷ У п. 2.8 мотивувальної частини наукового висновку на лист Верховного Суду вих. № 46/0/27-20 від 25.05.2020 р. щодо застосування статті 238 КАС України,

⁶ Заверуха О.Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? Київський часопис права. 2023. № 2. С. 62.

⁷ Ільницький О.В. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. Юридична Україна. 2012. № 6. С. 27.

науковець зауважує, що ця стаття визначає особливості звернення та провадження в окремих категоріях справ за зверненнями податкових органів, які, зі змісту розділу, в якому вона розміщена, мають характер термінових адміністративних справ («особливе (спеціальне)» позовне провадження).⁸

Є. А. Палій вважає, що аналізоване провадження є специфічним і відрізняється від позовного⁹. У подальшому науковець описує особливості провадження за заявою податкових органів та його відмінність від позовного, зокрема щодо термінологічного позначення учасників провадження, термінів розгляду, вимог до заяви податкових органів, вимог щодо оформлення рішення суду. Варто зазначити, що Є. А. Палій висловлювала своє бачення щодо виду провадження, відкритого за заявою податкового органу, яка подана в порядку ст. 283 КАС України, в рамках дослідження іншої сторони цього правового інституту, а саме віднесення його до спрощеного провадження (цей вид провадження виділений за іншим критерієм). Тому, детальне обґрунтування віднесення провадження відкритого за заявою, поданою в порядку ст. 283 КАС України, до відмінного від позовного, в дисертаційній роботі Є. А. Палій відсутнє. Хоча науковець здійснює узагальнення способів спрощення адміністративного судочинства, яке може бути використаним у рамках нашого дослідження. Є. А. Палій зазначає, що в адміністративному судочинстві спрощення судочинства здійснюється за двома напрямками. Відповідно до першого, спрощується процедура стадій та вчинення процесуальних дій, що відрізняється від ординарного процесу. Інший напрям слід пов'язувати із пошуком нових спрощених форм, які використовуються поряд із загальною позовною формою для розгляду та вирішення окремих категорій термінових адміністративних справ. У цьому разі загальна позовна форма провадження набуває певної трансформації відповідно до певних умов, які пов'язані з

⁸ Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / Упоряд.: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева. Київ, 2022. С.38.

⁹ Палій Є.А. Спрощені провадження в адміністративному судочинстві України. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Ун-т мит. справи та фінансів. Дніпро, 2019. С. 97-99.

категорією публічно-правового спору, що розглядається у скорочені процесуальні строки¹⁰.

І. В. Завальнюк до особливого (непозовного) провадження відносить провадження відкрите за заявою податкових органів, поданою в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Науковець зазначає, що КАС України у главі 6 (11) формально містить одну категорію справ, яка розглядається в особливому порядку, тобто не в позовному провадженні – справи за зверненням податкових органів, а саме ст. 183-3 (чинна 283) КАС України. Підставою належності зазначених справ до непозовного провадження є те, що метою судового розгляду зазначених у них питань є встановлення факту, а спору про право у цих справах, по суті, немає. Оскільки, завданням адміністративного судочинства є захист громадян від неправомірних дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, то у справах непозовного провадження можна визначити функцію судового контролю, яка полягає у діяльності суду, щодо здійснення попереднього контролю за діями суб'єкта владних повноважень, що впливають на права громадян та юридичних осіб, шляхом надання формального дозволу на застосування примусових заходів, тобто предметом непозовного провадження є не публічно-правовий спір, а підстави щодо реалізації владних повноважень¹¹.

Д. М. Лук'янець, розмежовуючи правову природу позовного провадження та провадження відкритого на підставі заяви, поданої в порядку ст. 283 КАС України, наводить декілька аргументів, які свідчать про відмінність таких проваджень. Науковець зазначає, що провадження, яке відкривається на підставі заяви поданої в порядку ст. 283 КАС України є превентивним. Порівнюючи наведені вище провадження, науковець зазначає, що в позовному провадженні позивач формулює вимоги до відповідача, то в провадженні, яке регламентується статтею 283 КАС України, податковий орган звертається до суду з вимогою прийняти одне з наведених у цій статті рішень. Жодних вимог до іншої сторони

¹⁰ Палій Є.А. Спрошені провадження в адміністративному судочинстві України. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Ун-т мит. справи та фінансів. Дніпро, 2019. С. 2.

¹¹ Завальнюк І.В. Спрошене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2017. С.158.

відповідної справи податковий орган не висуває. Далі, науковець підтверджує висловлену ним позицію, аналізом норм КАС України. Так, Д. М. Лук'янець зазначає, що по-перше, у цій статті законодавець оперує терміном «заява», а не «позовна заява» чи «адміністративний позов». По-друге, податковий орган у справах, передбачених цією статтею позначається як «заявник», а не «позивач». Крім того, інша сторона справи у тексті статті 283 КАС України називається не «відповідач», а тільки «сторона, до якої застосовуються заходи» або «платник податків». По-третє, у статті 283 КАС України викладено вимоги до заяви податкового органу, відмінні від аналогічних вимог до позовної заяви, викладених у статті 160 КАС України. Так, у статті 160 КАС України зазначається про «позовні вимоги», а у статті 283 КАС України - про «вимоги заявника»¹².

О. Я. Рогач зазначає, що системний аналіз норм статті 283 КАС України дозволяє зробити висновок, що за своєю правовою природою провадження у справах за зверненням податкових органів є особливим видом провадження, яке за своїми ознаками, правовою суттю належить не до загального (позовного) провадження, а тяжіє до такого особливого виду як окреме провадження¹³.

О. В. Євсікова досліджуючи особливості захисту податкових праввідносин в адміністративних судах, також характеризує провадження, відкрите за заявою податкових органів. Науковець зазначає, що в окремих випадках, адміністративний процес ініціюється на підставі подання (на цей час заява) податкового органу, тобто подання (заяви), за яким адміністративний суд не вирішує спір по суті, а перевіряє дотримання умов застосування до відповідача певних примусових заходів у передбачених законодавством випадках, у порядку ст. 183-3 (чинна 283) КАС України, яка визначає

¹² Лист Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 88/0/27-20 від 24.09.2020 щодо проблемних питань, які виникли в процесі розгляду адміністративної справи та пов'язані із застосуванням статті 94 Податкового кодексу України та статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. С.17-18.

¹³ Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / Упоряд.: д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева. Київ, 2022. С.48.

особливості окремого провадження в адміністративному судочинстві¹⁴. Схожу за суттю думку висловлює І. Е. Черняхович¹⁵.

Ю. В. Божко вважає, що ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України унормовує провадження у справах за поданням (заявою) податкових органів у конкретно визначених категоріях справ як окремий вид судового провадження, відмінного від загального (позовного). Науковець зазначає, що внесені зміни (мається на увазі включення ст. 183-3 (чинна 283) у КАС України) беззаперечно є позитивними, оскільки оптимізують процедуру забезпечення реалізації контролюючими органами їх повноважень, та були викликані, перш за все, тим, що передбачений КАС України лише один вид провадження – позовне провадження, не міг забезпечити ефективний розгляд окремих категорій спорів у сфері оподаткування, зокрема, за зверненнями податкових органів з метою реалізації останніми своєї компетенції, для якої законодавством передбачений особливий порядок – за рішенням суду. Ці справи, у яких фактично у платника податків відсутні протиріччя з податковим органом щодо необхідності сплати податків та/або штрафних санкцій, однак податковий орган зобов'язаний звернутися до суду з відповідною вимогою згідно з приписами податкового законодавства, в силу вимог процесуального закону підлягали розгляду адміністративними судами в порядку позовного провадження, в межах якого доцільність та ефективність доказової діяльності значною мірою залежить від наявності спору між сторонами¹⁶.

В. В. Тильчик, досліджуючи особливості вирішення адміністративними судами спорів у публічно-правових відносинах, досліджував у тому числі і особливості провадження відкритого в порядку ст. 283 КАС України. На думку В. В. Тильчика, провадження відкрите за заявою поданою в порядку

¹⁴ Євсікова О.В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.0; Нац. авіац. ун-т. К., 2012. С. 77.

¹⁵ Черняхович І.Е. Публічно-правові спори у сфері державно-службових відносин як предмет адміністративного судочинства : дис. ... д-ра філософії в галузі знань 08 Право : [спец.] 081; Держ. фіск. служба України, Ун-т держ. фіск. служби України, Запоріж. нац. ун-т. Запоріжжя, 2020. С.132.

¹⁶ Божко Ю.В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2014. С.84.

передбаченому ст. 283 КАС України належить до особливого провадження¹⁷.

І. А. Малярчук вважає, що провадження у справах за заявою податкових органів, поданою на підставі ст. 283 КАС України, є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Для реалізації податковим органом деяких своїх повноважень встановлено окремий вид судового провадження та особливості провадження в окремих податкових спорах¹⁸.

Щодо особливостей цього типу судового провадження, І. О. Картузова вказує на його унікальний характер. Вона наголошує на важливості внесення змін до КАС України та введення спеціального (непозовного) порядку в адміністративних судах. Цей порядок ініціюється через подання (заяву) від суб'єктів владних повноважень до адміністративного суду, що породжує ряд питань щодо існуючого в законодавстві поняття адміністративного позову.

У цьому контексті дослідниця вказує на положення ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України та стверджує, що "таке подання не має характеру адміністративного позову, не ґрунтується на публічно-правовому конфлікті і не викликає початку позовного провадження. Проте його можна віднести до поняття адміністративного позову в КАС України, оскільки це однозначно є зверненням до адміністративного суду з метою виконання повноважень у сфері публічно-правових відносин. Таким чином, ключовим критерієм, що відрізняє подання до суду у формі адміністративного позову від подання, є наявність публічно-правового спору"¹⁹.

Провадження у справах, порушених за поданням (заявою) податкових та митних органів, поданим на підставі статті 183-3 (чинна 283) КАС України, є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Це провадження є спеціальним видом скороченого провадження, в якому суд не вирішує публічно-правовий спір, а здійснює контроль за рішеннями чи діями

¹⁷ Тильчик В.В. Теоретико-методологічні та правові засади вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин : дис. ... докт. юрид. наук. Запоріжжя. 2020. С.238-239

¹⁸ Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. Lex portus. 2017. № 1. С. 131.

¹⁹ Картузова І. До проблеми позову в адміністративному процесі / Картузова І., Осадчий А. Право України. 2003. № 7. С. 82.

органу державної податкової служби, які впливають або можуть вплинути на права та інтереси осіб (насамперед, платників податків) у публічних правовідносинах²⁰.

За поглядами І. Я. Олендера, стаття 183-3 (зараз чинна стаття 283) КАС України визначає особливості провадження у справах, за поданням органів податкової служби та митних органів. Ця стаття встановлює специфічний вид провадження, розпізнаваний за суб'єктами і предметом судового розгляду, і є спеціальною як у відношенні позовного (загального) провадження, так і щодо скороченого провадження²¹.

Підсумовуючи наведені вище думки щодо правової природи провадження, відкритого на підставі заяви податкового органу, у порядку визначеному ст. 283 КАС України, можна дійти висновку, що науковці здебільшого відносять аналізоване провадження до окремого виду судових проваджень, відмінного від позовного. Науковці досліджували провадження, відкрите за заявою податкових органів, у порядку ст. 283 КАС України, у межах інших предметів наукового дослідження, та обмежувалися або простою констатацією того, що вказане вище провадження є спеціальним видом провадження, або ж, що воно схоже з наказним чи окремим провадженням у цивільному процесі. Ті ж науковці, які обґрунтовували відмінну правову природу провадження, відкритого за заявою податкового органу та позовного провадження, наводили лише окремі відмінності правового регулювання цих проваджень.

Задля висловлення своєї позиції щодо виділення чи не виділення провадження, відкритого за заявою податкового органу, яка подана в порядку ст. 283 КАС України, в окремий вид адміністративного судового провадження, вважаємо за необхідне розкрити зміст правового регулювання цього провадження та співвіднести виокремлені особливості із доктринальним розумінням виду судового провадження.

²⁰ Науково-практичний коментар до статті 183³ Кодексу адміністративного судочинства України <https://ips.ligazakon.net/document/KK006453>

²¹ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу http://legallactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A2-0513&Itemid=83&lang=ru.

Перше, на нашу думку, на що необхідно звернути увагу в рамках дослідження провадження, встановленого в ст. 283 КАС України, це визначення правової природи письмового документа, який податковий орган подає до суду. У тексті ст. 283 КАС України зазначається, що провадження за зверненнями податкових органів при реалізації ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів. Вимоги, які ставляться до вказаної вище заяви податкових органів, визначені в ч. 2 ст. 283 КАС України, в якій передбачено, що в заяві податкових органів повинно бути зазначено найменування сторін, найменування та реквізити заявника, найменування та реквізити іншої сторони (вживається термін сторона), підстава подання заяви та докази, що підтверджують заявлені вимоги, перелік документів та інших матеріалів, що долучені до заяви, підпис уповноваженої особи та печатка відповідного органу. На перший погляд, видається, що правова природа заяви, яка подається податковим органом у порядку визначеному ст. 283 КАС України, має відмінну правову природу від позовної заяви. Такого висновку можна дійти, оскільки у тексті ст. 283 КАС України вживається термін «заява», а вимоги щодо заяви та позовної заяви (передбачені в ст. 160 КАС України) є відмінними (фактично вимоги, що стосуються заяви податкового органу поданої в порядку ст. 283 КАС України майже повністю охоплені вимогами, що передбачені до позовної заяви, проте вимог до форми позовної заяви значно більше). Також, у тексті ст. 283 КАС України для позначення податкового органу вживається термін заявник, а не позивач, а щодо позначення іншого учасника провадження вживається термін сторона, а не відповідач. Проте, до такого висновку можна дійти, якщо проаналізувати лише ст. 283 КАС України. Однак, аналізована стаття знаходиться в главі 11 розділу II КАС України, яка в назві вживає словосполучення «особливості позовного провадження». Крім того, ст. ст. 268 - 272 КАС України визначають окремі процесуальні правила розгляду справ, зокрема і справ за заявою податкових органів, тому при визначенні правової природи заяви, що подається в порядку ст. 283 КАС України, необхідно враховувати положення зазначених вище статей.

У ч. 1 ст. 269 КАС України зазначається, що в справах, визначених статтями 273-277, 280-283, 285-289 КАС України, заявами по суті справи є позовна заява та відзив на позовну заяву (відзив). Враховуючи наведене положення ст. 269 КАС України, можна стверджувати про наявність певної колізії, щодо правової природи заяви податкового органу, яка подається в порядку ст. 283 КАС України. Обмежуючись аналізом лише КАС України, не можна визначити правову природу вказаної вище заяви. Описана колізія ст. 269 та ст. 283 КАС України досліджувалася в науковій літературі, внаслідок чого запропоновано декілька наукових позицій.

О. В. Скочиляс-Павлів та Н. В. Лесько обмежуються констатацією вище наведеної термінологічної проблеми та зазначають, що ці невеликі термінологічні розбіжності не впливають на процес розгляду і вирішення справ, проте їх все ж таки варто усунути²². Вважаємо дискусійною позицію дослідниць, що «ці невеликі термінологічні розбіжності не впливають на процес розгляду справ», оскільки ці розбіжності можуть призвести до наявності теоретичних та певних практичних проблем. До теоретичних проблем можна віднести порушення принципу юридичної визначеності та окремих логічних правил створення нормативно-правового акту, оскільки в рамках одного нормативно-правового акта може існувати два різні терміни, що використовуються для позначення лише різних за суттю правових явищ, а не тотожних. Описана вище ситуація із визначенням правової природи заяви, що подається в порядку ст. 283 КАС України призводить до виникнення практичної проблеми, яка пов'язана із необхідністю сплати судового збору. У ч. 3 ст. 4 Закону України «Про судовий збір» визначено розмір ставок судового збору, який справляється за подання до суду позовної та інших заяв, однак у цьому переліку відсутні ставки судового збору за подання заяви за зверненням до суду податкового органу. Також, у ч. 2 ст. 283 КАС України відсутня вказівка на необхідність подання доказу, що підтверджує сплату судового збору. Для вирішення вказаної вище практичної

²² Скочиляс-Павлів О.В., Лесько Н.В. Співір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів. Правові горизонти. 2019. Вип. 18 (31). С. 87.

проблеми слід погодитися із позицією О. В. Скочиляс-Павлів та Н. В. Лесько, які зазначають, що норми Глави 11 Розділу II КАС України мають пріоритет над загальними нормами КАС України, оскільки є спеціальними, проте вони не повністю врегульовують процедуру вирішення відповідних категорій справ, а містять лише особливості – те, що відрізняє їх від загального порядку провадження. А тому з питань, які не врегульовані спеціальними нормами, слід керуватися загальними правилами провадження в адміністративній справі²³.

О. Ф. Ситников, досліджуючи правову природу заяви, яка подається податковим органом у порядку ст. 283 КАС України, зазначив, що стаття 283 КАС України єдина, в якій йдеться не про позовну заяву як форму звернення до адміністративного суду, а просто заяву. При тому, що стаття знаходиться у главі КАС України, присвяченій позовному провадженню. В усіх інших статтях цього Кодексу йдеться або про позовну заяву, або адміністративний позов. Очевидно, що такий підхід застосований тому, що у цій категорії справ як такого спору немає, а контролюючі органи звертаються до суду з метою санкціонування законності їх рішень та дій у встановлених випадках. Науковець також описує загальні правила провадження в окремих категоріях справ, які передбачені ст. ст. 268-272 КАС України, аналізує особливості подання відзиву на заяву податкового органу та дійшов певних висновків. О. Ф. Ситников зазначає, що якщо особа подає відзив, в якому висловлює заперечення на заяву податкового органу, чи не є це свідченням того, що має місце спір?! Крім того, закон не забороняє відповідачу, який не є суб'єктом владних повноважень, подати разом із запереченням зустрічний позов. А, отже, звернення податкових органів, скоріш за все, має здійснюватися не у вигляді звичайної заяви, а у формі позовної заяви²⁴. Враховуючи наведене можна дійти висновку, що О. Ф. Ситников вважає, що правова природа заяви, яка подана в порядку ст. 283 КАС України, є тотожною із позовною заявою або є її різновидом.

²³ Скочиляс-Павлів О.В., Лесько Н.В. Спір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів. Правові горизонти. 2019. Вип. 18 (31). С. 88.

²⁴ Ситников О.Ф. Особливості звернення з позовною заявою до адміністративного суду по окремим категоріям публічно-правових спорів. Прикарпатський юридичний вісник. 2017. № 1. С. 170-171.

Розмірковуючи про співвідношення позовної заяви та заяви, що подається у порядку визначеному ст. 283 КАС України, О. М. Бондаренко ставить риторичне запитання про те, чи є заява, про яку йдеться у статті 283 КАС України, специфічним видом позовної заяви, чи це, знову ж таки, недолік нормотворчої роботи законодавця? Даючи відповідь на вказане вище запитання науковець зазначає, що згідно із ст. 283 КАС України, суб'єкт владних повноважень просить суд не вирішити юридичний спір, а дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій відносно платника податків. Тобто, відсутнє протистояння між контролюючим органом та платником податків, із якого виникає спір. Отже, передбачена у статті 283 КАС України форма звернення контролюючих органів до суду справді немає яскраво вираженого позовного характеру і швидше є проханням про сприяння у реалізації повноважень²⁵.

Р. В. Миронюк у навчальному підручнику, який присвячений дослідженню судового розгляду окремих категорій справ, аналізуючи правову природу заяви податкового органу, яка подається у порядку ст. 283 КАС України дійшов висновку, що глава 11 розділу II КАС України формально містить одну категорію справ, які розглядаються в особливому порядку, тобто не в позовному провадженні – справи за зверненням податкових органів²⁶. Наведений вище висновок науковця наводить на думку, що заява податкового органу, яка подана в порядку ст. 283 КАС України та позовна заява мають різну правову природу. Проте, науковець зазначає, що аналізуючи зміст норм щодо вимог до цих форм звернення, можна зробити висновок щодо подібності їхньої юридичної природи, і суттєвих відмінностей визначити не вдається, тобто можна говорити, що законодавець просто виокремив справи непозовного провадження шляхом введення іншого терміна²⁷. Вважаємо такий висновок науковця недостатньо

²⁵ Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпро, 2020. С.314-318.

²⁶ Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.153.

²⁷ Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.154.

обґрунтованим та внутрішньо суперечливим із його попередніми висновками. Окрім того, виділення окремого виду судового адміністративного провадження лише на підставі введення іншого терміна для позначення документа з яким звертається податковий орган до суду, не можна вважати обґрунтованим.

І. В. Завальнюк, аналізуючи зміст норм щодо вимог до цих форм звернення (позовної заяви та заяви, що подається в порядку передбаченому ст. 283 КАС України), дійшов висновку щодо подібності їхньої юридичної природи, та зазначає, що суттєвих відмінностей визначити не вдається. Тобто, законодавець просто виокремив справи непозовного провадження шляхом введення іншого терміна. В додатку № 3 до дисертаційної роботи, І. В. Завальнюк зазначає, що заміна терміна «подання» (у попередній редакції КАС України) на невизначений термін «заява» (чинна редакція КАС України), з одного боку, розмиває непозовну природу справи, а з іншого – наближає до терміна «позовна заява»²⁸.

М. В. Харенко в науковому висновку, який викладено в листі Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 88/0/27-20 від 24.09.2020, щодо застосування ст. 283 КАС України зазначає, що на відміну від статті 183-3 дореформеного КАС України, яка вводила спеціальну правову форму звернення податкових органів до суду – «подання», стаття 283 КАС України у чинній редакції використовує поняття «заява» податкових органів. Зі змісту статті 269 КАС України прямо випливає, що така заява є позовною заявою. Вимоги, що висуваються до заяви податкових органів (частина друга статті 283 КАС України), певною мірою відрізняються від вимог, що передбачені загальними правилами для позовної заяви (ч. 5 ст. 160 КАС України). Якщо податковий орган оформив заяву, передбачену ч. 1 ст. 283 КАС України, за загальними правилами, встановленими для позовної заяви, таку заяву слід все одно розглядати з урахуванням особливостей, встановлених статтею 283 КАС України (у тому числі щодо строків звернення до суду і строків розгляду

²⁸ Завальнюк І.В. Спрощене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид наук : 12.00.07. Одеса, 2017. С.159-160.

справи)²⁹. Не можемо погодитись із зазначеними вище висновками науковця. Вважаємо, що не зовсім правильно проводити різницю між природою правових явищ лише на тій підставі, що вони позначаються різними термінами. Також, не є вірним ототожнення правових явищ, виходячи лише із співзвучності термінів позначення та співпадіння їх окремих ознак. КАС України не містить жодної норми, яка б передбачала, що у випадку подання позовної заяви з підстав визначених у ч. 1 ст. 283 КАС України, суд повинен розглядати справу за правилами визначеними в ст. 283 КАС України. Загальні та спеціальні правові акти, які закріплюють повноваження податкових органів, також не містять чітких вказівок на особливості форми та порядку звернення до суду податкових органів із підстав визначених у ч.1 ст. 283 КАС України. Тому, логічнішим видається висновок, що у випадку оформлення звернення податкового органу до суду з підстав передбачених в ч. 1 ст. 283 КАС України у формі позовної заяви, таке звернення слід розглядати за правилами позовного провадження.

З метою висловлення своєї позиції щодо співвідношення правової природи позовної заяви та заяви, що подається в порядку ст. 283 КАС України, вважаємо за необхідне зауважити, що в наведених вище позиціях науковців, а також наші думки в основному стосуються зовнішніх ознак, зовнішньої форми цих документів, зовнішньої відмінності та схожості. Вважаємо, очевидним є той факт, що за зовнішніми ознаками, аналізовані документи є різними, проте інколи свідомо чи у зв'язку з допущенням техніко-юридичних описок, законодавець, для позначення одного і того ж правового явища (тотожні за змістом) використовує різні терміни. Тому, необхідним є розкрити внутрішні (сутнісні, змістовні) ознаки позовної заяви та заяви поданої в порядку ст. 283 КАС України. Слід зауважити, що в науковій літературі здебільшого аналізують сутність позову, а не позовної заяви, що є зрозумілим з огляду на те, що обидва ці поняття є складовими одного правового явища, які співвідносяться як зміст (позов) та форма (позовна заява).

²⁹ Лист Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 88/0/27-20 від 24.09.2020 щодо проблемних питань, які виникли в процесі розгляду адміністративної справи та пов'язані із застосуванням статті 94 Податкового кодексу України та статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. С.8.

Наведемо декілька розумінь поняття адміністративний позов. Так, на думку Н. В. Янюк, адміністративний позов слід розуміти, як виражену у процесуальній формі вимогу позивача до відповідача, звернену через адміністративний суд, з метою вирішення адміністративно-правового спору, який виникає, у зв'язку з необхідністю визнання неправомірними рішення, дії чи бездіяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб³⁰.

О. Братель вважає, що позовом є пред'явлені до суду для розгляду й вирішення у визначеному процесуальному порядку матеріально-правові вимоги позивача до відповідача, засновані на певних юридичних фактах, зумовлених спірними матеріально-правовими відносинами³¹.

Слушну думку висловлює О. В. Закаленко проте, що наявність спору про право є фундаментальною й невід'ємною ознакою адміністративного позову як вимоги про захист встановленого порядку, прав і свобод громадян, організацій і держави від публічних правопорушень, що передбачає наявність протилежних сторін і суду, зобов'язаного розсудити, вирішити спір між сторонами»³².

Враховуючи наведе вище, можна дійти висновку, що адміністративний позов, у контексті внутрішніх (сутнісних, змістовних) ознак, а відтак і позовна заява, є певною вимогою позивача до відповідача щодо вирішення спору про право.

Слід погодитися з позицією О. М. Бондаренко, який зазначає, що випадки звернення контролюючих органів до суду, у порядку статті 283 КАС України, не передбачають наявності адміністративного спору як такого, так як у таких справах не ставиться питання про протиправність рішень, дій, бездіяльності зазначених органів³³.

³⁰ Янюк Н. В. Щодо адміністративного судочинства: адміністративний позов чи адміністративна скарга? Право України. 2003. № 8. С. 52.

³¹ Братель О. Позов – цивільний процесуальний та матеріальноправовий юридичний факт. Підприємництво, господарство і право. 2016. № 1. С.9.

³² Закаленко О.В. Позов як процесуальний засіб захисту прав, свобод та інтересів в адміністративному судочинстві. Юридичний вісник. 2014. № 1. С. 183.

³³ Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпро, 2020. С.318.

Підсумовуючи наведене вище, вважаємо за необхідне узагальнити розмежувальні ознаки позовної заяви та заяви поданої в порядку ст. 283 КАС України та зазначити їх в таблиці.

Таблиця 1.1.

РОЗМЕЖУВАЛЬНІ ОЗНАКИ ПОЗОВНОЇ ЗАЯВИ ТА ЗАЯВИ ПОДАНОЇ В ПОРЯДКУ СТ. 283 КАС УКРАЇНИ	
Позовна заява	Заява, подана в порядку ст. 283 КАС України
вимоги до оформлення позовної заяви (ч. 5-9 ст. 160, ст. 161 КАС України)	вимоги до оформлення заяви (ч. 2 ст. 283 КАС України)
підстави подання позовної заяви (ст. 5 КАС України)	підстави подання заяви (ч. 1 ст. 283 КАС України)
за змістом є певною вимогою позивача до відповідача щодо вирішення юридичного спору.	за змістом є прохання податкового органу дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій щодо платника податків.

Заява податкового органу в порядку ст. 283 КАС України, може бути подана до суду першої інстанції лише з підстав передбачених у ч. 1 цієї статті, за загальними правилами підсудності, протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, які є підставами для подання такої заяви. У КАС України передбачена певна процедура допуску заяви податкового органу до відкриття провадження. Так, у випадку, якщо заява не відповідає встановленим вимогам до такого виду заяв податковому органу надається строк в 24 години для усунення недоліків, у випадку їх не усунення заява з додатками повертається заявнику. У випадку

повернення заяви, податковий орган має право повторно звернутися із заявою до суду, проте не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. У відкритті провадження за заявою суд відмовляє ухвалою, якщо: 1) заявлено вимогу, не передбачену ч. 1 ст. 283 КАС України; 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Цю ухвалу може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення. Відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку. У разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі, суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Таке рішення суду підлягає негайному виконанню. На судові рішення у справах, визначених п.п. 1–4 ч. 1 ст. 283 КАС України, протягом десяти днів з дня їх проголошення сторонами можуть бути подані апеляційні скарги. Суд апеляційної інстанції розглядає справу у десятиденний строк після закінчення строку на апеляційне оскарження³⁴.

У справах, провадження у яких відкрито з підстав визначених ч. 1 ст. 283 КАС України, передбачений особливий порядок та скорочений строк повідомлення учасників справи про дату, час та місце розгляду відповідних адміністративних справ; подання заяв по суті справи; порядок обчислення процесуальних строків; порядок проголошення судового рішення та порядок і строк подання апеляційних скарг.

Розкривши основні ознаки провадження відкритого за заявою податкового органу, яка подана в порядку ст. 283 КАС України, вважаємо за необхідне висвітлити основні особливості адміністративного судового провадження та його видів, а також провести їх співвідношення.

На думку О. Ф. Скакун процесуальні провадження – це комплекс взаємозумовлених і взаємозалежних процесуальних дій, завдяки яким: а)

³⁴ Кодекс адміністративного судочинства України: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

утворюються процесуальні правовідносини; б) установлюються обставини виникнення юридичної справи, доказуються зібрані по ній факти; в) оформлюється рішення у процесуальних актах; г) застосовуються заходи до виконання прийнятого рішення³⁵.

У теорії адміністративно-процесуального права під провадженням розуміють якісно однорідну групу процедурно-процесуальних дій щодо владної реалізації відокремлених матеріально-правових норм. Такі дії об'єднують кінцева мета, потреби професійної спеціалізації праці стосовно правозастосування, міркування про підвищення ефективності правового регулювання³⁶.

Перш ніж перейти до визначення поняття адміністративного провадження необхідно провести співвідношення понять «провадження» та «процес». Вважаємо правильною позицію Ю. В. Оніщика, який в дисертаційній роботі зазначає, що процес і провадження співвідносяться як загальне і особливе, провадження як частина процесу, а процес як сукупність проваджень³⁷.

Крім того, важливо звернути увагу на поняття та ознаки адміністративного провадження. Цьому питанню присвячено досить багато уваги у науковій літературі, а тому вважаємо за доцільне проаналізувати лише ті праці, в яких широко розкрито ці питання. Так, М. В. Завальний під адміністративним провадженням розуміє нормативно врегульований порядок вчинення процесуальних дій, які забезпечують законний і об'єктивний розгляд і вирішення індивідуальних адміністративних справ, об'єднаних спільністю предмета³⁸.

М. В. Джафарова вважає, що під адміністративним провадженням слід розуміти нормативно врегульований порядок здійснення процесуальних дій з вирішення конкретних індивідуальних адміністративних справ, об'єднаних

³⁵ Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Правова єдність: Алерта, 2014. С.359.

³⁶ Кузьменко О. В. Адміністративно-процесуальне право України : підручник / О. В. Кузьменко, Т. О. Гуржій ; за ред. О. В. Кузьменко. К. : Атіка, 2007. С.130.

³⁷ Оніщик Ю.В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. С.37.

³⁸ Права громадян у сфері виконавчої влади: адміністративно-правове забезпечення реалізації та захисту / [В.Б. Авер'янов, М.А. Бояринцева, І.А. Кресіна, Д.М. Лук'янець; за заг. ред. В.Б.Авер'янова]. К.: Наукова думка, 2007. С.144.

спільністю предмета або як адміністративну процесуальну діяльність (сукупність процесуальних дій) компетентного суб'єкта, що здійснюється у межах конкретної адміністративної справи для її вирішення³⁹.

Слушною є позиція А. І. Бітова, який розкриває специфічні ознаки адміністративного провадження, як-от:

– специфічний порядок діяльності: Це вказує на те, що адміністративний суд використовує унікальний набір процедур, щоб завершити розгляд та вирішення певної адміністративної справи. Цей порядок спеціально адаптований для вирішення питань адміністративної юрисдикції;

– наявність юридично значимих питань: Це вказує на існування конкретного кола юридично значимих питань, які повинні бути вирішені саме в межах адміністративного судочинства. Це може включати питання, що стосуються владних повноважень та публічно-правових конфліктів;

– особливий склад суб'єктів: Це вказує на те, що в адміністративному судочинстві існує унікальний склад суб'єктів, які мають адміністративно-процесуальну правосуб'єктність. Це можуть бути різні владні органи чи інші учасники, характерні саме для цього виду провадження;

– спеціальні процесуальні цілі і завдання: Це вказує на те, що адміністративне судочинство має свої власні унікальні цілі та завдання в контексті процесуального вирішення справ, і вони відрізняються від тих, які характерні для інших видів проваджень⁴⁰.

У рамках цього дисертаційного дослідження нас цікавлять у більшій мірі підстави класифікації адміністративних судових проваджень та чи можна виділити звернення із заявою податкових органів до суду в окремий вид судових адміністративних проваджень.

У науковій літературі немає єдиної думки щодо правової природи спрощення судової форми розгляду та вирішення публічно-правових спорів.

³⁹ Джафарова М.В. Щодо питання розуміння адміністративного провадження як частини адміністративного процесу. Молодий вчений. 2016. № 12 (39).С. 573.

⁴⁰Бітов А. І. Характеристика процесуальної форми адміністративного судочинства. Актуальні проблеми політики : зб. наук. пр. / редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред.), Л. І. Кормич (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.] ; МОНмолодьспорт України ; НУ ОЮА. Одеса : Фенікс, 2012. Вип. 46. С. 336-337.

Одні науковці вважають, що відбувається спрощення загальної позовної форми судочинства, інші зазначають, що спрощені провадження є окремою формою судового розгляду справи. Такі неоднозначні підходи обумовлені тим, що в адміністративному судочинстві існує декілька різновидів спрощення процесуальної форми, які між собою мають суттєві відмінності. В одному випадку спрощується процесуальна форма розгляду публічно-правового спору, в іншому – форма загального позовного провадження зберігається, відбувається спрощення лише окремих процесуальних елементів, наприклад, процесуальних строків розгляду справи, набрання законної сили судового рішення⁴¹.

Слушно зазначав В. Б. Авер'янов, що поділ адміністративного процесу на окремі адміністративні провадження відображає об'єктивну потребу суспільного поділу праці й спеціалізації діяльності суб'єктів, уповноважених здійснювати таку діяльність. При цьому, виділення конкретних проваджень у рамках адміністративного процесу пов'язане з необхідністю регулювання певних, якісно однорідних адміністративно-процесуальних правовідносин⁴².

Вважаємо, що найбільш повно назвала підстави диференціації адміністративних проваджень А. О. Черникова. Науковець визначає підстави диференціації в адміністративному судочинстві і вказує на кілька ключових аспектів:

– складність справи: Перша підстава полягає в різній складності справ різних категорій. Це охоплює вирішення як фактичних, так і правових аспектів конкретної справи;

– суспільне значення публічно-правового конфлікту: Другий аспект визначається суспільним значенням публічно-правового конфлікту в різних сферах, таких як виборча, податкова, адміністративно-деліктна, фінансова, господарська, міграційна тощо. Вирішення таких конфліктів може вимагати

⁴¹ Палій С.А. Спрощені провадження в адміністративному судочинстві України. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Ун-т мит. справи та фінансів. Дніпро, 2019. С.54.

⁴² Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у двох томах: Том 1. Загальна частина / [ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова)]. К.: Видавництво «Юридична думка», 2004. С.545.

посилення процесуальних гарантій, таких як скорочені терміни і негайне виконання судового рішення;

– диференціація процесуальної форми визначається об'єктивними та суб'єктивними факторами і повинна відповідати ряду умов, таких як логіка, принцип системності, дотримання процесуальних гарантій і виконання завдань судочинства;

– ефективність диференціації процесуальної форми визначається такими показниками, як розумний строк, обсяг діяльності суду для вирішення справи, витрати всіх сторін, рівень забезпечення сторін процесуальними гарантіями, якість судових рішень і їх виконання⁴³.

Враховуючи наведене вище, вважаємо, що цілком обґрунтованою та слушною є думка О. В. Скочиляс-Павлів та Н. В. Лесько, що розгляд термінових справ за зверненням податкових органів відрізняється швидкістю, специфічним суб'єктним складом, оперативним повідомленням учасників про розгляд, оперативним поданням заяв, точним обчисленням строків, швидким проголошенням та врученням судових рішень, швидким апеляційним та касаційним оскарженням та можливою особливістю стосовно судового збору⁴⁴.

Р. В. Миронюк вважає, що загальними ознаками особливого (непозовного) провадження є, по-перше, те що, на відміну від позовного, він є безспірним, тобто у ньому відсутній спір про право та охоронюваний законом інтерес; по-друге, завданням судді є встановлення факту події, яка є підставою вжиття суб'єктом владних повноважень заходів, передбачених законом; по-третє, рішення суду у справах непозовного провадження легітимізує діяльність суб'єкта владних повноважень, якої обмежено законом; по-четверте, терміновість справ, які підлягають розглядові і вирішенню у порядку непозовного (особливого) провадження, зумовлює скороченість строків

⁴³ Черникова А. О. Диференціація процесуальної форми адміністративного судочинства України: від історії до сучасного стану. Юридичний науковий електронний журнал. 2019. № 6. С.307.

⁴⁴ Скочиляс-Павлів О.В., Лесько Н.В. Спір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів. Правові горизонти. 2019. Вип. 18 (31). С. 87.

підготовки справи та її розгляду і вирішення⁴⁵.

Схожу за суттю, із зазначеною вище позицією, думку висловлюють автори Науково-практичного коментаря до КАС України під редакцією І. Х. Темкіжева. Науковці зазначають, що у справах, передбачених, зокрема ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України, мова не йде про вирішення публічно-правового спору, а має місце тільки санкціонування відповідних дій, рішень суб'єкта публічної влади судом⁴⁶.

В. В. Решота також зазначає, що характерним для цих справ (йде мова про провадження відкриті в порядку ст. 183-3 (чинна ст. 283) КАС України та 183-4 (чинна ст. 284) КАС України є те, що підставою для звернення в адміністративний суд у таких випадках не виступає публічно-правовий спір, а необхідність реалізації повноважень у публічно-правових відносинах органами доходів та зборів (податкових органів) та Службою безпеки України⁴⁷.

Інші ознаки цього виду провадження можна вважати похідними, а саме: 1) склад учасників – якщо провадження не є позовним, то в ньому не може бути позивача і відповідача, з'являються інші учасники (заявник і особа, до якої звернено вимогу); 2) форма звернення до суду – заява; 3) базовий письмовий розгляд справи, оскільки особиста участь не є доцільною через характер справи; 4) строки розгляду⁴⁸.

Вважаємо, що доцільним буде згадати про види проваджень в інших процесуальних науках, зокрема цивільній. У сфері цивільного процесу традиційно виділяють два основних типи спрощених судових процедур: безспірні та спірні. Безспірні процедури базуються на очевидності вимог, при цьому типовий приклад – наказне провадження. У спірних процедурах існує

⁴⁵ Миролюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.154.

⁴⁶ Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / за ред. І.Х. Темкіжева (кер. авт. кол.). К.: Юрінком Інтер, 2012. С.509.

⁴⁷ Решота В. В. Особливості проваджень в окремих категоріях адміністративних справ за зверненням суб'єктів владних повноважень. Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні : матер. XXII звітної наук.-практ. конф. (4–5 лютого 2016 р.). – Львів : Юрид. ф-т Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка, 2016. Ч. 2. С.70.

⁴⁸ Миролюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.154.

справжній конфлікт стосовно права, але особливі умови, такі як невелика сума позову чи простота питань, призводять до спрощення процедур розгляду цієї категорії справ⁴⁹.

Так, в ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 11 травня 2021 року у справі № 420/7310/21 зазначається, що обов'язковою ознакою позовної форми захисту права в адміністративному суді має бути наявність спору про право публічне, тобто спору про права і обов'язки в публічних правовідносинах⁵⁰. З наведених вище думок науковців, судової практики та проведений нами вище аналіз наукових позицій і норм права, можна дійти висновку, що достатнім критерієм виділення провадження відмінного від позовного є відсутність спору в конкретній справі. Тому, для вирішення питання про віднесення провадження відкритого за заявою податкового органу в порядку визначеному ст. 283 КАС України до окремого виду адміністративного судового провадження чи підвиду позовного провадження, необхідно дати відповідь на питання про наявність чи відсутність спору у категоріях справ передбачених у ч. 1 ст. 283 КАС України.

Питання спору про право, щодо категорій справ зазначених у ч. 1 ст. 283 КАС України, наводилося в інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011. Так, у вказаному документі зазначено, що у контексті розгляду вказаної норми спір про право виникає у випадку, коли об'єктом суперечки є правовідносини, існування яких є передумовою для виникнення підстав застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 183-3 (чинна ст. 283) КАС України. Зокрема, спір про право виникає, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що є підставою для виникнення обставин для подачі відповідної заяви. Суд може визначити наявність спору також із суті заперечень платника податків, стосовно якого було подано заяву. Зокрема, платник податків може висловлювати сумніви щодо

⁴⁹ Палій С.А. Спрощені провадження в адміністративному судочинстві України. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Ун-т мит. справи та фінансів. Дніпро, 2019. С.56.

⁵⁰ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 11 травня 2021 року у справі № 420/7310/21 <https://vkursi.pro/vsudi/decision/96859319>

розміру податкового боргу, що стягується, або факту узгодження податкових зобов'язань, які призвели до податкового боргу; складу майна, на яке поширюється адміністративний арешт; або законності проведення перевірки, відмова від якої призвела до застосування адміністративного арешту⁵¹.

Вважаємо, що слушну думку щодо спору про право в категоріях справ, які підлягають розгляду в порядку встановленому ст. 283 КАС України висловив В. В. Тильчик. Науковець вказав, що відносини, які виникають під час проведення спеціального провадження (розгляд справи у зв'язку із заявленими вимогами) за зверненням із вимогою про реалізацію владних повноважень податкових органів, можна характеризувати як потенційно конфліктні. Це означає, що вони не є предметом активної суперечки, але виникають у зв'язку із виконанням суб'єктом власних владних повноважень, пов'язаних із примусовим погашенням податкового боргу, зокрема застосуванням заходів примусу. Важливо відзначити, що у концептуальних нормативно-правових актах публічно-сервісної діяльності центральних органів виконавчої влади не передбачено вирішення питань, пов'язаних із погашенням податкового боргу, через звернення суб'єкта владних повноважень до платника податків перед зверненням до суду для застосування забезпечувальних заходів⁵².

Ми погоджуємося із зазначеною вище позицією, та вважаємо, що наведені в ч. 1 ст. 283 КАС України категорії справ можна назвати лише умовно безспірними. На нашу думку, враховуючи те, що в податковому праві та податкових правовідносинах завжди беруть участь два учасники з протилежними інтересами (індивідуальним та суспільним) та з протилежною метою існування, потенційний спір про право є присутнім у будь-якій судовій справі. Проте, вважаємо, що слід розрізняти реальний та потенційний спір про право.

Вважаємо, що для всебічного дослідження провадження відкритого за

⁵¹ Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 р. N 149/11/13-11 https://ips.ligazakon.net/document/view/ASS00078?an=8&ed=2011_02_02

⁵² Тильчик В.В. Теоретико-методологічні та правові засади вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин : дис. ... докт. юрид. наук. Запоріжжя. 2020. С.239.

заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України, слід навести його співвідношення із спрощеним провадженням у цивільному судочинстві.

Цивільний процесуальний кодекс України (далі – ЦПК України) передбачає три види проваджень, зокрема позовне, окреме та наказне. Так, у ст. 19 ЦПК України визначено, що наказне провадження призначене для розгляду справ за заявами про стягнення грошових сум незначного розміру, щодо яких відсутній спір або про його наявність заявнику невідомо. У ст. ст. 19 та 293 ЦПК України зазначено, що окреме провадження - це вид непозовного цивільного судочинства, в порядку якого розглядаються цивільні справи про підтвердження наявності або відсутності юридичних фактів, що мають значення для охорони прав, свобод та інтересів особи або створення умов здійснення нею особистих немайнових чи майнових прав або підтвердження наявності чи відсутності неоспорюваних прав⁵³.

Проте, якщо проаналізувати категорії справ, які можуть бути розглянуті в порядку наказного провадження (ст. 161 ЦПК України), можна стверджувати, що майже усі вони є лише умовно безспірними, а наявність спору в деяких з них взагалі є очевидною (п. 7 ч.1 ст. 161 ЦПК України). Враховуючи наведене, можна дійти висновку, що для виділення категорій справ, які підлягають розгляду в порядку наказного провадження в цивільному судочинстві, законодавець обрав не критерій безспірності, а критерій оперативності та суспільної значимості окремих справ.

М. В. Харенко зазначає, що провадження відкрите за заявою податкового органу, яка подана в порядку ст. 283 КАС України можливо порівняти з окремим провадженням у цивільному судочинстві, яке також є непозовним (призначене для встановлення юридичних фактів). Правилами такого провадження, також, передбачено неможливість розгляду спору про право, який повинен розглядатись у загальному позовному порядку (ч. 6 ст. 294 ЦПК України). Тому, з огляду на важливість виявлення ознак спору для цілей особливого

⁵³ Цивільний процесуальний кодекс України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

провадження, він повинен розглядатись судом саме в його матеріальному (сутнісному) значенні, а не процесуальному (формальному) вираженні та обмежуватись лише випадками подання позову чи скарги.⁵⁴

Іншу позицію висловлює Р. В. Миронюк. Науковець зазначає, що аналізуючи ознаки непозовного провадження, можна зробити висновок, що це провадження є схожим з наказним провадженням у цивільному судочинстві, тобто як і в цивільному судочинстві, заявник звертається до суду з позовом/заявою та доданими доказами, і суд на основі доказів у скорочені строки приймає рішення у справі. Непозовне провадження по-іншому можна назвати особливим, цей висновок можна зробити, виходячи з його природи, а саме те, що розгляд справ здійснюється в загальному порядку, визначеному КАС України, але з урахуванням його особливостей, тобто спеціальних норм. Особливе (непозовне) провадження характеризується специфікою способу звернення до адміністративного суду (подання) та додатковими обмеженнями повноважень суду при прийнятті підсумкового рішення за наслідками стадії відкриття провадження у справі, а також додатковим правом позивача звернутися до адміністративного суду із тим самим питанням, але в ординарній позовній формі⁵⁵.

Про можливість і доцільність використання наказного провадження в адміністративному провадженні в окремих категоріях справ зазначає М. В. Вербіцька. Науковець висловлює пропозицію застосування наказного провадження не лише в цивільному судочинстві, а й в господарському та адміністративному. Зокрема, враховуючи специфіку трудових відносин осіб, які перебувають на публічній службі, вимоги цієї категорії працівників щодо виплати нарахованої, але не виплаченої заробітної плати мають розглядати адміністративні суди в порядку наказного провадження⁵⁶. Така позиція науковця

⁵⁴ Лист Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 88/0/27-20 від 24.09.2020 щодо проблемних питань, які виникли в процесі розгляду адміністративної справи та пов'язані із застосуванням статті 94 Податкового кодексу України та статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. С.9.

⁵⁵ Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.155.

⁵⁶ Вербіцька М.В. Наказне провадження в цивільному процесі України: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Київ. Київський національний університет ім. Тараса Шевченка, 2011. С.6.

хоча й висловлена в рамках дослідження іншого правового явища, проте є слушною в межах нашого дослідження, адже висловлюється ідея можливості існування наказного провадження в адміністративному процесі.

Ми вважаємо, що провадження відкрите за заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України, має правову природу схожу із правовою природою наказного провадження в цивільному процесі. Проте, одна з категорій справ, а саме підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків за суттю вимоги, є більш схожою з окремими провадженням у цивільному процесі, оскільки під час розгляду цієї категорії справ в порядку ст. 283 КАС України, суд констатує наявність підстави та порядку її застосування, а не санкціонує застосування, як у інших категоріях справ.

Вважаємо, що за своєю правовою природою заява, що подається податковим органом у порядку ст. 283 КАС України є відмінною від позовної заяви. Якщо провести аналогію з іншими галузями процесуального права можна знайти схожість правової природи заяви, яка подана в порядку ст. 283 КАС України із заявою про видачу судового наказу в цивільно-процесуальному праві. Такий висновок слідує з того, що вимоги до заяви про видачу судового наказу та заяви, яка подана в порядку ст. 283 КАС України є достатньо схожими між собою, подаються у випадку відсутності «спору про право» та розглядаються за значно спрощеним порядком розгляду⁵⁷.

Особливість цього виду провадження в адміністративному процесі, порушених за зверненнями податкових органів під час здійснення ними передбачених законом повноважень, полягає у тому, що суд здійснює контроль за рішеннями чи діями податкового органу, які можуть вплинути на права та інтереси платників податків у публічних правовідносинах. При цьому, провадження у справах за заявами податкових органів, є окремим видом

⁵⁷ Гінда О.М. Провадження у справах за зверненнями податкових органів як особливий вид проваджень в адміністративному процесі. *Visegrad journal on human rights*. 2021. № 4. С.81.

судового провадження та відмінним від загального позовного провадження⁵⁸.

У науковій літературі склалася усталена позиція щодо віднесення провадження відкритого за заявою податкового органу до особливого (неповного) провадження. З такими думками можна повністю погодитися. Вважаємо, що провадження відкрите за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України слід віднести до особливого виду неповних проваджень, оскільки у такому виді провадження відсутній «спір про право» (основна ознака, яка дозволяє виділити аналізоване провадження в окреме), провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної (притаманної для проваджень відкритих за позовними заявами) процедурою, при конструкції аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія. Проте, наведений нами вище висновок не узгоджується із назвою глави 11 розділ у II КАС України та положеннями ст. ст. 268-272 КАС України. З метою усунення наведеної вище неузгодженості пропонуємо: 1) доповнити ст. 12 КАС України, положенням про те, що адміністративне судочинство здійснюється у формі позовного та неповного проваджень; 2) ст. 283 КАС України виключити із глави 11 розділу II КАС України та включити в окремий розділ з назвою «неповне провадження». Розділом «неповне провадження» передбачити перелік справ, які можуть бути розглянуті в такому порядку, серед яких мають бути категорії справ, які передбачені чинною ст. 283 КАС України, а також ряд інших справ де спору про право як такого немає, а існує лише потенційний спір, зокрема справи щодо уточнення списку виборців, про включення та виключення осіб із санкційних списків, про дострокове припинення повноважень народного депутата України в разі невиконання ним вимог щодо несумісності.

⁵⁸ Гінда О.М. Відкриття провадження у справах за зверненням податкових органів: проблемні питання. Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: матеріали XXVII звіт. наук.- практ. конф. (5-6 лют. 2021 року). Ч. 2. Львів. 2021. С. 78.

1.2. Адміністративно-процесуальний статус податкових органів

Перш ніж характеризувати правовий статус податкових органів, як учасників провадження відкритого за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, необхідно визначити загальне поняття правового статусу, його ознаки та структурні елементи.

Великий тлумачний словник сучасної української мови під поняттям «статус» розуміє правове становище громадян, державних і громадський органів, міжнародних організацій⁵⁹. Інший тлумачний словник української мови наводить наступне визначення поняття «статус» - правове становище осіб або організацій, установ тощо; становище індивіда або групи осіб щодо інших індивідів або груп у соціальній системі; встановлене нормами права положення його суб'єктів, сукупність їх прав і обов'язків⁶⁰. У політології поняття «статус» визначають як сукупність прав й обов'язків, що визначають юридичне положення особи, державного органу або міжнародної організації; комплексний показник положення певної спільності, групи або індивідів у соціальній системі, один із найважливіших параметрів соціальної стратифікації⁶¹.

О. М. Бондаренко, досліджуючи поняття правового статусу, дійшов висновку, що на сьогодні термін «статус» використовується для позначення положення, становища когось або чогось у тій чи іншій системі, ситуації. Науковець зазначає, що найчастіше означений термін застосовується саме у соціальному та (або) правому контексті, як соціальна чи правова характеристика особи⁶². Повністю погоджуємося із зазначеним вище висновком, вважаємо, що науковець достатньо влучно розкрив сутнісні характеристики поняття «статус».

В юридичній літературі існує достатньо велика кількість думок щодо

⁵⁹ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. С.1387.

⁶⁰ Тлумачний словник української мови /Укл.: Ковальова Т.В., Коврига Л.П. Харків: Синтекс, 2005. С.572.

⁶¹ Політичний енциклопедичний словник. За ред. Ю. М. Шемчушенка, В. Д. Бабкіна. Київ: Юрінком Інтер, 1997. С.400.

⁶² Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпро, 2020. С.90

розуміння поняття правового статусу, ми наведемо лише ті, які вважаємо найбільш фундаментальними та такими, які в повній мірі розкривають сутність цього правового явища. Так, П. М. Рабінович для позначення аналізованого явища вживає термін «юридичний статус», під яким розуміє комплекс належних певному суб'єкту (індивідуальному чи колективному) суб'єктивних юридичних прав і свобод, а також юридичних обов'язків⁶³.

М. В. Кравчук пропонує таке визначення правового статусу: Сукупність чи система всіх суб'єктивних юридичних прав, свобод і обов'язків, які належать громадянинові, визначають його юридичний статус у суспільстві. Цей статус закріплений у чинному законодавстві та інших правових формах⁶⁴.

А. В. Панчишин зауважує, що правовий статус є складною концепцією, яка характеризується системністю, універсальністю та комплексністю. Ця категорія відіграє вельми важливу роль у структуруванні суспільних відносин, оскільки, встановлюючи права, обов'язки та гарантії їх реалізації, вона визначає основні принципи взаємодії суб'єктів правовідносин і встановлює позицію конкретного суб'єкта в суспільстві. Правовий статус відрізняється чіткою системністю та стабільністю що, з одного боку, надає суб'єктам певні гарантії щодо реалізації їхніх прав, а з іншого боку, запобігає зловживанню наданими правами⁶⁵.

Враховуючи наведені вище розуміння правового статусу, можна зробити висновок, що категорія правового статусу визначає місце відповідного суб'єкта у структурі суспільних відносин, дозволяє визначити взаємозв'язки між різними суб'єктами суспільних відносин та права і обов'язки відповідного суб'єкта суспільних відносин.

Основними характеристиками правового статусу є:

⁶³ Рабінович П. М. Основи теорії та філософії права: навч. посібник. Львів : Видавництво ЛОБФ «Медицина і право», 2021. С.43.

⁶⁴ Кравчук М.В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права : [навчальний посібник] / М.В. Кравчук. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. С.86-87

⁶⁵ Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». Часопис Київського університету права. 2010. № 2. С. 97.

- 1) Залежить від сутності соціального ладу, в умовах якого він складається і функціонує, піддається впливу безлічі чинників, основними з яких є праця і власність, які є основою формування громадянського суспільства.
- 2) Має універсальний характер, оскільки розповсюджується на всіх суб'єктів.
- 3) Виступає як юридична міра соціальної свободи суб'єкта права.
- 4) Встановлюється спеціально уповноваженими органами держави, його зміст змінюється за волею законодавця, а не окремих суб'єктів права, на яких він поширюється.
- 5) Відображається у правових нормах і принципах, формально закріплених у приписах, нормативно-правових актах, нормативно-правових договорах та інших джерелах (формах) права.
- 6) Має визначену структуру, ядро якої складають суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, що є однаковими для всіх його носіїв одного виду.
- 7) Встановлює межі, за якими не повинна виходити діяльність і поведінка людини в суспільстві⁶⁶.

Необхідно зауважити, що в залежності від галузі права, нормами якого регулюються правовідносини, поняття правового статусу набуває певних особливостей. Так, в адміністративному праві термін "адміністративно-правовий статус" охоплює сукупність конкретно визначених суб'єктивних прав та обов'язків, які закріплені для відповідного суб'єкта нормами адміністративного права⁶⁷. Варто зазначити, що наведене вище розуміння правового статусу в адміністративному праві не дозволяє здійснити поділ правового статусу у матеріальних та процесуальних правовідносинах.

І. В. Завальнюк зазначає, що правовий статус суб'єкта матеріальних правовідносин, за його змістом, визначається як сукупність правових можливостей, якими індивідуум наділений та які гарантовано державою. Процесуальний статус існує для реалізації цих правових можливостей. У подальшому, науковець робить висновок, що з цього випливає теза про

⁶⁶ Скаун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. 2-ге видання. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. С.57.

⁶⁷ Адміністративне право України: академічний курс: підруч. у 2 т. / ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова) та ін. Т. 1. Загальна частина. Київ. ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. С.200.

невід'ємний зв'язок матеріальних і процесуальних відносин, а отже, матеріального і процесуального статусу. Такий зв'язок проявляється через наявність у процесуальному статусі окремих суб'єктів такого елемента, як процесуальна правосуб'єктність⁶⁸.

Слушну думку висловлює А. В. Шалагінова, яка вважає, що суб'єкти адміністративного процесу можуть впливати на перебіг адміністративних процесуальних відносин, але не на всі, а тільки ті, процесуальний статус яких дає на це право. До осіб, які можуть здійснювати такий вплив, автор відносить сторони (позивач, відповідач), їх представників, третіх осіб, які заявляють самостійні вимоги на предмет спору (їх представники), прокурора та осіб, яким законом надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб⁶⁹.

Ми повністю погоджуємося із наведеними вище думками. Правовий статус дійсно різниться в матеріальних і процесуальних правовідносинах, проте вказані статуси не є окремими, ізольованими правовими явищами, а навпаки перебувають у тісному взаємозв'язку між собою. Цей взаємозв'язок між матеріальним та процесуальним правовим статусом особливо чітко простежуються щодо суб'єктів владних повноважень. Адміністративно-правовий статус суб'єктів владних повноважень розкривається в тому числі і через їх права та обов'язки, а враховуючи те, що стосовно них діє спеціально-правовий принцип діяльності («дозволено лише те, що передбачено законом»), можливість суб'єктів владних повноважень брати участь в адміністративно-процесуальних правовідносинах напряму залежить від переліку закріплених у матеріальному законі повноважень, прав та обов'язків.

На користь тісного взаємозв'язку правового статусу суб'єктів владних повноважень у матеріальних та процесуальних правовідносинах вказують положення ч. 4 ст. 5 та п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України. Також, Верховний Суд неодноразово в правових висновках зазначав, що можливість суб'єкта владних

⁶⁸ Завальнюк І.В. Спрошене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид наук : 12.00.07. Одеса, 2017. С.127.

⁶⁹ Шалагінова А.В. Співвідношення понять «учасник» і «суб'єкт» адміністративного процесу. Держава та регіони. Серія: Право. 2014. № 1 (43). С. 44.

повноважень звертатися до суду адміністративної юрисдикції повинна бути пов'язана з виконанням ним управлінських функцій у межах наданих повноважень, і це можливо лише за умови, що право на подання такого звернення прямо передбачене законом (постанови Великої Палати Верховного Суду від 15 березня 2018 року у справі № 800/414/17⁷⁰, від 05.03.2020 у справі № 9901/511/19⁷¹).

Як слушно зауважує О. М. Михайлов, правовий статус є багатоаспектною, комплексною та універсальною категорією, яка володіє чіткою та стабільною структурою. Він встановлює характер і принципи взаємодії суб'єктів суспільних відносин між собою. Шляхом визначення прав, обов'язків та гарантій їх реалізації правовий статус також визначає місце суб'єкта в системі правовідносин. Один учасник процесу водночас не може виконувати функції іншого учасника процесу, тобто процесуальні функції не можуть суміщатися однією особою.⁷²

Вважаємо за необхідне розкрити елементи правового статусу. О. П. Сікорський, досліджуючи адміністративно-правовий статус державного органу, вказує, що останнє є складною юридично-теоретичною конструкцією, складовими частинами якої являються: 1) створення державного органу передбачає визначення його мети та компетенції, встановлення принципів та територіальних масштабів його діяльності; 2) також важливими аспектами є внутрішня структура органу, процедури утворення, ліквідації та реорганізації, а також завдання, функції та обсяг повноважень у сфері державно-владних відносин; 3) форми та методи діяльності, порядок вирішення питань, які підпорядковані даному органу, та забезпечення джерел фінансування є складовими елементами його функціонування. Крім того, у формулюванні структури державного органу важливими є питання наявності або відсутності

⁷⁰ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 15 березня 2018 року у справі № 800/414/17 <https://verdictum.ligazakon.net/document/72909654>

⁷¹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 05.03.2020 у справі № 9901/511/19 <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89238404>

⁷² Михайлов О. М. Правовий статус інших учасників адміністративного судочинства в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2015. С.12.

юридичного статусу, права на користування державними символами та визначення рівня відповідальності⁷³.

Слушним у цьому аспекті є дослідження правового статусу органів публічної адміністрації в адміністративному судочинстві, як учасника податкового спору, яке здійснив О. М. Бондаренко. Науковець відзначив, що правовий статус у структурному аспекті представляє собою складне явище, і тому серед науковців існує відсутність консенсусу щодо його складових елементів. Особливо це стосується правового статусу суб'єктів публічної влади, для яких, крім прав і обов'язків, важливими є завдання, функції та предмет відання. Водночас, більшість дослідників погоджується з твердженням, що основу або основне ядро правового статусу будь-якого суб'єкта, незалежно від його місця у правових відносинах чи галузі права, якою його становище регулюється, складають його права та обов'язки, а також юридична відповідальність, що виступає своєрідним проявом обов'язку. Це також абсолютно застосовно до правового статусу сторін у податковому спорі, де основними елементами є їх права та обов'язки⁷⁴.

Д. М. Цвіра, досліджуючи особливості адміністративного судочинства у спорах, пов'язаних з податковими спорами, зазначає, що сторонам адміністративного процесу притаманний власний процесуальний статус, зміст якого в адміністративному судочинстві становлять процесуальні права, процесуальні обов'язки та юридична відповідальність. Таким чином, процесуальний статус складається з адміністративно-процесуальної правосуб'єктності та юридичної відповідальності. У подальшому науковець зазначає, що процесуальний статус сторін адміністративного судочинства, пов'язаного з вирішенням податкових спорів, насамперед, пов'язаний із правосуб'єктністю таких сторін. Права та обов'язки, якими наділена кожна із сторін досить повно викладені в КАС України та дозволяють здійснювати усі

⁷³ Сікорський О.П. Адміністративно-правовий статус Державного департаменту у справах громадянства, імміграції та реєстрації фізичних осіб України: автореф. дис...канд.юрид.наук:12:00:07. Харків, 2011. С.11.

⁷⁴ Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпро, 2020. С.97.

процесуальні дії для захисту своїх прав і законних інтересів. Хоча, у певних випадках, положення які закріплюють зазначені права та обов'язки розташовані хаотично, тобто відсутня їх систематизація. За порушення норм права (адміністративного процесуального) для учасників адміністративного процесу (сторін) у будь-якому випадку настає юридична відповідальність, яка є одним із складових елементів процесуального статусу, але вона переважно направлена на попередження та припинення діянь, що можуть порушити порядок під час розгляду адміністративної справи⁷⁵.

Щодо елементів адміністративного процесуального статусу слід виокремити позицію О. В. Бачуна. Автор зазначає, що елементами процесуального статусу сторін є: а) адміністративна процесуальна правосуб'єктність; б) законний інтерес; в) процесуальні права; г) процесуальні обов'язки⁷⁶. Ми підтримуємо наведену вище позицію та вважаємо, що правовий статус податкового органу, як заявника (в розумінні ст. 283 КАС України), характеризується: правосуб'єктністю, наявністю інтересу, наявністю прав та обов'язків.

Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства прямо залежить від їх законодавчого визначення. Однак, його реалізація пов'язана із використанням активних або пасивних форм виконання функцій сторін та інших учасників судового процесу⁷⁷.

Слушними видаються думки Є. Ю. Романченко про те, що особливості правового статусу кожного суб'єкта адміністративного судочинства виявляються через процесуальні форми його реалізації, що зумовлені різницею в функціональному призначенні кожного суб'єкта у судовому адміністративному

⁷⁵ Цвіра, Д. М. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; Терноп. нац. економ. ун-т. Тернопіль, 2018. С.68.

⁷⁶ Бачун О.В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. С.107.

⁷⁷ Бачун О. В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07. «Адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право». К.: Ін-т. зак-ва ВРУ, 2010. С.2.

процесі, а також виконанням конституційного права на звернення до суду⁷⁸.

У науковій літературі правовий статус податкових органів, як суб'єктів адміністративного процесу, в основному розкриваються як сторони податкового спору або сторони позовного провадження. Якщо виходити з тих законодавчих формулювань, які містяться в КАС України, можна стверджувати, що правовий статус суб'єкта владних повноважень у позовному провадженні та провадженні відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України є ідентичними. Такого попереднього висновку можна дійти, з огляду на те, що ст. 283 КАС України міститься в главі 2 розділу процесуального закону, який встановлює особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ. Необхідно визнати, що правовий статус податкових органів, як сторони податкового спору чи позовного провадження багато в чому збігається з правовим статусом учасника непозовного провадження, проте має певні відмінності, які необхідно розглянути.

Першим елементом правового статусу податкових органів, як заявника в порядку визначеному ст. 283 КАС України, є адміністративно-процесуальна правосуб'єктність.

Суб'єкти владних повноважень в адміністративному процесі мають певний обсяг адміністративно-процесуальної правоздатності та адміністративно-процесуальної дієздатності. Це дозволяє цим суб'єктам набувати та реалізовувати статус сторін, третіх осіб та осіб, яким законом надано право захищати у суді права, свободи та інтереси інших осіб⁷⁹.

Проблеми правосуб'єктності певного державного органу лежать в площині можливості здійснювати певні види діяльності, реалізовувати наділені права та виконувати обов'язки. Фактично, це питання можливості повністю реалізувати власну компетенцію⁸⁰. Органи державної влади, місцевого

⁷⁸ Романченко Є. Ю. Суб'єкти процесуальних функцій в адміністративному судочинстві України. Наше право. 2013. № 13. С. 68.

⁷⁹ Сало А. Б. Співвідповідач у адміністративному процесі (процесуальна співучасть) : дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії : 081 «Право» (галузь знань – 08 «Право»); Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2020. С.110.

⁸⁰ Бердникова Л. В.. Державна податкова служба України як суб'єкт адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2012. С.59.

самоврядування, їхні посадові і службові особи, підприємства, установи, організації мають одночасно адміністративну процесуальну правоздатність та адміністративну процесуальну дієздатність. Суб'єктами адміністративних процесуальних правовідносин вони можуть бути тоді, коли їх діяльність легалізовано в установленому законом порядку, тобто має бути здійснено реєстрацію, за необхідності – отримано ліцензію чи патент, сертифікат відповідності⁸¹.

Слід зазначити, що правосуб'єктність податкового органу як заявника в порядку визначеному ст. 283 КАС України та сторони (позивача) в позовному провадженні не відрізняються. Положеннями ст. 43 КАС України визначено загальне поняття адміністративно-процесуальних дієздатності та правоздатності. Адміністративно-процесуальна правоздатність і дієздатність податкового органу, як суб'єкта звернення в порядку ст. 283 КАС України, виникають з моменту створення податкового органу, а саме з моменту державної реєстрації податкового органу, як юридичної особи в порядку передбаченого законодавством. Обсяг правосуб'єктності податкових органів визначається їх завданнями та повноваженнями, які чітко закріплені в законодавстві України.

Найбільше відмінностей у правовому статусі податкових органів у позовному провадженні та провадженні, відкритому за заявою поданою в порядку визначеному ст. 283 КАС України, пов'язані із обсягом прав та обов'язків. Першою відмінністю в статусі податкових органів у названих вище судових провадженнях є те, що в позовному провадженні податкові органи можуть виступати у статусі як позивача так і відповідача, а у провадженні відкритому за заявою поданою в порядку визначеному ст. 283 КАС України – лише як заявник. Враховуючи зазначене, видається можливим визначити права та обов'язки лише податкового органу як заявника, та порівняти їх із правами та обов'язками податкового органу, як позивача.

У теорії адміністративно-процесуального права всі права, які закріплені в

⁸¹ Завальнюк І.В. Спрощене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид наук : 12.00.07. Одеса, 2017. С.129.

КАС України, поділені на змагальні та диспозитивні. Д. М. Цвіра зазначає, що до диспозитивних процесуальних прав варто зарахувати закріплені в законодавстві умови, які забезпечують сторонам можливість розпоряджатися адміністративно-процесуальними правами, згідно зі своїм власним рішенням. До диспозитивних прав науковець відносить права, що закріплені в ст. 44 (чинна редакція ст. 47) КАС України, а також право звернення до адміністративного суду, оскарження судового рішення, доручення ведення справи представникові. Змагальні права – це законодавчо закріплені можливості обґрунтування своєї позиції в адміністративному судочинстві, за якої сторона автоматично заперечує протилежну позицію. Науковець слушно зазначає, що в основному змагальні права закріплені в ст. 49 (чинна редакція ст. 44) КАС України та інші.⁸² Ми дещо не погоджуємося із термінологічним позначенням другого виду процесуальних прав, з огляду на їх сутнісні характеристики. Серед усіх прав, що закріплені в ст. 44 КАС України, лише декілька, в більшій чи в меншій мірі, стосуються спростування позиції протилежної сторони. На нашу думку, більш термінологічно правильно права, які закріплені в ст. 44 КАС України, буде називати їх загальними.

Загальні права є ідентичними як у позовному, так і провадженні, відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, тому в цій частині правовий статус податкових органів в обидвох цих провадженнях ідентичний. Проте, щодо реалізації загальних прав у провадженні відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, також існують окремі особливості, зокрема обмеження в строках їх реалізації.

Щодо диспозитивних прав, вважаємо за необхідне розглянути їх детальніше. Цікавим питанням є можливість віднесення права на звернення податкового органу із заявою до суду до числа диспозитивних прав, тобто до таких, реалізацію яких орган може здійснювати чи не здійснювати на власний розсуд. Можливості звернення податкового ,органу до суду закріплені в ст. 20

⁸² Цвіра, Д. М. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; Терноп. нац. економ. ун-т. Тернопіль, 2018. С.68.

ПК України, яка має назву «Права контролюючих органів». На наше переконання, не зовсім правильним є вживання терміна «право», щодо певного виду поведінки податкового органу, оскільки термін «право» як мінімум передбачає два альтернативні види поведінки: подати позовну заяву або не подавати заяви. Стаття 5 КАС України передбачає право кожної особи звернутися до адміністративного суду у випадку, якщо така особа вважає, що суб'єктом владних повноважень порушено її права, свободи чи інтереси. Будь-яка особа (фізична чи юридична) наділена диспозитивністю у можливості використання свого права на подання чи не подання позовної заяви до адміністративного суду. Причини відмови в використанні права на звернення до суду можуть бути різні, від економічних до втрати довіри до судової системи та перспективи захистити свої права. Можливість вибору варіанту поведінки будь-якої особи (фізичної чи юридичної) щодо подання позовної заяви до адміністративного суду є цілком виправданим, адже конкретна особа розпоряджається лише своїм індивідуальним інтересом. Податковий орган, звертаючись до суду представляє суспільний інтерес, а відтак, вважаємо не повинен мати можливості відмовитися від подання до адміністративного суду позовної заяви чи заяви у порядку передбаченому в ст. 283 КАС України. Тому, більш правильним слід зазначити, що у випадку виявлення обставин, що можуть свідчити про порушення суб'єктами господарювання (платниками податків) податкового законодавства, податковий орган зобов'язаний звернутися до суду із заявою чи позовною заявою.

Проте, певну диспозитивність вибору поведінки щодо звернення до адміністративного суду, податковий орган все таки має. Йде мова про можливість, на власний розсуд податкового органу, обирати спосіб звернення до адміністративного суду із заявою чи позовною заявою у чітко визначених випадках (ч. 1 ст. 283 КАС України). Зазначену нами тезу неодноразово підтверджував Верховний Суд. Так, у постанові Верховного Суду від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19 висновує, що податковий орган має право та обов'язок звернутися до суду у рамках загального провадження, дотримуючись

загальних строків для подання позовних вимог щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. При цьому, податковий орган, вирішуючи звернутися до адміністративного суду, визначає самостійно порядок такого звернення: чи в загальному порядку, чи відповідно до статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України з метою термінового розгляду. Важливо, що ця інформація повинна бути обов'язково відображена в позовній заяві або заяві⁸³.

У реєстрі судових рішень можна знайти значну кількість ухвал адміністративних судів про відкриття провадження за заявою, яка подана в порядку передбаченому ст. 283 КАС України, в яких зазначається про роз'яснення заявникові (податковому органу) прав, передбачених ст. 47 КАС України, в тому числі права відмовитися від позову, можливість досягнути примирення, зокрема шляхом медіації.

Відмова від адміністративного позову означає, що позивач відмовляється від своїх вимог до відповідача і виражає бажання не продовжувати розгляд справи судом, що призводить до закриття адміністративного провадження. Позивач може повністю чи частково відмовитися від своїх вимог. Причини для відмови можуть бути різними, такими як втрата інтересу до справи, передбачення того, що суд не задовольнить його вимоги, чи добровільне задоволення вимог відповідачем. Позивач не зобов'язаний мотивувати свою відмову від позову, але суд може вирішити з'ясувати ці мотиви, особливо для перевірки, чи відмова не була узята під впливом примусу чи погроз відповідача⁸⁴. Вважаємо, що інститут відмови від позову, може бути застосований до відмови від заяви, поданої в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Цілком можливий випадок, коли на момент розгляду справи відкритої в порядку визначеному ст. 283 КАС України, навіть не зважаючи на надзвичайно скорочені строки розгляду справи, відпала необхідність судового розгляду. У такому

⁸³ Постанова Верховного Суду від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19 <https://verdictum.ligazakon.net/document/90366882>

⁸⁴ Відмова від адміністративного позову та визнання адміністративного позову під час підготовчого провадження <https://legalexpert.in.ua/komkodeks/kas/97-kas/6093-112.html>

випадку податковий орган має право відмовитися від поданої ним заяви, що повністю узгоджується з принципом процесуальної економії. Однак, така відмова повинна бути мотивованою. З викладеного вище, пропонуємо доповнити КАС України розділом непозовне провадження в ст. 291-8 якого зазначити, що податковий та митний орган мають право відмовитися від розгляду справи на будь-якій стадії провадження, за умови, якщо відпали підстави для такого розгляду.

Щодо примирення та медіації, слід зазначити, що вказані правові інститути були предметом дисертаційних досліджень В. В. Сливки⁸⁵ та І. В. Проскуракова⁸⁶, проте, вказані науковці оминули питання застосування інститутів примирення та медіації щодо провадження відкритого за заявою, яка подана в порядку ст. 283 КАС України. Дослідивши наукові праці зазначених вище науковців, а також проаналізувавши норми права, які регулюють правила застосування інституту примирення та медіації в адміністративному судочинстві, ми дійшли висновку, що примирення може застосовуватися тільки в судових провадженнях в яких присутній спір про право та полягає у здійсненні взаємних поступок щодо спору в частині прав та обов'язків. Поняття медіації визначено в Законі України «Про медіацію». Так, медіація – це позасудова добровільна, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються запобігти виникненню або врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів⁸⁷. Тобто, медіація за своєю суттю – це процес врегулювання потенційного або реального конфлікту. Сутність провадження відкритого за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, передбачає безспірність такого судового провадження, а відтак інститут примирення та аналізованого провадження є концептуально несумісними. Тому, застосування інститутів примирення та медіації, в провадженні відкритому за заявою, яка подана в порядку визначеному ст. 283

⁸⁵ Сливка В.В. Примирення сторін в адміністративному судочинстві в умовах євроінтеграції України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2021. 227 с.

⁸⁶ Проскуракова І.В. Процесуальні особливості альтернативного вирішення публічно-правового спору в адміністративному судочинстві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. 300 с.

⁸⁷ Закон України «Про медіацію» Відомості Верховної Ради (ВВР), 2022, № 7, ст.51

КАС України, є неможливими.

Слід зауважити, що в науковій літературі відсутні окремі дослідження щодо обов'язків суб'єкта владних повноважень, як заявника в непозовному провадженні. І. В. Топор визначає обов'язок сторони в адміністративному процесі, як встановлену законом міру належної поведінки, яка спрямована на забезпечення реалізації принципів та досягнення мети адміністративного судочинства при розгляді й вирішенні конкретної справи адміністративної юрисдикції⁸⁸. Хоча науковець і зазначає, що так він розуміє сутність обов'язків сторін позовного провадження в адміністративному судочинстві, проте наведене вище визначення можна цілком застосовувати і до розуміння сутності обов'язків у непозовному провадженні. Перелік обов'язків учасників адміністративного судочинства закріплений в ч. 5 ст. 44 КАС України, які є загальними для усіх учасників адміністративного судочинства, зокрема і контролюючих органів, які подають заяву в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Якщо виходити із широкого розуміння процесуального обов'язку, до спеціальних (властивих лише певній групі судових справ) обов'язків заявника, визначених у ст. 283 КАС України, можна віднести: подачу заяви у визначеній формі, подання заяви лише з чітко передбачених підстав та подання заяви у встановлені строки.

Юридична зацікавленість сторони в адміністративному судочинстві має подвійний характер: матеріально- та процесуально-правовий, проте вона дещо різниться від зацікавленості сторін-приватних осіб. Відмінною рисою є матеріальна зацікавленість сторони – суб'єкта владних повноважень, яка має виключно суспільно-державний характер і полягає у виконанні положень Конституції та нормативно-правових актів України, а також зводиться до захисту публічних інтересів, які вони, здійснюючи правосуб'єктність сторони, представляють в адміністративному суді. Процесуальна зацікавленість сторони - суб'єкта владних повноважень – в адміністративному судочинстві спрямована на ухвалення уповноваженим адміністративним судом такого рішення у справі,

⁸⁸ Топор І. В. Теоретико-правова характеристика процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві : автореф. дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2014. С.15.

яке б забезпечувало здійснення матеріальної зацікавленості суб'єкта владних повноважень⁸⁹. Хоча наведені вище думки були висловлені щодо податкового органу як сторони позовного провадження, їх повністю можна застосувати до провадження, відкритого за заявою, поданою в порядку ст. 283 КАС України. Такого висновку ми дійшли, з огляду на те, що норми процесуального закону, які визначають правила цього виду проваджень, не дозволяють виділити значної кількості відмінностей правового статусу податкових органів у частині заінтересованості. Єдиною відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи, в порівнянні з позовним провадженням.

Наступним елементом адміністративно-процесуального статусу податкових органів є відповідальність. Класично, відповідальність розглядають як обов'язок особи, яка вчинила передбачене правопорушення, за настання негативних наслідків. Так, за невиконання закріплених у КАС України процесуальних обов'язків, може наступати адміністративна відповідальність чи застосовуватися засоби процесуального примусу.

Е. Ф. Демський зазначає, що заходи процесуального примусу в адміністративному процесі в юридичній літературі розглядаються як способи примусового впливу на учасників процесу з метою забезпечення повного, об'єктивного та неупередженого вирішення адміністративних справ, а також підтримання певного порядку під час їх розгляду⁹⁰. Види заходів процесуального примусу та адміністративної відповідальності є спільними для позовного та непозовного проваджень в адміністративному судочинстві. Вважаємо, що застосування таких видів процесуального примусу, як привід та штраф (за окремі види порушень, наприклад п. 4 ч. 1 ст. 149 КАС України), з огляду на скорочені строки розгляду судових справ, а також пряму вказівку закону, що неприбуття учасників справи в засідання не перешкоджає розгляду справи (ч. 3 ст. 268 КАС

⁸⁹ Бердникова Л. В.. Державна податкова служба України як суб'єкт адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2012. С.54.

⁹⁰ Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. С.171.

України, стосується заходу процесуального примусу – привід) не підлягає застосуванню в непозовному провадженні.

Враховуючи наведене вище, правовий статус податкових органів як суб'єктів провадження, відкритого за заявою, поданою в порядку ст. 283 КАС України, характеризується: правосуб'єктністю, наявністю інтересу, відповідальністю, наявністю прав та обов'язків. Правосуб'єктність податкового органу, як заявника в порядку визначеному ст. 283 КАС України та сторони (позивача) в позовному провадженні не відрізняються. Адміністративно-процесуальна правоздатність і дієздатність податкового органу, як суб'єкта звернення в порядку ст. 283 КАС України, виникають з моменту створення податкового органу, а саме з моменту державної реєстрації такого органу як юридичної особи, в порядку передбаченого законодавством. Обсяг правосуб'єктності податкових органів визначається їх завданнями та повноваженнями, які чітко закріплені в законодавстві України.

Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному та позовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи.

Щодо змісту прав (загальних та диспозитивних), відмінність правового статусу податкових органів, між аналізованими нами видами проваджень існує в частині диспозитивних прав. Зокрема, податковий орган, як заявник у порядку визначеному ст. 283 КАС України, може відмовитися від заяви, за умови, якщо підстава звернення до суду відпала. Інститути примирення та медіації не можуть бути застосовані у провадженні відкритому за заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Оскільки, вказані інститути передбачають наявність потенційного або реального спору, в свою чергу непозовне провадження побудоване за принципом безспірності.

Висновки до розділу

1. Включення в КАС України ст. 183-3 (аналог сучасної ст. 283 КАС України) було позитивним явищем, оскільки для платника податків створюються додаткові гарантії захисту та реалізації його прав. Законодавство, яке існувало до цього, визначало, що питання передбачені ст. 183-3 (283) КАС України вирішувалися не в судовому порядку, а за рішенням керівника органу стягнення (податкового органу). Існує декілька позицій щодо правової природи провадження, відкритого за заявою, поданою в порядку ст. 283 КАС України. Зокрема, віднесення його до окремого провадження, деякі науковці називають таке провадження особливим, найчастіше в науковій літературі висловлюється позиція про відмінний від позовного вид провадження. Вважаємо, що провадження, відкрите за заявою в порядку ст. 283 КАС України, слід віднести до окремого виду проваджень, відмінного від позовного. Найбільш вдалою назвою цього виду провадження є непозовне провадження, оскільки в такому виді провадження відсутній «спір про право» (основна ознака, яку законодавець використовує для розмежування звернення податкового органу з позовною заявою або заявою), провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної, процедурою, при конструкції аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія.

2. Правовий статус податкових органів, як суб'єктів провадження відкритого за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, характеризується: правосуб'єктністю, наявністю інтересу, відповідальністю, наявністю прав та обов'язків. Правосуб'єктність податкового органу як заявника в порядку визначеному ст. 283 КАС України та сторони (позивача) в позовному провадженні не відрізняються. Положеннями ст. 43 КАС України визначено загальне поняття адміністративно-процесуальних дієздатності та правоздатності. Адміністративно-процесуальна правоздатність і дієздатність податкового органу, як суб'єкта звернення в порядку ст. 283 КАС України,

виникають з моменту створення податкового органу, а саме з моменту державної реєстрації податкового органу, як юридичної особи, в порядку передбаченому законодавством. Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному та позовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи. Щодо змісту прав, відмінність правового статусу податкових органів у позовному та непозовному провадженнях існує в частині диспозитивних прав.

РОЗДІЛ 2

ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ ТА ЙОГО ОСОБЛИВОСТІ

2.1. Умови відкриття провадження та підстави звернення податкових органів до адміністративного суду із заявою

Відкриття провадження в адміністративній справі є важливою стадією адміністративного судочинства, на якій вирішуються ключові питання адміністративного процесу, зокрема, питання прийнятності позовної заяви чи заяви для розгляду в суді. Перед зверненням особи до суду існують певні обставини, без яких реалізація її права чи повноваження на звернення стає неможливою.

У науковій літературі для опису таких обставин використовуються різні терміни, включаючи "передумови відкриття провадження" та "умови відкриття провадження". Проте, серед науковців не існує однозначної узгодженої позиції щодо виділення одночасно передумов і умов відкриття адміністративного провадження, а також стосовно обставин, які є цими правовими явищами.

Для вирішення цієї термінологічної проблеми та встановлення основи для подальших наукових досліджень у сфері непозовного адміністративного провадження, а також для сприяння уніфікації судової практики, важливо чітко визначити поняття умов відкриття провадження за зверненням податкових органів, а також перелік обставин, які є цими умовами, та їх юридичне значення.

З урахуванням відсутності наукових праць, що розкривають сутність та перелік умов і передумов відкриття адміністративного провадження за зверненням податкових органів, зважаючи на спільність адміністративного позовного та непозовного провадження, дослідження умов та передумов відкриття позовного адміністративного провадження може допомогти заповнити цю наукову прогалину.

Важливо визначити спільні елементи та умови для обох видів провадження, що визначаються одним кодифікованим актом та належать до меж однієї галузі процесуального права. Це дозволить зрозуміти особливості відкриття адміністративного провадження, а також виявити, які аспекти можуть бути спільними для позовного та непозовного провадження.

Дослідження умов відкриття адміністративного провадження в контексті позовного адміністративного судочинства може відзначитися важливістю для вирішення визначених наукових завдань та досягнення мети дисертаційної роботи.

Аналізуючи обставини, що передують відкриттю позовного провадження в адміністративних справах, деякі дослідники використовують терміни "умови" та "передумови" як синоніми, тоді як інші розглядають їх як різні правові явища. Питання про умови відкриття позовного адміністративного провадження зазвичай не є самостійним об'єктом наукового дослідження, але розкривається в рамках загального аналізу відкриття провадження в адміністративних справах. Цей аналіз охоплює характеристики права на звернення до адміністративного суду із позовом, а також особливості виконання цього права та його відповідного процесуального статусу. Розглянемо ці підходи докладніше.

Відповідно до позиції О.М. Нечитайла, перед зверненням учасників публічно-правових відносин до адміністративного суду за захистом слід забезпечити виконання конкретних фактичних і нормативних умов⁹¹.

М. В. Ковалів, М. Т. Гаврильців та І. Б. Стахура підкреслюють, що для ефективного захисту своїх прав та законних інтересів необхідно більше, ніж просто волевиявлення особи, яка стала жертвою порушень. Важливим є також той момент, коли суддя, отримавши позовну заяву, визначає наявність всіх необхідних передумов для пред'явлення адміністративного позову, а також дотримання порядку реалізації цього права⁹².

⁹¹ Адміністративне судочинство України: теорія та практика: монографія / кол. авт.; за заг. ред. О.М. Нечитайла. К.: ВАІТЕ, 2015. С.164-165.

⁹² Ковалів М. В., Гаврильців М. Т., Стахура І. Б. Адміністративне судочинство: навчальний посібник. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2014. С.361.

Т. О. Коломоєць розглядає обставини, які передують відкриттю адміністративного провадження через використання права на звернення до адміністративного суду. Вчений вказує, що особливості реалізації цього права в науці тісно пов'язані з умовами та передумовами, які передують поданню адміністративного позову. В контексті адміністративного судочинства передумовами для цього права визначаються процесуальні обставини (юридичні факти), від яких залежить виникнення самого права на адміністративний позов⁹³.

А. Ю. Осадчий вказує, що можливість особи подавати адміністративний позов як суб'єктивне процесуальне право та його реалізація залежать від ряду процесуально-правових обставин, визначених Кодексом адміністративного судочинства України. Обставини, які визначають наявність самого права на адміністративний позов у особи, вважаються передумовами цього права. Окрім того, реалізація цього права вимагає дотримання визначеного процесуального порядку, пов'язаного з існуванням ряду процесуально-правових обставин, які визначають належний порядок подання адміністративного позову. Ці обставини позначаються як умови реалізації права на адміністративний позов. З метою забезпечення належного порядку реалізації права на адміністративний позов, суддя повинен визначити передумови та умови цього права ще до підготовки до розгляду і під час самого розгляду адміністративної справи⁹⁴.

Р. М. Кихтюк, обставини, які передують відкриттю адміністративного провадження, визначає як умови реалізації процесуального статусу позивача в адміністративному судочинстві⁹⁵.

Для висловлення своєї позиції щодо можливості використання термінів "умови" та "передумови" для позначення одного правового явища, слід звернутися до семантичного тлумачення цих термінів. За Академічним

⁹³ Коломоєць Т. О. Адміністративне право України : підручник. Київ: Істина, 2012. С.9.

⁹⁴ Осадчий А. Ю. Право на звернення з адміністративним позовом. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія» : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Др'юмін (заст. голов. ред.), Ю. П. Алєнін [та ін.] ; відпов. за вип. В. М. Др'юмін; МОН України, НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 403.

⁹⁵ Кихтюк Р.М. Правові засади процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві. Дис. на здобут. наук. ступ. кандид. юрид. наук. Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. Київ, 2019. С.80.

тлумачним словником української мови, термін "умова" має декілька інтерпретацій, які можуть бути використані для нашого аналізу: 1) необхідна обставина, яка робить можливим здійснення, створення, утворення чого-небудь або сприяє чомусь; 2) обставини, особливості реальної дійсності, при яких відбувається або здійснюється що-небудь; 3) сукупність даних, положень, що лежать в основі чого-небудь⁹⁶. Вказаний вище словник, термін «передумова» визначає, як попередню умову існування, виникнення, діяння і т. ін. чого-небудь⁹⁷. Враховуючи наведене та відсутність визначень, які б вказували про тотожність термінів "умови" та "передумови", можна дійти висновку, що із семантичної точки зору це різні терміни. Використання їх для позначення правових явищ може передбачати розгляд різних аспектів чи фаз виникнення та розвитку явища. Такий підхід дозволяє точніше висловлювати та розрізняти різні аспекти у правовому аналізі.

У КАС України відсутнє нормативне визначення понять "передумови" та "умови" реалізації права на звернення до суду з адміністративним позовом. Однак, на практиці ці поняття можуть бути враховані або визначені для забезпечення належного використання правових норм КАС України чи при спробі ініціювати відкриття провадження в адміністративній справі⁹⁸.

Наведемо декілька позицій науковців щодо розуміння сутності передумов та умов відкриття адміністративного провадження.

К. М. Кобилянський, розглядаючи право фізичної особи на судовий захист в адміністративному суді, вказав, що передумовами цього права є обставини процесуального характеру, тобто юридичні факти, від яких залежить або з якими пов'язано виникнення самого права на адміністративний позов. З іншого боку, умови - це також обставини процесуального характеру, що пов'язані з належним здійсненням (реалізацією) суб'єктивного права на

⁹⁶ Академічний тлумачний словник української мови <http://sum.in.ua/>

⁹⁷ Академічний тлумачний словник української мови <http://sum.in.ua/>

⁹⁸ Поворознюк М.І. Адміністративний позов як засіб реалізації прав громадян на судовий захист в публічно-правових відносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. С.112.

адміністративний позов⁹⁹. Отже, згадані терміни використовуються для позначення різних аспектів права на адміністративний позов: передумови вказують на обставини, що передують самому виникненню цього права, тоді як умови стосуються належного його здійснення чи реалізації.

М. І. Поворознюк вважає, що під передумовами права на звернення до суду з адміністративним позовом слід розуміти певні обставини процесуально-правового характеру, які встановлені правовими нормами КАС України. Наявність чи відсутність цих обставин в суб'єкта звернення пов'язана із виникненням права на звернення до суду з адміністративним позовом за судовим захистом порушеного права в переданому на вирішення адміністративного суду у публічно-правовому спорі¹⁰⁰.

В адміністративній процесуальній доктрині розрізняють позитивні та негативні передумови права на пред'явлення адміністративного позову. Позитивні передумови розглядаються як ті обставини, за наявності яких у суб'єкта існує вказане право на пред'явлення адміністративного позову. Негативні передумови, натомість, визначають обставини, відсутність яких закон пов'язує з можливістю пред'явлення адміністративного позову¹⁰¹.

А. Ю. Осадчий відзначає, що право на звернення до адміністративного суду може мати позитивні та негативні передумови. Позитивні передумови – це обставини, за наявності яких у суб'єкта існує вказане право на пред'явлення адміністративного позову. Негативні передумови визначають обставини, відсутність яких дозволяє подати адміністративний позов.

Стосовно конкретного переліку передумов права на адміністративний позов, А. Ю. Осадчий виділяє наступні:

- наявність адміністративної процесуальної правоздатності у сторін;
- віднесення публічно-правового спору до адміністративної юрисдикції;

⁹⁹ Кобилянський К.М. Право фізичної особи на судовий захист в адміністративному суді : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Одеська національна юридична академія. Одеса, 2010. С.11.

¹⁰⁰ Поворознюк М.І. Адміністративний позов як засіб реалізації прав громадян на судовий захист в публічно-правових відносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. С.126.

¹⁰¹ Комзюк А. Т., Бевзенко В. М., Мельник Р. С. Адміністративний процес України: навч. посібник. Київ: Прецедент, 2007. С.270.

- відсутність тотожності сторін, предмету і підстав між адміністративними позовами та рішеннями, що набрали законної сили;
- не настання смерті фізичної особи чи припинення юридичної особи, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва.

Ці передумови можна розглядати як важливі елементи, які визначають право на пред'явлення адміністративного позову та можуть впливати на можливість відкриття адміністративного провадження¹⁰².

В. М. Котенко виділяє суб'єктивні та об'єктивні передумови звернення до адміністративного суду. Серед суб'єктивних передумов наголошує на правоздатності (право особи звертатися до суду) та дієздатності (здатність самостійно реалізовувати свої права). Об'єктивні передумови включають дотримання правил адміністративної юрисдикції та підсудності, процедурного порядку, строків звернення до суду і правил щодо підсудності¹⁰³.

Внаслідок реалізації права на звернення до суду виникає процесуальний результат, який полягає у відкритті провадження у справі та винесенні судового рішення. Отже, для аналізу умов та передумов відкриття провадження можна розглянути погляди науковців, які досліджували основи прийняття ухвали про початок розгляду адміністративних справ. Поділяючи позицію М. І. Труш¹⁰⁴, висловлену в рамках дослідження інституту судового рішення в адміністративному судочинстві, у тому числі і ухвали про відкриття провадження, вважаємо, що можна розділити передумови відкриття провадження на матеріально та процесуально-правові. В підтвердження цієї позиції О. І. Корчинський зауважив, що провадження в адміністративній справі може бути відкрито судом, якщо для цього забезпечено всі необхідні умови,

¹⁰² Осадчий А. Ю. Право на звернення з адміністративним позовом. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»: зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Алєнін [та ін.] ; відпов. за вип. В. М. Дрьомін; МОН України, НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 403-405.

¹⁰³ Котенко В. М. Реалізація права на звернення з адміністративним позовом: передумови та зміст. Форум права. 2009. № 2. С. 208-210.

¹⁰⁴ Труш М. І. Судове рішення в адміністративному процесі : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; Міністерство освіти і науки України, Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2017. С.74.

тобто подана позовна заява відповідає всім процесуальним вимогам чинного процесуального законодавства щодо подання позову¹⁰⁵.

Для вказівки на фактори, що передують відкриттю провадження, вчені часто використовують термін “умови відкриття провадження”. Так, А. Ю. Осадчий стверджує, що особа, яка реалізовує своє право на адміністративний позов, повинна враховувати встановлений процесуальний порядок, що пов'язаний з існуванням певних умов для реалізації цього права. На його думку, аналіз норм КАС України дозволяє визначити такі умови для реалізації права на адміністративний позов:

- дотримання вимог до позовної заяви, оскільки суд розглядає адміністративні справи лише на підставі такої заяви відповідно до принципу диспозитивності;
- наявність адміністративної процесуальної дієздатності у особи, яка подає позов;
- наявність повноважень для представлення інтересів у справі, якщо позовна заява подається через представника;
- відсутність аналогічної справи між тими самими сторонами, на той самий предмет і з тими самими підставами в адміністративному суді;
- підсудність справи конкретному адміністративному суду;
- подання суб'єктом владних повноважень позовної заяви із вимогою щодо стягнення грошових коштів, що базується на рішенні суб'єкта владних повноважень, після завершення місячного строку (наукова стаття була опублікована під час чинності попередньої редакції КАС України)¹⁰⁶.

С. А. Гебеш стверджує, що для ініціації розгляду спору в адміністративному суді необхідно дотримання двох умов: 1) існування публічно-

¹⁰⁵ Корчинський О. І. Правові засади організації адміністративного судочинства в Україні : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; Міністерство освіти і науки України, Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2019. С.89.

¹⁰⁶ Осадчий А. Ю. Право на звернення з адміністративним позовом. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія» : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Алєнін [та ін.] ; відпов. за вип. В. М. Дрьомін; МОН України, НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 405-407.

правових відносин; 2) факту порушення прав позивача у зазначених відносинах. Він визнає обов'язковість цих критеріїв для відкриття справи¹⁰⁷. Ми розглядаємо такий підхід до умов відкриття провадження в адміністративній справі як надто спрощений та неповний. Крім того, на нашу думку, включення "факту порушення прав позивача" до умов відкриття адміністративного провадження може бути недостатньо обґрунтованим, оскільки цей "факт" часто може визначатися лише як хибна думка позивача, а іноді як свідоме подання позовної заяви, не ґрунтуючись на порушенні будь-яких прав позивача. Крім того, існує значна категорія адміністративних справ, в яких позивач чи заявник звертається до суду для виконання своїх повноважень. Пропонуємо закріпити перелік цих повноважень у статті 291-1 КАС України.

На думку І. В. Топор, умовами реалізації процесуального статусу позивача в адміністративному судочинстві є наступні: 1) особисте волевиявлення, яке полягає у здійсненні вольових дій, які регламентовані законодавством; 2) наявність права на адміністративний позов; 3) винесення адміністративним судом ухвали щодо відкриття провадження у справі¹⁰⁸. Щодо наведеної вище позиції погоджуємося із думками Р. М. Кихтюка. Автор зазначає, що наведені вище умови визначені досить широко. Зокрема, право на адміністративний позов виникає у суб'єкта у випадку наявності адміністративної процесуальної правосуб'єктності, права на пред'явлення позову до суду. Не досить зрозумілим є і те, якого характеру має бути особисте волевиявлення¹⁰⁹.

Р. М. Кихтюк розрізняє умови реалізації процесуального статусу позивача в адміністративному судочинстві на основні та факультативні в залежності від їх значущості. Основні умови безпосередньо впливають на можливість позивача взяти участь у процесі в адміністративному суді.

¹⁰⁷ Гебеш С.А. Етапи відкриття провадження в адміністративній справі. Прикарпатський юридичний вісник. 2020. № 6. С. 73.

¹⁰⁸ Топор І. В. Теоретико-правова характеристика процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2014. С.11.

¹⁰⁹ Кихтюк Р.М. Правові засади процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві. Дис. на здобут. наук. ступ. кандид. юрид. наук. Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. Київ, 2019. С.98.

Факультативні умови обов'язкові для певного кола позивачів у цьому судочинстві. Автор зазначає, що ключовою умовою реалізації процесуального статусу позивача в адміністративному судочинстві є наявність адміністративної процесуальної правосуб'єктності. До інших основних умов вчений відносить дотримання правил юрисдикції, строків подання заяв, виконання вимог щодо змісту та винесення ухвали про відкриття.

До факультативних умов реалізації процесуального статусу позивача в адміністративному судочинстві слід віднести наступні:

- відповідність правилам об'єднання позовних вимог;
- подання позовної заяви повноважною особою, у разі її подання через представника;
- наявність підстав для звернення прокурора до суду в інтересах держави або для пред'явлення вимог до суду особою, якій законом надано право виступати в інтересах іншої особи.

Здійснення заходів досудового врегулювання спору в тих випадках, коли закон встановлює обов'язковість такого врегулювання, або якщо минув строк, визначений законом для звернення позивача з позовом, і не вжито заходів досудового вирішення спору¹¹⁰.

З урахуванням вищевказаного стає очевидним, що серед науковців відсутнє загальне розуміння того, що становить передумови та умови відкриття судового провадження. З нашого погляду, важливо використовувати терміни "передумови" та "умови" у контексті відкриття провадження в судах, оскільки ці терміни вказують на різні правові аспекти. З наданої інформації зрозуміло, що певні обставини відкриття адміністративного провадження одні дослідники розглядають як передумови, тоді як інші вважають їх умовами відкриття адміністративного провадження, такими як, наприклад, наявність адміністративної правосуб'єктності.

¹¹⁰ Кихтюк Р.М. Правові засади процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві. Дис. на здобут. наук. ступ. кандид. юрид. наук. Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. Київ, 2019. С.107-109.

Ми погоджуємося із висловлюванням А. Ю. Осадчого, який стверджує, що для виникнення адміністративного процесу необхідно, щоб у особи було право на адміністративний позов, а також вона повинна дотримуватися встановленого процедурного порядку для реалізації цього права. Визначення передумов та умов для права на адміністративний позов залишається завданням судді при розгляді питання про відкриття провадження у справі. Якщо ці обставини присутні, і, крім того, дотримуються строків для звернення до адміністративного суду, або причини пропуску строку визнаються важливими, суддя розпочинає адміністративне провадження. Відсутність передумов для права на адміністративний позов свідчить про відсутність у особи такого права. Звернення до суду без хоча б однієї передумови не може призвести до судового розгляду публічно-правового спору¹¹¹. Слушну думку висловлює О. М. Нечитайло, що замало лише виявити й проаналізувати передумови захисту в адміністративному процесі прав, свобод, інтересів учасників адміністративно-правових відносин. Ці передумови також слід оцінювати у сукупності; відсутність принаймні однієї з передумов унеможлиблює захист в адміністративному процесі суб'єктивних прав, свобод, інтересів¹¹².

Стаття 170 КАС України встановлює, що особа не може знову звертатися до адміністративного суду із схожим адміністративним позовом стосовно того ж самого предмета і підстав до того самого відповідача, щодо якого вже було ухвалено рішення про відмову у відкритті провадження. Ця особливість є ключовою для розуміння передумов та умов належної реалізації права особи на судовий захист порушеного права.

На відміну від передумов, де відсутність хоча б однієї з них може бути результатом постановлення ухвали про відмову у відкритті провадження, невиконання умов звернення з адміністративним позовом спричиняє інші

¹¹¹ Осадчий А. Ю. Право на звернення з адміністративним позовом. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»: зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.]; відпов. за вип. В. М. Дрьомін; МОН України, НУ ОЮА. Одеса: Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 407.

¹¹² Адміністративне судочинство України: теорія та практика: монографія / кол. авт.; за заг. ред. О.М. Нечитайла. К.: ВАІТЕ, 2015. С.172.

наслідки. Ці наслідки включають: залишення позовної заяви без руху; повернення позовної заяви; залишення позову без розгляду після відкриття провадження у справі.

Досліджуючи правові засади організації адміністративного судочинства, В. Б. Пчелін зазначив, що виникнення стадій, як власне й їх подальший розвиток, цілком залежать від волевиявлення осіб¹¹³. Такий висновок є слушним та актуальним у контексті нашого дослідження, адже навіть за наявності усіх інших критеріїв умов та передумов, відкриття провадження не буде можливим за відсутності активних, вольових дій з боку суб'єкта звернення до суду.

На нашу думку, передумовами для відкриття адміністративного провадження можна вважати обставини, які утворюють можливість звернення до адміністративного суду, такі як: волевиявлення про намір звернутися до суду, наявність адміністративної правосуб'єктності, віднесення справи до юрисдикції адміністративного суду, відсутність рішення суду у схожій справі та відсутність аналогічної справи, що розглядається в суді.

Щодо умов відкриття адміністративного провадження, ми вважаємо, що це фактори, які можуть впливати на відкриття конкретного адміністративного провадження. До умов відкриття адміністративного провадження слід віднести: відповідність вимогам щодо форми та змісту позовної заяви чи заяви, яка подається до суду; відсутність підстав для повернення позовної заяви (за винятком тих, що ми віднесли до передумов відкриття); відсутність підстав для залишення заяви без руху; звернення протягом строків, визначених відповідними законами.

Враховуючи викладене вище, ми приходимо до висновку, що передумови для відкриття позовного та непозовного адміністративних проваджень є ідентичними. Аналізуючи положення статті 283 КАС України, ми визначаємо умови для відкриття непозовного провадження, серед яких важливими є: правомірне звернення до суду за допомогою заяви, яке може бути виконано лише

¹¹³ Пчелін В. Б. Організація адміністративного судочинства України: правові засади : монографія Харків, 2017. С.194.

податковими або митними органами; подання заяви щодо чітко визначених категорій справ; відповідність оформлення заяви вимогам, визначеним у статті 283 КАС України; відсутність спору щодо права; відсутність ухвали про відмову у відкритті провадження за заявою податкових чи митних органів.

Виділення умов та передумов для відкриття провадження в адміністративному судочинстві має практичне значення. Відсутність хоча б однієї передумови є повною перешкодою для відкриття провадження у справі. У той час як відсутність декількох умов відкриття адміністративного провадження в конкретній справі, при усуненні недоліків, дає можливість звернутися до суду повторно із аналогічною заявою, після чого провадження може бути відкритим¹¹⁴.

Порівнюючи передумови та умови відкриття провадження за заявою податкових органів, слід відзначити, що передумови слугують сукупністю обставин, які створюють гіпотетичну можливість відкриття адміністративного провадження внаслідок звернення суб'єкта. Умови відкриття провадження, навпаки, визначають наявність конкретних обставин, що дозволяють відкрити провадження в певній справі.

Передумови відкриття провадження в позовному та непозовному провадженнях взагалі є спільними, тоді як умови визначаються положеннями статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Вони стосуються наявності відповідного суб'єкта звернення, дотримання процесуальних вимог та відсутності спору про право. Розглянемо умови відкриття провадження більш детально.

1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків.

Процедура зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків визначена в ПК України. Повноваження, які окреслюють можливість звернення контролюючого органу до адміністративного

¹¹⁴ Гінда О.М. Передумови та умови відкриття провадження за зверненням податкових органів. Науково-практичний журнал «Адміністративне право і процес». Київ. 2022. № 3 (38). С. 55.

суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків закріплені в п. 20.1.31 та п. 20.1.32 ст. 20 ПК України¹¹⁵. З першого погляду ці повноваження закріплюють один і той же інститут «зупинення видаткових операцій» при наявності різних обставин, проте між ними є певні відмінності. До таких відмінностей слід віднести: 1) в п. 20.1.31 ст. 20 ПК України зазначається, що видаткові операції можуть бути зупинені на рахунках платника податків у банках та інших фінансових установах, а в п. 20.1.32 ПК України зазначено, що видаткові операції на «цінності», що знаходяться в банку; 2) в п. 20.1.32 ст. 20 ПК України зазначається, що зупинення видаткових операцій стосується цінних паперів та/або коштів та інших цінностей такого платника податків, однак у п. 20.1.31 ст. 20 ПК України уточнення щодо видів майнових цінностей операції з якими можуть бути зупинені видаткові операції не зазначено; 3) в п. 20.1.32 ст. 20 ПК України уточнено спосіб зупинення видаткових операцій на рахунку платника податку – «шляхом накладення арешту», а в п. 20.1.31 ст. 20 ПК України, зазначено лише про можливість зупинення видаткових операцій, без уточнення щодо способу такого зупинення; 4) обставини за наявності яких можуть бути зупинені видаткові операції платника податків, в п. 20.1.31 ПК України йдеться про можливість зупинення видаткових операцій при недопущенні посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень, а в п. 20.1.32 ПК України – якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених ПК України та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого¹¹⁶.

Стаття 89 ПК України уточнює положення п. 20.1.31 ст. 20 ПК України та визначає, що у разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або

¹¹⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹¹⁶ Гінда О.М. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках (електронних гаманцях) платника податків. Global Society in Formation of New Security System and World Order: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, July 27-28, 2023. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, P.111.

не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу¹¹⁷. Наслідком складення наведеного вище акту є можливість звернення податкового органу до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків.

Про можливість зупинення видаткових операцій платника податків також закріплено в ст. 91 ПК України. У вказаній статті визначено, що у разі, якщо платник податків, який має податковий борг, перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених ПК України, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень у порядку та за формою, що встановлюються центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику¹¹⁸. Наслідком складення акта є можливість звернення податкового органу до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків.

Як зазначалося вище, в п. 20.1.32 ст. 20 ПК України, зупинення видаткових коштів на рахунку платника податків можливе шляхом накладення арешту. Порядок накладення арешту на кошти платника податків визначено в ст. 94 ПК України. В ч. 6 ст. 94 ПК України, зазначено, що керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у пункті 94.2 цієї статті, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

У ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність», зазначається, що зупинення видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється в разі накладення арешту¹¹⁹.

¹¹⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹¹⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

¹¹⁹ Про банки і банківську діяльність: Закон України від 7 грудня 2000 року № 2121-III <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

Враховуючи наведені вище відмінності в нормативному регулюванні в середині одного правового інституту, а також його схожість із адміністративним арештом, з метою всебічного дослідження та висловлення своєї позиції необхідно звернутися до наукової літератури.

Щодо визначення правової суті зупинення видаткових операцій вважаємо за необхідне звернутися до наукових праць Д. П. Дорошенка. Науковець вказує, що зупинення видаткових операцій є заходом податково-правового примусу, який має стимулюючий характер. Цей захід не спрямований безпосередньо на стягнення податкового боргу, а замість цього спрямований на підтримку платника податків у виконанні контролюючими органами їх повноважень із застосування інших засобів примусу. Іншими словами, коли платник податків створює перешкоди в реалізації законних повноважень контролюючих органів, можуть застосовуватися стимулюючі заходи податкового примусу для того, щоб спонукати його усунути ці перешкоди. Ці заходи можуть використовуватися в момент створення платником податків перешкод для контролюючих органів і спрямовані на запобігання таким перешкодам чи їх припинення. Такі стимулюючі заходи податкового примусу аналогічні заходам забезпечення позову в цивільному процесі, оскільки обидва види заходів спрямовані на уникнення чи запобігання можливим перешкодам під час виконання контролюючими органами їхніх повноважень зі стягнення податкового боргу¹²⁰. Ми повністю погоджуємося із наведеним вище визначенням правової природи зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків. Дійсно зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків є стимулюючим заходом податково-правового примусу, оскільки зупинення видаткових операцій фактично здійснює функцію забезпечення виконання платником податків певних чітко визначених обов'язків, та саме по собі не призводить до задоволення публічного інтересу.

Щодо співвідношення описаних вище обставин зупинення видаткових

¹²⁰ Дорошенко Д. П. Зупинення видаткових операцій як специфічний захід податкового примусу. Право і суспільство. 2017. № 6. Т. 2. С. 124–127

операцій на рахунках платника податків та арешту грошових коштів на рахунках існують дві протилежні позиції, при чому одна є переважаючою в науковій літературі, а інша – в судовій практиці.

Д. П. Дорошенко зазначає, що зупинення видаткових операцій є специфічним і відмінним від арешту заходом податкового примусу¹²¹. Проте, науковець не аргументує своєї позиції в аналізованій науковій публікації.

Н. Я. Якимчук зазначає, що в п. 2 ст. 94 ПК України чітко зазначено обставини (юридичні факти), за яких може бути застосовано адміністративний арешт майна платника податків, а отже, в разі з'ясування відсутності такого майна, може бути застосовано арешт коштів платника податків на рахунках, також, лише за вказаних обставин. Арешт коштів на рахунку захід хоча й схожий, але принципово відмінний (як за змістом, так і за підставами і процедурою застосування) від такого примусового заходу як зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, який реалізується «шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім, операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу)» (п. 20.1.32 ст. 20 ПК України). Далі науковець зазначила, що в КАС України в статті 183-3 (283), яка присвячена особливостям провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів (контролюючих органів), йдеться лише про «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків та підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків». А, отже, звернення органів доходів і зборів (контролюючих органів) щодо застосування арешту коштів на рахунках платника податків здійснюється в загальному порядку. Щоправда, часто органи доходів і зборів (контролюючі органи) звертаються до хитрощів і подають позовну заяву щодо застосування зупинення коштів на рахунках

¹²¹ Дорошенко Д. П. Зупинення видаткових операцій як специфічний захід податкового примусу. Право і суспільство. 2017. № 6. Т. 2. С. 124–127

платників податків у формі арешту коштів на рахунках, тим самим користуючись спрощеною процедурою¹²².

У рішеннях Верховного Суду використовується інша позиція щодо співвідношення наведених вище термінів. Так, у постанові Верховного Суду від 14 квітня 2020 року в справі № 803/3853/15 зазначається, що вжиті у Податковому кодексі України поняття «арешт коштів» та «зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків» за цілями регулювання податкових правовідносин є тотожними. Отже, арешт коштів відповідача відбувся за вказаним судовим рішенням і діє на період зупинення видаткових операцій – до складання акту опису майна платників податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано в податкову заставу, або погашення податкового боргу в повному обсязі¹²³. Аналогічна правова позиція щодо співвідношення поняття «арешт коштів на рахунках» та «зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків» висловлена в значній кількості постанов Верховного Суду, зокрема у постановах від 27.08.2019 у справі № 520/11050/18¹²⁴, від 27.08.2019 у справі № 520/9866/18¹²⁵, від 18.04.2019 у справі № 820/2522/17¹²⁶, від 12.11.2019 у справі № 813/8587/14¹²⁷.

У постанові Верховного Суду від 14 квітня 2020 року у справі № 803/3853/15 також зазначено, що зупинити видаткові операції з підстав, передбачених ПК України, можна не інакше, як шляхом накладення арешту на кошти, що знаходяться на рахунках платника податків. За таких обставин

¹²² Якимчук Н.Я. Арешт коштів на рахунках платників податків, які мають податковий борг, як захід забезпечення погашення податкового боргу. Сучасні виклики українського права у контексті європейської інтеграції Бюлетень №2 (2) травень 2016 р http://zdr.knu.ua/images/libraryfiles/B_RMV_05_2016_Yakymchuk_N._Y..pdf

¹²³ Постанова 14 квітня 2020 року справа №803/3853/15 <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88832236>

¹²⁴ Постанова Верховного Суду від 27.08.2019 у справі №520/11050/18 <https://opendatabot.ua/court/83986050-599efdca7a4902dd375debd0065f4bdd>

¹²⁵ Постанова Верховного Суду від 27.08.2019 у справі №520/9866/18 <https://opendatabot.ua/court/83985489-300cf453eb28e242175a9508e7536b75>

¹²⁶ Постанова Верховного Суду від 18.04.2019 у справі № 820/2522/17 <https://opendatabot.ua/court/81366887-cc3bb91bc1d2b133891f5ecb41562154>

¹²⁷ Постанова Верховного Суду від 12.11.2019 у справі №813/8587/14 <https://opendatabot.ua/court/85803857-0241804a91af4f6f9206fd6f774d67b3>

повноваження податкових органів щодо звернення до суду з вимогами як про накладення арешту на кошти платника податків (п. 20.1.33 с. 20, п. 94.6.2 ст. 94 ПК України), так і про зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків (зокрема, передбачені нормами п.п. 20.1.31, 20.1.32 ст. 20, п. 89.4 ст. 89 ПК України), варто розуміти як право на звернення з вимогою про накладення адміністративного арешту на кошти платника податків, що перебувають на його рахунках у банку¹²⁸.

У постанові від 21 квітня 2021 року у справі № 820/1895/17 Верховний Суд зазначив, що суди попередніх інстанцій зробили помилковий висновок про відсутність у контролюючого органу повноважень на звернення до суду з позовом про накладення арешту на кошти відповідача у вигляді зупинення видаткових операцій на його банківських рахунках. Судами не було встановлено обставин у справі, на які позивач посилається як на підставу застосування адміністративного арешту активів відповідача у вигляді зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків – не допуск працівників контролюючого органу до проведення перевірки¹²⁹.

Однаково важливою є обмеження суми арешту, яка не може перевищувати загальну суму податкового боргу, щодо якого існує право на стягнення у державного податкового органу на момент ухвалення судового рішення про застосування адміністративного арешту. Іншими словами, адміністративний арешт може бути застосований лише до тих коштів, які є необхідними для виконання конкретних зобов'язань платника податків, зокрема, щодо розрахунку податкового боргу¹³⁰.

Слушну думку висловлює Д. В. Пудрик, що аналіз ПК України дозволив виявити певні неузгодженості. У статті 20 «Права контролюючих органів», статті 89 «Виникнення права податкової застави», статті 91 «Податковий керуючий»

¹²⁸ Постанова 14 квітня 2020 року справа № 803/3853/15 <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88832236>

¹²⁹ Постанова Верховного Суду від 21 квітня 2021 року у справі № 820/1895/17 <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/96424722>

¹³⁰ Постанова Верховного Суду від 06 лютого 2020 у справі № 826/8691/16 <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/36671>

ПК України згадується про спосіб забезпечення – зупинення видаткових операцій на рахунках у банках, який, на перший погляд, не є тотожним адміністративному арешту або арешту коштів на рахунках (що здійснюється згідно з порядком, визначеним ст. 94 ПК України). Проте, щодо цього способу забезпечення актуальним є таке застереження: у ПК України нечітко визначена процедура його застосування та відсутнє узгодження норм ПК України й норм Закону України «Про банки та банківську діяльність», у ст. 59 якого передбачено підстави та порядок арешту, стягнення й зупинення операцій на рахунках. Як наслідок, у Листі Вищого адміністративного суду України «Щодо застосування адміністративного арешту коштів» від 29 квітня 2013 року № 642/12/13-13 вказується, що аналіз норм ПК України, а також чинного законодавства, яке регулює банківську діяльність і порядок здійснення безготівкових розрахунків, дає підстави для висновку про тотожність понять «арешт коштів» та «зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків для цілей регулювання податкових правовідносин». Застосування будь-якого адміністративного арешту, незалежно від предмета такого арешту, врегульоване нормами статті 94 ПК України. Також, науковець звертає увагу, на неможливість застосування зупинення видаткових операцій на рахунках у банках як самостійного способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків зі сплати податків, відмінного від накладення арешту на кошти на рахунках у банках, що обслуговують платника податків¹³¹.

Позиція О. В. Тильчик, яку слід підтримати, вказує на те, що статтею 94 ПК України передбачено адміністративний арешт як винятковий засіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків, і це застосовується лише за певних визначених законом підстав. У той час як перелік цих підстав є вичерпним, саме зупинення видаткових операцій на рахунках не визначено у зазначеній статті. Додатково, важливо зауважити різницю у процедурах застосування адміністративного арешту коштів і зупинення видаткових операцій

¹³¹ Пудрик Д.В. До питання нормативного визначення терміна арешт у діяльності Державної фіскальної служби України. Актуальні проблеми держави і права. 2016. № 77. С.167-172.

на рахунках. Статтею 91 ПК України передбачено, що зупинення видаткових операцій на рахунках може бути достроково скасоване за рішенням податкового керуючого або суду. З іншого боку, стосовно арешту коштів, стаття 94 ПК України вказує, що звільнення коштів з-під арешту здійснюється банком чи іншою фінансовою установою за рішенням суду. Крім того, у статті 91 ПК України встановлено, що строк, на який може бути застосоване зупинення операцій на рахунках, обмежений двома місяцями. Такі обмеження щодо адміністративного арешту коштів на рахунках відсутні¹³².

О. М. Тимченко та Є. С. Осадчий, зазначають, що звернення до суду, яке має передувати зупиненню видаткових операцій суттєво знижує дієвість цього засобу впливу на поведінку платника. По-перше, часові рамки, в яких суд має прийняти рішення, ПК України не встановлені. Отже, отримання рішення суду з цього питання може затягнутися. По-друге, суд може не дати дозволу на зупинення видаткових операцій. Науковці пропонують, для забезпечення дієвості блокування рахунків, як засобу забезпечення погашення податкового боргу, необхідно надати право податковим органам застосовувати блокування рахунків боржників, що підпадають під відповідні сегменти залежно від тривалості і величини податкового боргу, без попереднього звернення до суду. Звісно, платники повинні мати право оскаржити дії контролюючого органу в суді¹³³.

Враховуючи наведене вище, ми дійшли висновку, що між нормативно-правовими актами, які регулюють процедуру застосування зупинення видаткових операцій платника податків, існують неузгодженості. З метою їх усунення в судовій практиці склалася ситуація, що в порядку, який визначено ст. 283 КАС України, розглядаються справи, які б не мали розглядатись за цією статтею. Мова йде про те, що в ст. 283 КАС України чітко зазначено категорію справ, а саме «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках

¹³² Тильчик О.В. Правове регулювання способів та процедур забезпечення виконання податкового обов'язку: сучасний стан. Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. 2015. № 2. С. 123–131.

¹³³ Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність впровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. Ефективна економіка. 2020. № 8. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8086>

платника податків», а не «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків шляхом накладення арешту». Проте, у випадку звернення до суду із заявою в якій зазначено вимогу в першому формулюванні, її виконати буде неможливо, оскільки це суперечитиме Закону України «Про банки і банківську діяльність». Також, у ПК України щодо формулювання обставин, за наявності яких може бути застосовано зупинення видаткових операцій платника податків та арешт коштів на рахунку платника податків та порядку застосування наведених заходів, існують прогалини та суперечності. З метою усунення недоліків правового регулювання інституту зупинення видаткових операцій платника податків та арешту коштів на рахунках платника податків, необхідно внести деякі зміни в законодавство, наші пропозиції щодо цього висловлені в 3 розділі цієї дисертаційної роботи.

2) Підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Інститут адміністративного арешту майна платників податків, застосування якого передбачено положеннями ст. 94 ПК України, має неабияке значення для забезпечення дієвої реалізації публічного інтересу. Непоодинокими сьогодні є прояви девіантної поведінки з боку платників податків, які виражаються в порушенні приписів чинного податкового законодавства¹³⁴. Чинне законодавство України не дає визначення поняття адміністративного арешту, обмежуючись лише зазначенням, що арешт є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом¹³⁵. Враховуючи сказане, вважаємо за необхідне звернутися до наукової літератури.

¹³⁴ Браславський Р. Принцип пропорційності та принцип заборони свавілля під час застосування адміністративного арешту майна платників податків. JURNALUL JURIDIC NAȚIONAL: TEORIE ȘI PRACTICĂ. 2017. № 2. С. 45.

¹³⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

М.П. Кучерявенко, визначаючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків, називає серед них такі, як податкова застава, пеня і адміністративний арешт майна платника податків¹³⁶.

С. П. Позняков вивчає адміністративний арешт майна як засіб, який служить не лише для гарантування виплати податкового боргу громадян (недоїмки), але й як ефективний інструмент для запобігання та припинення адміністративних і фінансових порушень, пов'язаних із невиконанням податкових зобов'язань. Це також включає в себе боротьбу з тіньовими аспектами інколи невідповідної поведінки податкових боржників¹³⁷.

В. В. Кириченко вказує, що сутність адміністративного арешту активів полягає у забороні платнику податків здійснювати будь-які операції щодо своїх активів, які підпадають під арешт, за винятком заходів з їх захисту, збереження та забезпечення належного функціонального та якісного стану. Важливою рисою адміністративного арешту активів є тимчасове обмеження права власності платника податків. Це тимчасове обмеження вважається законним у рамках загальних правил реалізації права власності, оскільки відповідно до частини 7 статті 319 Цивільного кодексу України обмеження діяльності власника можливе лише у 180 випадках та в порядку, визначеному законом¹³⁸.

Р. В. Стецко стверджує, що адміністративний арешт є формою обмеження прав платника податків, що передбачає введення системи обов'язків, що тимчасово обмежують його можливість розпорядження власністю. Це здійснюється з метою запобігання неналежній поведінці платників податків і забезпечення виконання ними своїх обов'язків, визначених законом¹³⁹.

Адміністративний арешт – засіб забезпечення виконання недобросовісним платником його податкових обов'язків, що полягає у забороні

¹³⁶ Податкове право. навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін. / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ: Юріком Інтер, 2003. 400 с.

¹³⁷ Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2006. С.120.

¹³⁸ Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Вероніка Володимирівна Кириченко. Ірпінь, 2005. С.184.

¹³⁹ Стецко Р.В. Адміністративний арешт майна в системі способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07. К., 2013. С.130.

вчиняти платнику будь-які дії щодо власного майна та коштів на які розповсюджується адміністративний арешт. 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 податків¹⁴⁰.

Р. Брацлавський слушно зауважує, що за своїм змістом інститут адміністративного арешту майна платників податків є механізмом обмеження майнових правомочностей зобов'язаного учасника податкових відносин, що напряму зачіпає його приватний інтерес. У відносинах, які пов'язані із обмеженням правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження майном, важливим є забезпечення балансу приватного та публічного інтересу¹⁴¹.

Враховуючи наведене вважаємо, що адміністративний арешт слід розуміти як процесуальний примус, який застосовується у податкових правовідносинах до платників податків, за наявності виключних обставин визначених законом, за рішенням керівника контролюючих органів, обґрунтованість якого перевіряється судом, а його застосування спричиняє обмеження (повні чи часткові) щодо розпорядження та користування цим майном платниками податків¹⁴².

Види адміністративного арешту можна виділити за декількома критеріями, а саме: 1) за ступенем обмеження правомочностей власника (повний та умовний); 2) за об'єктом на який накладається арешт (майна та грошових коштів); 3) за сутністю обставин за наявності яких накладається адміністративний арешт: а) адміністративний арешт майна, пов'язаний з наявністю у платника податків податкового боргу; б) адміністративний арешт майна, не пов'язаний з наявністю у платника податків податкового боргу. Деякі

¹⁴⁰ Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект). дис. на здобуття наук. Ступеня док. юрид. наук : спец. 12.00.07. Запоріжжя. 2021. С.325.

¹⁴¹ Брацлавський Р. Принцип пропорційності та принцип заборони свавілля під час застосування адміністративного арешту майна платників податків. JURNALUL JURIDIC NAȚIONAL: TEORIE ȘI PRACTICĂ. 2017. № 2.С. 45.

¹⁴² Гінда О.М. Проведення в адміністративних справах щодо арешту майна платника податків. Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи: матеріали XX Міжнародної студентсько-аспірантської наукової конференції (22-23 квітня 2021 року). Львів. 2021. С. 127.

з наведених вище класифікацій видів адміністративного арешту мають правове значення, інші мають лише наукове значення.

В. А. Ільяшенко розрізняє два види адміністративного арешту активів: повний і умовний. Згідно з її думкою, повний арешт передбачає абсолютну заборону на реалізацію прав розпорядження та користування активами, можливо навіть їх вилучення. У випадку умовного арешту платник повинен отримати попередній дозвіл керівника податкового органу на здійснення операцій з активами, що надається на підставі висновку податкового керуючого¹⁴³. Вказаний підхід закріплений в ПК України.

А. О. Беспалова вказує на відсутність чітких підстав застосування повного та умовного адміністративного арешту в законодавстві. Це, на її думку, може свідчити про можливість самостійного визначення контролюючими органами випадків застосування конкретного виду арешту в залежності від обставин податкових відносин. Здавалося б, законодавець не закріпив жорсткі рамки для визначення підстав, дозволяючи контролюючим органам враховувати умови кожного конкретного випадку.¹⁴⁴ Ми не повністю погоджуємося з наведеною вище позицією науковця в тому, що при виборі виду арешту повного чи умовного слід виходити з кожного конкретного випадку, оскільки це суперечить принципу правової визначеності та інтересам платника податків. А. В. Сліденко, досліджуючи законні інтереси платників податків під час застосування заходів податкового примусу, зазначив, що законодавством не проведено розмежування підстав для застосування умовного чи повного арешту. Зважаючи на це, інтерес платника міститься у першочерговості застосування умовного арешту майна перед повним арештом¹⁴⁵.

Чинне законодавство відзначає різницю між порядком накладення адміністративного арешту на майно платника податків, відмінним від коштів та

¹⁴³ Ільяшенко В. А. Причины виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні. Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Серія 1 : Економіка. 2013. Вип. 2. С. 35.

¹⁴⁴ Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. :12.00.07. Одеса, 2015. С.180.

¹⁴⁵ Сліденко А. В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. 2018. Т. 29(68), № 3. С. 94.

арешту коштів на його рахунках. При цьому підстави для застосування обох видів арешту визначені тією ж самою статтею 94 ПК України. Однак, процедура застосування їх різна. Арешт майна (не коштів) здійснюється на підставі наказу керівника податкового органу. У разі, якщо суд протягом 96 годин не підтвердить обґрунтованість арешту, адміністративний арешт майна автоматично припиняється, незалежно від причин, з яких рішення суду не було прийнято. Арешт коштів на рахунку платника, хоча він є частиною загального арешту майна, здійснюється виключно на підставі рішення суду, після того як податковий орган звернувся із відповідним запитом до суду¹⁴⁶. Жодного рішення податковий орган в такому разі не приймає. Отже, компетенція щодо накладення арешту майна належить податковому органу, але така компетенція не поширюється на арешт коштів платника податку, який накладається за рішенням лише суду на підставі звернення податкового органу.

Варто зазначити, що провадження з розгляду питання щодо накладення арешту на майно та арешту коштів є відмінними. Розгляд питання щодо підтвердження арешту майна платника податків може відбуватися в спрощеному порядку згідно із ст. 283 КАС України. Арешт коштів платника податків може здійснюватися лише за умови подання позовної заяви контролюючим органом та лише в порядку позовного провадження.

Керівник контролюючого органу або його заступник, за наявності однієї з підстав визначені п. 94.2 ст. 94 ПК України, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається: платнику податків з вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна; іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, з вимогою тимчасово зупинити його відчуження.¹⁴⁷

Серед вітчизняних науковців існує думка, що нормою п. 94.10 ст. 94 ПК України не визначено чіткої процедури та тих обставин, які повинні бути перевірені судом при накладенні адміністративного арешту. Однак, Вищий

¹⁴⁶ Системний звіт «Адміністрування податків, які сплачує бізнес», Серпень 2020 р. www.boi.org.ua

¹⁴⁷ Кобильнік Д.А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект). дис. на здобуття наук. Ступеня док. юрид. наук : спец. 12.00.07. Запоріжжя. 2021. С.326.

адміністративний суд України у Листі від 2 лютого 2011 року № 149/11/13- 11 чітко зазначає, що перевірка обґрунтованості накладення адміністративного арешту передбачає встановлення судом наявності підстав для застосування адміністративного арешту, визначених п. 94.2 ст. 94 ПК України. Предметом перевірки є відповідність рішення керівника податкового органу (його заступника) про накладення адміністративного арешту на майно платника податків умовам, за яких таке рішення може бути ухвалено¹⁴⁸.

Рішення про застосування одного із двох видів адміністративного арешту (повного чи умовного) приймається керівником податкового органу чи його заступником. Водночас суди не позбавлені права під час перевірки обґрунтованості накладення адміністративного арешту майна платника податків дати правову оцінку вибору виду адміністративного арешту, здійсненого податковим органом. Разом з тим суди не мають права підміняти собою компетентний орган, уповноважений визначати вид адміністративного арешту, і приймати рішення щодо заміни одного виду арешту на інший (п. 11 Листа Вищого адміністративного суду України № 149/11/13-11 від 02 лютого 2011 року «Про особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби»¹⁴⁹).

Тобто, у межах спірних правовідносин підлягають дослідженню норми, за якими передбачено правове регулювання застосування видів адміністративного арешту майна платника податків. Так, у постанові Верховного Суду від 21.08.2018 р. у справі № 820/18328/14, зазначено, що, звертаючись до суду, податковий орган просив підтвердити обґрунтованість адміністративного арешту майна, без визначення його виду. Далі в постанові йдеться, що без зазначення виду адміністративного арешту майна платника податків, про підтвердження обґрунтованості якого просить податковий орган, судові рішення

¹⁴⁸ Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. :12.00.07. Одеса, 2015. С.176.

¹⁴⁹ Лист Вищого адміністративного суду України № 149/11/13-11 від 02 лютого 2011 року «Про особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби» <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11#Text>

втрачає елемент правової визначеності як для сторін спору, так і для необмеженого кола осіб¹⁵⁰.

Під час встановлення обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків перевіряє накладення арешту саме в межах вказаного 96-ти годинного строку. Такий правовий висновок викладений у постанові Верховного Суду від 24.04.2020 р. у справі № 805/4974/18¹⁵¹; постанові Верховного Суду від 13.01.2021 р. № 520/9872/18¹⁵² та ін.

Отже, при зверненні податкового органу з вимогою про підтвердження адміністративного арешту майна суд має перевіряти:

- 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 годин 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.

ПК України містить вичерпний перелік підстав припинення адміністративного арешту майна платника податків. Більше того, процедура звільнення з-під арешту майна є спрощеною. Адміністративний арешт майна платника податків припиняється:

- а) або у зв'язку з відсутністю протягом 96 годин рішення суду про підтвердження обґрунтованості такого арешту (п. 94.19.1 ст. 94 ПК України);

¹⁵⁰ Постанова Верховного Суду від 21.08.2018 у справі № 820/18328/14 <https://opendatobot.ua/court/76001392-17d533e9d3e87610effe74d2f507e802>

¹⁵¹ Постанова Верховного Суду від 24.04.2020 у справі № 805/4974/18 <https://opendatobot.ua/court/88909120-6c9404bd8a2cd172ada490ee6fd8d5b1>

¹⁵² Постанова Верховного Суду від 13.01.2021 № 520/9872/18 <https://opendatobot.ua/court/94129647-950a72ad1a84685ef69f6e47f74cdd4f>

б) або на підставі рішення контролюючого органу про звільнення майна з-під арешту, яке приймається протягом двох робочих днів, що настають за днем, коли такому органу стало відомо про виникнення підстав для припинення адміністративного арешту (п. 94.20 ст. 94 ПК України).

Слід погодитися із О. О. Ємельяною, що принципово важливим положенням, що захищає, передусім, платника від зловживань з боку контролюючих органів, є вимога законодавця щодо обов'язкового узгодження дій контролюючих органів із судовими органами при накладанні адміністративного арешту на майно платника податків¹⁵³.

3) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

ПК України визначає джерела погашення податкового боргу, серед таких джерел зазначаються кошти від реалізації майна платника податків. У КАС України закріплено, що в порядку ст. 283 КАС України дозвіл на погашення податкового боргу може бути надано лише щодо майна, яке перебуває в податковій заставі, тому з метою розкриття цієї підстави відкриття непозовного провадження необхідно з'ясувати сутність податкової застави та умови перебування майна в податковій заставі. Вказане право контролюючого органу передбачено в п. 20.1.34-1 ст. 20 ПК України.

У науковій літературі визначення податкової застави є доволі однозначним та майже тотожне законодавчому визначенню. Так, наприклад Р. О. Гаврилук зазначає, що податкова застава – це спосіб забезпечення податкового зобов'язання платника податків, не погашеного у строк¹⁵⁴. Відповідно до п. 14.1.155 ст. 14 ПК України податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України.

Слушно зауважує Н. Є. Маринчак, що використання застави полягає в запобіганні порушенням зобов'язаним суб'єктом його обов'язку, а в разі

¹⁵³ Ємельянова О.О. Процедури погашення податкового боргу. дис. ... канд. юрид. наук : спец. :12.00.07. Харків. 2016. С.162-163.

¹⁵⁴ Гаврилук Р. О. Правова природа податкової застави. Наук. вісн. Чернівецьк. ун-ту. 2004. Вип. 236. С. 76-99

здійснення такого порушення вона забезпечує заміну виконання порушеного обов'язку або компенсацію негативних наслідків порушення. Використання застави більш корисне для забезпечення майнових обов'язків, коли майно, передане у заставу, може стати еквівалентною заміною порушеного майнового обов'язку¹⁵⁵.

П. М. Дуравкін підкреслює, що використання податкової застави є одним з найбільш ефективних методів гарантування виконання зобов'язань. Цей спосіб забезпечення передбачає обмеження прав платника податків на розпорядження власним майном, що в свою чергу може негативно вплинути на подальшу фінансово-господарську діяльність цього платника податків¹⁵⁶.

ПК України чітко визначає, що право податкової застави може виникнути у трьох випадках, а саме:

- несплати грошового зобов'язання, яке самостійно визначено платником податків – з наступного дня після граничного дня сплати грошового зобов'язання;
- у разі несплати у встановлені строки грошового зобов'язання, яке самостійно визначив контролюючий орган – з дня виникнення податкового боргу;
- у випадку отримання відстрочки чи розстрочки – з дня укладення відповідного договору.

Право на податкову заставу виникає згідно з законом і не вимагає письмового оформлення. Проте, орган державної податкової служби повинен безоплатно зареєструвати це право у відповідному державному реєстрі. Податкова заставка охоплює будь-яке майно платника податків, що перебуває в його власності на момент виникнення цього права, і його балансова вартість відповідає сумі податкового боргу. Також, заставка поширюється на майно, яке платник податків може набути у майбутньому. Якщо балансова вартість не

¹⁵⁵ Маринчак Н. Є. Податкова заставка як примусовий забезпечувальний захід. Держава та регіони. Сер. : Право. 2013. № 2. С. 83-84.

¹⁵⁶ Дуравкін П.М. Правове регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. Проблеми законності : респ.іжвідом. наук. зб. / [Відп. ред. В.Я. Тацій]. - Х. : Нац. юрид. акад. України, 2008. Вип. 95. С. 54.

визначена, проводиться оцінка за встановленими правилами. Майно, на яке поширюється право податкової застави, фіксується актом опису. Важливо включити до цього опису ліквідне майно, яке може служити джерелом погашення податкового боргу. Платник податків зберігає право користування майном в заставі, але відчужувати його може лише за згодою державної податкової служби. Враховуючи важливість належного виконання обов'язку зі сплати податків, платник може відчужувати майно в заставі тільки з дозволу податкового органу, або в разі відсутності відповіді від податкового органу протягом десяти днів з моменту звернення¹⁵⁷.

Так, важливо відзначити, що існує певна нижня межа грошового зобов'язання, при якій податкова застава не застосовується. Згідно з пунктом 89.2 статті 89 Податкового кодексу України, право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує ста вісімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Також, важливо враховувати, що податкове законодавство визначає майно, яке не підлягає заставі. Зокрема, таке майно включає ті активи, які не можуть бути предметом застави згідно із Законом України "Про заставу". Крім того, під захист від податкової застави потрапляють іпотечні активи, що є забезпеченням для відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском, а також склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій¹⁵⁸.

Згідно із ПК України, право податкової застави поширюється на майно, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу. Погоджуємося із О. М. Тимченко, що зазначене положення значно звужує потенціал цього методу управління податковим боргом. По-перше, якщо це майно прийдеться

¹⁵⁷ Грєца С.М. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів. Часопис Київського університету права, 2020, № 4, С. 90.

¹⁵⁸ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1982>

продавати, то не факт, що вдасться продати по ціні, достатній для погашення боргу. По-друге, опис майна у податкову заставу здійснюється податковим керуючим, отже, фактично від правильності його дій залежатиме чи буде податкова заставка мотивувати платника погасити борг. У заставу має потрапити ліквідне майно (ця вимога, до речі прописана у п. 89.3 ПК України) і обов'язково те, з яким платник планує здійснювати операції. По-третє, для оцінювання майна, що має потрапити у податкову заставу, потрібен час і присутність податкового керуючого на місці діяльності платника податків¹⁵⁹.

На підставі аналізу ПК України можна виокремити характерні риси податкової застави, що підкреслюють її примусовий характер: 1) право податкової застави виникає у разі порушення встановлених у ПК строків сплати суми податкового зобов'язання, тобто з моменту виникнення у платника податку податкового боргу, – з дня, наступного за днем строку сплати відповідного податку (збору). Причому у ПК України чітко визначено момент виникнення податкової застави; 2) податкова заставка – це спосіб забезпечення сплати платником податків не тільки грошового зобов'язання, але й пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України; 3) право податкової застави виникає на підставі Закону, тобто не потребує ухвалення відповідного рішення контролюючим органом. Так, наприклад, при складанні акту опису майна відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно¹⁶⁰.

Згідно з п. 95.1 ст. 95 ПК України контролюючі органи здійснюють за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого

¹⁵⁹ Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність упровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. Ефективна економіка. 2020. № 8. http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/6.pdf

¹⁶⁰ Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні .. дис. ... канд. юрид. наук : спец. :12.00.07. Одеса, 2015. С. 169.

платника податків, яке перебуває у податковій заставі¹⁶¹. Отже, за визначеним порядком, контролюючий орган спочатку має вжити заходів для стягнення грошових коштів, які можуть бути на рахунках у банках або у готівковій формі. Тільки після цього можна перейти до заходів щодо стягнення податкового боргу за рахунок майна платника. Важливо враховувати, що як для стягнення коштів, так і для звернення стягнення на майно, потрібно отримати рішення суду. Цей підхід відповідає принципам Конституції України, яка гарантує непорушність права власності. Аналіз практики розгляду податкових спорів вказує, що вирішення питань стягнення податкового боргу через загальне позовне провадження може зайняти значний час. Оскільки потрібно пройти дві судові процедури (спочатку стягнення грошових коштів, а потім – стягнення на майно), ефективність такого підходу, як податкова застава, може суттєво зменшитися. Цей тривалий процес не завжди відповідає інтересам платника податків, оскільки нараховується пеня за несвоєчасну сплату податків, що призводить до подальшого збільшення заборгованості¹⁶².

Враховуючи наведене вище, слід зазначити, що податковий орган має право звертатися до суду із заявою про надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна платника податків, у випадку: несплати грошового зобов'язання або укладення договору про розстрочку відстрочку платежу; відсутності чи недостатності грошових коштів для сплати податкового боргу; наявності у платника податків майна, яке перебуває у податковій заставі. Податкова застава виникає в силу приписів закону та повинна бути зареєстрована у реєстрі. Податкова застава виникає за наявності податкового боргу, що перевищує 180 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Податкова застава поширюється на майно, балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу. За своєю суттю податкова застава є примусовим превентивним засобом.

¹⁶¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1982>

¹⁶² Греца С.М. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів. Часопис Київського університету права, 2020, № 4, С. 91.

4) стягнення коштів за податковим боргом.

На сучасному етапі функціонування податкової системи необхідно враховувати не тільки інтереси держави в частині формування дохідної частини бюджету, а також інтереси кожного платника податків, створювати оптимальні умови виконання податкових зобов'язань.

Деякі вчені, характеризуючи процедури стягнення податкового боргу або його списання, пропонують їх визначати як самостійний захід податково-правового примусу. Так, наприклад, А. М. Тимченко розглядає стягнення податкового боргу як правовідновлювальний захід податково-правового примусу, який може бути застосований лише за рішенням суду. Цей захід передбачає списання коштів з рахунків платника, вилучення його готівкових коштів або продаж майна платника, яке перебуває у податковій заставі¹⁶³.

Наявність податкового боргу є підставою для вжиття комплексу заходів за участю боржника, органу стягнення та суду. Процес стягнення податкового боргу регламентується двома основними нормативними актами: КАС України та ПК України. При цьому норми обох кодексів, що регламентують процес стягнення податкового боргу, є взаємопов'язаними та мають розглядатись лише у взаємозв'язку. В деяких випадках норми КАС України та ПК України регулюють ті самі відносини по-різному, тому доводиться вирішувати питання конкуренції норм¹⁶⁴.

Право контролюючого органу звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини визначене в підпункті 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 ПК України.

Перш ніж досліджувати особливості стягнення коштів за податковим боргом, слід навести співвідношення між поняттями «погашення» та «стягнення» податкового боргу. Слушну думку з цього питання висловлює

¹⁶³ Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2011. С.67-69.

¹⁶⁴ Карамішев Д.В. Судове рішення про стягнення податкового боргу: реальність чи фікція? Журнал східноєвропейського права. 2014. № 7. С.36.

О. О. Ємельянова. Науковець зазначає, що «погашення» та «стягнення» податкового боргу платників податків є близькими за своїм призначенням, але різними за процедурами реалізації поняттями. Різні вони і за вольовою ознакою. Погашення податкового боргу відбувається платником добровільно або під загрозою настання негативних наслідків. У свою чергу, стягнення податкового боргу – це завжди імперативна примусова процедура, яка не враховує відношення самого платника до її реалізації¹⁶⁵. Схожу за суттю позицію висловлює також Д. В. Карамишев, який зазначає, що стягнення податкового боргу означає здійснення примусових заходів відносно платника податків із зменшення податкового боргу за участю адміністративного суду та органу стягнення. Погашення податкового боргу є узагальнюючим поняттям, що означає зменшення податкового боргу, в тому числі через його стягнення¹⁶⁶.

За чинною редакцією ПК України термін стягнення податкового боргу означає вчинення заходів примусу щодо зменшення податкового боргу повноважними на це органами. Пункт 95.1. ст. 95 ПК України передбачає, що стягнення коштів з рахунків платника податків у банках здійснюється за рішенням суду у розмірі податкового боргу або його частини. Відповідно до п.п. 14.1.152 п. 14.1. ст. 14 ПК України, погашення податкового боргу – це зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом. Оскільки наслідком стягнення податкового боргу є зменшення суми боргу, стягнення є одним з способів погашення податкового боргу. Серед інших способів зменшення абсолютного значення (погашення) податкового боргу можливо виділити: добровільну сплату, зарахування коштів сплачених на інші цілі, списання безнадійного боргу, скасування (через скасування нарахованих податковою зобов'язань)¹⁶⁷.

КАС України визначає два види звернення податкового органу до суду

¹⁶⁵ Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ємельянова Ольга Олександрівна ; Запоріж. нац. ун-т. Запоріжжя, 2017. С. 8.

¹⁶⁶ Карамишев Судове рішення про стягнення податкового боргу: реальність чи фікція? Журнал східноєвропейського права. 2014. № 7. С.36.

¹⁶⁷ Карамишев Д.В. Судове рішення про стягнення податкового боргу: реальність чи фікція? Журнал східноєвропейського права. 2014. № 7. С.36.

про стягнення податкового боргу, а саме: 1) із позовною заявою (може бути відкрито загальне позовне провадження, спрощене позовне провадження з повідомленням чи без повідомлення сторін); 2) із заявою в порядку визначеному ст. 283 КАС України (варто зауважити, що звернення податкового органу в порядку ст. 283 КАС України про стягнення податкового боргу можливе лише в частині стягнення коштів за податковим боргом). ПК України та КАС України не містять норм права, які б в імперативному порядку визначали форму звернення податкового органу до суду із вимогою про стягнення коштів за податковим боргом¹⁶⁸. Верховний Суд з цього приводу неодноразово висловлював свою позицію. Так, у постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18 вересня 2019 року у справі № 560/4497/18 суд зазначив, що звернення податкового органу до суду з приводу стягнення з платника податків сум податкового боргу може мати місце не лише шляхом звернення до суду із відповідною заявою у порядку визначеному ч. 2 ст. 283 КАС України, а й у загальному позовному провадженні¹⁶⁹. Враховуючи наведене, можна стверджувати, що ці форми звернення податкового органу до суду із вимогою стягнення коштів за податковим боргом є альтернативними та не повинні застосовуватися по чергово. Наш науковий інтерес складають так звані «термінові справи». Тому, вважаємо за необхідне розглянути особливості звернення до суду із заявою про стягнення коштів за податковим боргом.

Натепер порядок стягнення податкового боргу регулюється ПК України та підзаконними нормативно-правовими актами, які забезпечують реалізацію окремих процесуальних аспектів. У податковому законодавстві визначено сутність податкового боргу як суми узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений ПК України строк, та

¹⁶⁸ Гінда О.М. Стягнення податкового боргу за зверненням контролюючого органу: особливості провадження розгляду справ у судах першої інстанції. Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: матеріали ХХVІІІ звітної науково-практичної конференції (3-4 лютого 2022 року). Ч. 2. Львів. 2022. С. 72.

¹⁶⁹ Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18 вересня 2019 року у справі № 560/4497/18 <https://opendatabot.ua/court/84405566-3839fa21b23b39045ff641ef79b180ac>

непогашеної пені, нарахованої в порядку, визначеному цим Кодексом¹⁷⁰.

Порядок стягнення податкового боргу платників податків регулюється ст.ст. 95-99 ПК України. Досліджуючи колізії в податковому законодавстві, Є. М. Смичок, слушно зазначає, що специфіка та порядок стягнення податкового боргу з платників податків, відповідно до законодавчої конструкції ПК України з цього питання, залежить від певних правових особливостей особи-платника¹⁷¹. Ми погоджуємося із наведеним вище положенням, оскільки чинне законодавство дійсно передбачає різні процедури стягнення коштів за податковим боргом щодо платників податків фізичних осіб та юридичних осіб. Також, слід зазначити, що підпунктом 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 ПК України передбачено право податкового органу звертатися до суду щодо стягнення коштів на рахунках у банках платника податків. Натомість у пунктах 95.3 та 95.4. ст. 95 ПК України, передбачено можливість стягнення коштів із рахунків платника податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та готівкових коштів. Тобто, в ПК України щодо стягнення коштів з платника податків існує колізія між підпунктом 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 та пунктами 95.3 та 95.4. ст. 95 ПК України, яку очевидно потрібно вирішувати на законодавчому рівні шляхом внесення змін до підпункту 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 ПК України та включення в права податкових органів можливості звернення до суду щодо стягнення готівкових коштів та коштів на рахунках податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Щодо твердження Є. М. Смичка, що порядок стягнення податкового боргу з платників податків залежить від певних правових особливостей особи платника податків, слід зазначити, що дійсно в ст. 95 ПК України використовується загальне поняття платника податків без деталізації щодо видів платників податків та процедури стягнення податкового боргу з прив'язкою до певних видів платників податків. Проте, в пункті 87.11 ст. 87 ПК України

¹⁷⁰ Лихолат Я. А., Мацелик Т. О. Правові аспекти стягнення податкового боргу: аналіз національного та зарубіжного законодавства. Південноукраїнський правничий часопис. 2020. № 3. С. 175.

¹⁷¹ Смичок Є. М. Колізії податкового законодавства щодо визначення порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. 2015. № 12. С. 89.

зазначено, що орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку-фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду, в такому випадку, здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.¹⁷² Тобто, з огляду на наведене вище, порядок стягнення коштів за податковим боргом є різним щодо платників податків фізичних осіб-платників податків та юридичних осіб.

Справедливо висловлює свою точку зору К. В. Кисильов, наголошуючи, що п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України установлює специфічний порядок стягнення податкового боргу від платників податків-фізичних осіб, відмінний від процедури погашення податкового боргу юридичних осіб. З урахуванням цього положення, визначені в статтях 95-99 ПК України норми можуть застосовуватися в контексті стягнення податкового боргу з фізичних осіб лише в частині, яка не суперечить вимогам п. 87.11 ст. 87 ПК України. Особливості процедури стягнення податкового боргу з платника податків-фізичної особи полягають у наступному:

– згідно з пунктом 87.11 статті 87 Податкового кодексу України, процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи може бути ініційована лише через подання органу стягнення відповідного позову. Таким чином, вирішення справи, пов'язаної із стягненням податкового боргу з платника податків-фізичної особи, повинно відбуватися в рамках загальних правил позовного провадження;

– у ході позовного провадження розглядаються вимоги щодо стягнення всього податкового боргу в цілому. Отже, окремі процедури щодо стягнення коштів за податковим боргом та продажу майна, яке перебуває в податковій заставі, не застосовуються;

– виконання рішення суду щодо стягнення податкового боргу з фізичної особи-платника податків здійснюється не податковими органами, а державною

¹⁷² Смичок Є. М. Колізії податкового законодавства щодо визначення порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. 2015. № 12. С. 89.

виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження¹⁷³.

О. Ф. Ситников зауважує про колізію ст. 283 КАС України із положеннями п. 87.11 ст. 87 ПК України. З метою вирішення вказаної колізії науковець пропонує закріпити п. 5 ч. 1 статті 283 КАС України у такій редакції: «Стягнення коштів за податковим боргом, окрім випадків, коли боржником є фізична особа»¹⁷⁴.

Згідно з п. 95.2 ст. 95 ПК України стягнення коштів і продаж майна платника податків здійснюється не раніше ніж через 30 календарних днів із дня надіслання (вручення) податкової вимоги. З приводу термінів стягнення податкового боргу слушно висловлюється О. В. Покатаєва. Науковець висловлює думку, що довгий термін стягнення боргу створює умови для того, щоб боржник маніпулював коштами або майном, які можуть бути використані для погашення боргу. Також, відзначається, що в разі узгодження грошових зобов'язань у судовому порядку платник податків має можливість оскаржувати рішення протягом усього терміну оскарження, і надання 60 днів для самостійної сплати лише уповільнює процедуру стягнення податкового боргу. Науковець запропонувала скоротити термін добровільної сплати податкового боргу з 60 календарних днів до 10 (важливо відзначити, що в 2020 році такий термін був скорочений до 30 днів). Також, вона висловила ідею вважати направлення податкової вимоги повідомленням про застосування заходів стягнення податкового боргу без встановлення терміну для самостійної сплати або розглядати можливість скасування направлення податкової вимоги. Якщо враховувати чинне законодавство, то термін для сплати податкового зобов'язання, визначений в податковій декларації, становить 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання декларації (згідно з п. 57.1. ст. 57 ПК України). У випадку визначення грошового зобов'язання податковим органом цей термін складає 10 календарних днів, що

¹⁷³ Кисильова К. В. Співвідношення строків сплати податку та строків сплати податкового боргу. Форум права. 2013. № 3. С. 285.

¹⁷⁴ Ситников О.В. Особливості звернення з позовною заявою до адміністративного суду по окремим категоріям публічно-правових спорів. Прикарпатський юридичний вісник. 2017. № 1(16) Т.2. С. 171.

настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, за винятком ситуацій, коли проводиться оскарження¹⁷⁵.

Внесені зміни до пункту 95.5 статті 95 Податкового кодексу України, які впроваджено Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень", дають керівнику податкового органу або його заступнику право у певних випадках приймати рішення про стягнення коштів для погашення податкового боргу платника податків без залучення суду. Позасудова процедура стягнення буде застосовуватися до податкового боргу, який виник внаслідок невнесення платником податків самостійно задекларованих грошових (податкових) зобов'язань, які є узгодженими, не підлягають оскарженню та мають бути сплачені самостійно платником або врегульовані за допомогою органу стягнення.

Так, керівник (його заступник або уповноважена особа) податкового органу може прийняти рішення про стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу, якщо:

- податковий борг виник у результаті несплати самостійно задекларованих платником податків сум (без обмежень по сумі);
- борг не сплачується протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженого грошового зобов'язання;
- у разі відсутності чи наявності у меншій сумі непогашеного зобов'язання держави щодо повернення такому платнику податків помилково чи надміру сплачених ним грошових зобов'язань або бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Тобто, у випадку наявності непогашеного зобов'язання держави перед платником податків у сумі, що є меншою за суму податкового боргу, рішення про стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу приймається податковим органом у межах різниці між сумою податкового боргу та сумою зобов'язання держави.

¹⁷⁵ Покатаєва О. В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. Право та державне управління. 2020. № 1. Т. 1. С. 107.

Однак, стягнення коштів у рахунок погашення податкового боргу, що виник у результаті несплати донарахованих за результатами контрольно-перевірочної роботи сум грошових зобов'язань, здійснюється, як і раніше, на підставі рішення суду¹⁷⁶. Щодо необхідності спрощення умов стягнення податкового боргу за рішенням податкового органу, свою думку висловила О. В. Покатаєва, яка зазначала, що доцільно внести зміни до п. 95.5 ст. 95 ПК України та скасувати обмеження суми податкового боргу. Досягнення податкового боргу за самостійно задекларованими грошовими зобов'язаннями має бути без обмеження суми¹⁷⁷.

Резюмуючи наведене вище, робимо висновок, що інститут стягнення коштів за податковим боргом має окремі внутрішні суперечності та потребує законодавчого оновлення. На нашу думку, диференціація способу стягнення податкового боргу в залежності від виду особи-платника податків є невиправданою. Вважаємо, що відсутні такі концептуальні ознаки платників податків, які б зумовлювали необхідність існування відмінного правового порядку стягнення податкового боргу з фізичних та юридичних осіб.

З огляду на загально-правові принципи діяльності органів публічної адміністрації та з метою досягнення правової визначеності, необхідно в правах податкового органу (пп. 20.1.34 п. 20.1. ст. 20 ПК України) закріпити можливість за податковим боргом стягувати грошові кошти та кошти, що перебувають на рахунках адміністрування податку на додану вартість.

При конструюванні будь-якого правового інституту, в тому числі і інституту стягнення коштів за податковим боргом, повинен досягатися баланс між максимальним забезпеченням суб'єктів правовідносин, які він регулює та його ефективністю. На нашу думку, строки та умови реалізація права стягнення податкового боргу є надто великими та ускладнюють досягнення мети цього інституту. Внесення змін у ПК України щодо стягнення коштів за податковим

¹⁷⁶ Стягнення податкового боргу тепер може відбутися й без судового рішення: ДПС https://jurliga.ligazakon.net/news/208737_styagnennya-podatkovogo-borgu-teper-mozhe-vdbutisya-y-bez-sudovogo-rshennya-dps

¹⁷⁷ Покатаєва О. В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. Право та державне управління. 2020. № 1. Т. 1. С. 107.

боргом податковим органом без звернення до суду (п. 95.5. ст. 95 ПК України) є обґрунтованими та виправданими.

5) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган.

Щодо можливості застосування договірних конструкцій у фінансовому праві в цілому та податковому зокрема, існує дискусія, тому вважаємо за необхідне розкрити позиції науковців з цього питання та з'ясувати правову природу договору щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості платника податків на податковий орган. У науковій літературі існують дві протилежні позиції щодо можливості застосування договірних конструкцій у фінансовому праві. Так, на думку, П. С. Пацурківського, економічна природа фінансових відносин, які визначають юридичну природу фінансових правовідносин, повністю виключає можливість договірних конструкцій¹⁷⁸. Слушно, щодо питання існування договорів у фінансовому праві, висловлюється Д. О. Гетманцев. Науковець зазначив, що на сьогоднішній день категорія фінансово-правового договору вимагає подальшого осмислення з метою можливості вживання її у майбутньому як на рівні теорії фінансового права, так і безпосередньо в галузевому законодавстві¹⁷⁹. Підтримують можливість існування договірних конструкцій у фінансовому праві наступні науковці: О. О. Дмитрик¹⁸⁰, Д. О. Гетманцев, А. М. Котенко¹⁸¹.

На нашу думку можливість існування договірних конструкцій у фінансово-правовому регулюванні є не тільки виправданою, а й необхідною в сучасному світі. Крім того, у чинному ПК України, договірні конструкції використовуються, зокрема, під час укладення договорів про розстрочення та

¹⁷⁸ Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права. Чернівці: ЧДУ, 1998. С.179.

¹⁷⁹ Гетьманцев Д. Фінансово-правовий договір: теоретичні підходи. Теорія і практика інтелектуальної власності. 2011. № 5. С. 97

¹⁸⁰ Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку: моногр. Харків: Віровець А. П. «Апостроф», 2010. 328 с.

¹⁸¹ Котенко А. М. Договірні відносини у сфері фінансово-правового регулювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 20 с.

відстрочення сплати податкових зобов'язань чи податкового боргу, договорів щодо трансфертного ціноутворення.

У теорії фінансового права превалує думка щодо різної природи фінансових і цивільних відносин, що аргументується різними методами правового регулювання. Проте, коли мова йде про оптимізацію оподаткування, грань між фінансовим та цивільним регулюванням стає дуже тонкою. Через диспозитивність цивільного права наразі існує велика кількість договорів та операцій схожих одне на одне. При цьому, такі операції можуть мати різні податкові наслідки. Незважаючи на майже тотожний результат, оподатковуватися вони можуть по-різному¹⁸².

В. В. Угрин, досліджуючи аспекти податкового боргу, відмітив, що після прийняття Податкового кодексу України контролюючі органи можуть використовувати дебіторську заборгованість платників податків як додатковий ресурс для реалізації податкового боргу. Однак аналіз примусового стягнення дебіторської заборгованості показує, що в Україні цей метод забезпечення виконання податкових зобов'язань не використовується повністю. Такого висновку науковець дійшов, оскільки проаналізувавши практику та обсяги стягнення податкового боргу за допомогою переведення права вимоги дебіторської заборгованості за декілька років, розмір таких стягнень був незначним¹⁸³.

У ПК України можливість укладення договору про переведення дебіторської заборгованості на податковий орган зазначено в пунктах 87.5. та 87.6 ст. 87 та пункті 95.22. ст. 95 ПК України. У вказаних нормах права окреслено лише можливість укладення такого договору та загальні умови його укладення. Процедура укладення договору про переведення дебіторської заборгованості з платника податків на податковий орган визначена відповідним Порядком, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2017 року № 585.

¹⁸² Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу.: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Ємельянова Ольга Олександрівна ; Запоріж. нац. ун-т. Запоріжжя, 2017. С.113-114.

¹⁸³ Угрин В. В. Дисбаланси податкового боргу в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С.118-119.

Відповідно до положень пункту 87.5 статті 87 Податкового кодексу України, угода про переведення права вимоги за дебіторською заборгованістю укладається у випадку, коли застосування заходів щодо стягнення коштів, які перебувають у власності платника податків, не призвело до повного погашення суми податкового боргу або якщо платник не має достатньо коштів для виплати податкового боргу. З іншого боку, це означає, що існують дві альтернативні підстави, і якщо хоча б одна з них має місце, може бути укладений зазначений договір.

Договір про переведення дебіторської заборгованості може бути укладено як добровільно, так і примусово. Такий висновок випливає із положень п. 87.5 ст. 87 ПК України та п. 2-4 розділу II Порядку використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи¹⁸⁴.

Згідно зазначеного вище Порядку, в договорі про переведення права вимоги дебіторської заборгованості повинні бути передбачені: назва договору та місце його укладання; найменування платника податків та контролюючого органу; предмет договору; порядок виконання зобов'язань за договором; права та обов'язки сторін; умови укладання, зміни та припинення договору; місцезнаходження та реквізити сторін¹⁸⁵. Законодавством не передбачено типової форми наведеного вище договору. Із обов'язкових умов договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості є питання щодо: порядку виконання зобов'язань за договором; прав та обов'язків сторін; умов укладання, зміни та припинення договору, оскільки законодавство чітко не визначає цих умов. Вважаємо зазначені умови можуть визначатися платником податків та податковим органом на власний розсуд, проте із врахуванням сутності цього правового інституту та досягнення його мети – стягнення податкового боргу.

¹⁸⁴ Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 585 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

¹⁸⁵ Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 року № 585 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

Зобов'язання укладення аналізованого договору слід співвіднести із принципом свободи договорів. Так, потрібно розмежовувати два поняття: «обмеження свободи договору» (яке є правомірним при чіткій регламентації) та «порушенням свободи договору» (яке є неправомірним). У літературі зазначається, що передбачені законом обмеження свободи договору переслідують одну з трьох цілей: захист слабкої сторони договору, захист інтересів кредиторів або захист публічних інтересів (держави, суспільства)¹⁸⁶. Очевидно, що встановлюючи за певних умов обов'язок укласти договір про переведення права вимоги, законодавець виходив з мотивів захисту публічного (загального) інтересу.

У залежності від способу укладення договору про переведення дебіторської заборгованості різняться і процедура стягнення податкового боргу цим способом. Вважаємо необхідно в першу чергу розглянути примусову процедуру укладення аналізованого договору, адже вона є складнішою та повністю включає добровільну процедуру укладення такого договору.

1. Надсилання податковим органом повідомлення платнику податків про визначення джерелом погашення податкового боргу дебіторської заборгованості платника податків. Вказане повідомлення вважається пропозицією укласти договір про переведення права вимоги дебіторської заборгованості на податковий орган. Варто зауважити, що форма такого повідомлення визначена в наведеному вище Порядку та містить лише назви податкового органу, платника податків та посилання на ст. ст. 87 та 95 ПК України, без зазначення, сум дебіторської заборгованості та контрагентів, що боргують платежі платнику податків. Тобто, в класичному (цивільному) розумінні зазначене повідомлення не можна розглядати як пропозицію (оферту) укласти договір про переведення дебіторської заборгованості. Проте, публічно-правові та приватно-правові відносини мають ряд відмінностей, які також можна простежити і щодо інституту укладення аналізованого договору. Так, обидві сторони (платник

¹⁸⁶ Джох Р.В. Трансфертне ціноутворення як обмеження принципу свободи договору. Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи: Матеріали XIV міжнародної студентсько-аспірантської наукової конференції. Львів: Львівський національний університет ім. І. Франка, 2015. XIII. С. 110.

податків і контролюючий орган) обізнані про суми податкового боргу, суми дебіторської заборгованості та контрагентів платника податків. Також, умови договору переведення дебіторської заборгованості є визначені в законодавстві (п. 4 II розділу Порядку). Узгодження умов договору (в його класичному розумінні) може бути фактично лише щодо контрагентів (у випадку якщо їх декілька і загальна сума дебіторської заборгованості перевищує податковий борг) заборгованість, яких перед платником податків буде переведено на контролюючий орган.

Законодавство не передбачає спеціального порядку надсилання повідомлення про визначення джерелом погашення податкового боргу дебіторської заборгованості платника податків, тому воно надсилається податковим органом згідно із загальними правилами надсилання кореспонденції.

2. Волевиявлення платника податків щодо пропозиції укладення договору. Платник податків фактично може використати три моделі поведінки (волевиявлення), а саме: погодитися укласти договір; відмовитися від укладення договору, про що повідомити контролюючий орган; проігнорувати повідомлення про укладення договору. Чинне законодавство України не містить ні обов'язку відповіді платника податків на повідомлення про укладення договору щодо переведення дебіторської заборгованості, ні строку після збігу якого вважається, що платник податків є таким, що відмовився від укладення аналізованого договору. Тобто, податковий орган теоретично може звернутися до суду про зобов'язання укласти договір про переведення права вимоги дебіторської заборгованості на наступний день після направлення зазначеного вище повідомлення.

3. Звернення податкового органу до адміністративного суду. Розгляд справи про зобов'язання укласти договір про переведення дебіторської заборгованості може бути розглянуто як у позовному, так і непозовному (ст. 283 КАС України) провадженні. Варто зазначити, що податкові органи в основному звертаються до суду з позовом, а не із заявою. Як приклад звернення із позовом можна навести наступні рішення судів: рішення Хмельницького окружного

адміністративного суду від 18 травня 2022 року у справі № 560/20101/21¹⁸⁷, рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 року у справі № 560/2393/22¹⁸⁸, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 3 листопада 2020 року у справі № 380/4935/20¹⁸⁹ та ін.

4. Узгодження умов та укладення договору про переведення дебіторської заборгованості. Законодавство не встановлює процедури узгодження умов аналізованого договору, тому в цій частині платник податків та податковий орган мають свободу дій.

5. Дії сторін після укладення договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості та наслідки такої угоди передбачають, що після укладення зазначеного договору платник податків та контролюючий орган повідомляють дебітора про передачу права вимоги стосовно дебіторської заборгованості контролюючому органу. Платник податків передає контролюючому органу всі документи, які підтверджують його право на вимогу. Контролюючий орган отримує право звертатися до суду з вимогою щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг. Сума дебіторської заборгованості, строк погашення якої вже настав, і право вимоги щодо цієї суми передано контролюючому органу. Отримані кошти використовуються на погашення податкового боргу даного платника податків¹⁹⁰ (контролюючий орган реалізовує це право у випадку відмови дебітора добровільно сплатити дебіторську заборгованість на рахунок контролюючого органу). Дебіторська заборгованість залишається в активі платника податків із податковим боргом, як визначено у відповідному договорі між платником податків і контролюючим органом. Цей факт повинен бути належним чином

¹⁸⁷Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 18 травня 2022 року у справі № 560/20101/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104359327>

¹⁸⁸Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 року у справі № 560/2393/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104930784>

¹⁸⁹Рішення Львівського адміністративного суду від 3 листопада 2020 року у справі № 380/4935/20 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92685004>

¹⁹⁰Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 585 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

відображений в примітках до фінансової звітності. До моменту судового стягнення контролюючим органом, платежі за такою дебіторською заборгованістю продовжують надходити на рахунки платника податків із податковим боргом¹⁹¹.

6. Стягнення дебіторської заборгованості з контрагента платника податків та дії податкового органу. Після звернення контролюючого органу до суду з позовом про стягнення з дебіторів платника податків, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав, та набранням рішенням суду про задоволення вказаного позову законної сили відбувається або добровільна сплата відповідних сум коштів, або примусове їх стягнення. Контролюючий орган направляє платнику податків повідомлення про надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення дебіторської заборгованості.

Добровільна процедура укладення договору про переведення дебіторської заборгованості та стягнення коштів аналогічна зазначеній вище, за винятком відсутності етапу звернення до суду про зобов'язання укладення аналізованого договору.

В. В. Угрин вказує на труднощі узгодження чинних положень, що регулюють особливості стягнення податкового боргу через переведення права вимоги за дебіторською заборгованістю. Це важко здійснити через те, що платники податків, які використовують касовий метод обліку податкових зобов'язань із податку на додану вартість, часто стикаються з простроченням сплати податкових зобов'язань через несвоєчасні розрахунки їхніх контрагентів. Таким чином, порушення платіжної дисципліни контрагентами виступає як передумова для виникнення податкового боргу у платників податків і приводить до податкових втрат для держави. Враховуючи це, науковець рекомендує внести зміни до Податкового кодексу України, що стосуються визначення дебіторської заборгованості, роблячи її одним із основних та першочергових джерел для

¹⁹¹ Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 585 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

погашення податкового боргу. Ми повністю підтримуємо цю ідею. Крім того, після закінчення терміну дії податкової вимоги, органи фіскальної служби повинні мати доступ до інформації щодо дебіторів податкового боржника¹⁹².

б) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 30 листопада 2021 року № 1914-IX¹⁹³ (далі – Закон № 1914-IX) внесені зміни до статті 283 КАС України. Цим Законом доповнено ще одну підставу звернення податкового органу із заявою до суду, а саме: у випадку встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України.

З метою полегшення аналізу наведеної вище підстави та полегшення її сприйняття розділимо цю норму права на структурні елементи: 1) суб'єкт щодо якого можуть бути застосовані обмеження – керівник юридичної особи або керівник постійного представництва нерезидента; 2) складові порушення законодавства, якого допустив платник податків до керівника якого застосовується вказана відповідальність; 3) санкція за невиконання обов'язку із сплати податку – обмеження прав у вигляді тимчасової заборони виїзду за межі України.

Першим елементом є суб'єкт щодо якого може бути застосовано обмеження виїзду за кордон. Хоча основною категорією, що застосовується в податковому праві для диференціації правового статусу є наявність чи відсутність резиденства, проте для нашого дослідження доцільніше

¹⁹² Угрин В. В. Дисбаланси податкового боргу в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. С.119.

¹⁹³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30 листопада 2021 року № 1914-IX <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

використовувати категорії належності чи не належності до громадянства України. Очевидним є той факт, що аналізовані нами обмеження застосовуються до керівників юридичної особи та керівників постійного представництва нерезидента громадянина України. Особливості перетину державного кордону України громадянами встановлені в Законі України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України»¹⁹⁴, в якому чітко закріплені підстави тимчасової заборони виїзду громадянами України, серед яких закріплена також аналізована нами підстава.

При встановленні заборони виїзду за кордон потрібно враховувати правовий статус іноземців та осіб, без громадянства. Важливим для характеристики цього елемента є дослідження можливості застосування аналізованого обмеження до: 1) іноземців, керівників юридичної особи та постійного представництва нерезидента; 2) керівників юридичних осіб нерезидентів, які мають податковий борг з податків з джерелом виникнення на території України; 3) колегіального виконавчого органу юридичної особи.

Щодо іноземців та осіб без громадянства керівників юридичної особи та постійного представництва нерезидента слід зазначити, що правовий статус, порядок в'їзду та виїзду з території України визначається Законом України «Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства»¹⁹⁵. У названому Законі закріплено підстави за наявності яких виїзд іноземців та осіб без громадянства не дозволяється та підстави тимчасового відкладення виїзду іноземців і осіб без громадянства за кордон. Серед усіх підстав заборони та відкладення виїзду іноземців і осіб без громадянства лише одна за своєю суттю схожа на аналізовану нами, а саме: виїзд іноземця або особи без громадянства за рішенням суду тимчасово відкладено до виконання ним майнових зобов'язань перед фізичними та юридичними особами в Україні, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України. Враховуючи наведене, логічним висновком буде, що

¹⁹⁴ Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України: Закон України від 21 січня 1994 року № 3857-XII <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3857-12#Text>

¹⁹⁵ Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства: Закон України від 22 вересня 2011 року № 3773-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3773-17#Text>

тимчасова заборона виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва-нерезидента може бути застосована лише до керівників-громадян України.

Юридичні особи-нерезиденти повинні сплачувати дохід з джерелом їх походження з України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України. Тобто, якщо керівником юридичної особи-нерезидента є громадянин України, у випадку наявності усіх інших умов застосування обмеження виїзду за кордон, до такого керівника може бути застосований такий обмежувальний захід. Проте є одна проблема, згідно із п. 10 ч. 1 ст. 6 Закону України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України», заборона виїзду за кордон громадян України застосовується до осіб, які є керівниками юридичної особи або постійного представництва нерезидента (згідно з відомостями з Єдиного державного реєстру, наданими відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань») ¹⁹⁶. Враховуючи наведене вище, можна зробити висновок, що законодавством встановлено вид та спосіб отримання інформації, тобто критерії допустимості доказів, які підтверджують, що конкретна фізична особа є керівником юридичної особи. З огляду на наведене та положення ст. 74 КАС України, вважаємо, що заборона виїзду за кордон може бути застосована лише щодо керівників юридичних осіб-резидентів України.

Наступним питанням, яке необхідно розглянути, є застосування заборони виїзду за кордон щодо колегіального керівного органу юридичної особи. Якщо проаналізувати спеціальні закони, які регламентують створення та діяльність окремих видів юридичних осіб, стає очевидним, що у всіх формах юридичних осіб передбачена можливість існування колегіального керівного органу. Враховуючи, те, що законодавством встановлено лише одне джерело отримання допустимих доказів про керівників юридичних осіб та постійних представництв нерезидентів, яким є Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-

¹⁹⁶ Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України: Закон України від 21 січня 1994 року № 3857-XII <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3857-12#Text>

підприємців та громадських формувань, тому необхідно звернутися до відповідного спеціального закону з метою встановлення, які відомості щодо колегіального керівного органу вносяться в реєстр юридичних осіб. Згідно із ч. 2 ст. 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» до відповідного реєстру вносяться відомості про одноособового керівника юридичної особи; відомості про юридичну особу, яка виконує повноваження виконавчого органу товариства; відомості про членів керівних органів (для громадських формувань)¹⁹⁷. Аналіз реєстраційних форм, які розроблені відповідно до названого вище закону, дозволив дійти висновку, що навіть при створенні колегіального керівного органу, в реєстр вноситься відомості про керівника та членів керівного органу, тобто відбувається диференціація членів колегіального керівного органу. В ст. 283 КАС України термін «керівник» вживається в однині, тому вважаємо, що обмеження виїзду за кордон повинно стосуватися лише цієї особи, яка зазначена керівником, а не членом керівного органу. В ч. 2 ст. 9 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» зазначається, що до Єдиного державного реєстру вносяться відомості про юридичну особу, яка виконує повноваження виконавчого органу товариства: найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код; про представників юридичної особи, яка виконує повноваження виконавчого органу товариства, уповноважених діяти від імені товариства – для товариства з обмеженою відповідальністю або товариства з додатковою відповідальністю, що перебуває (перебувало) у статусі резидента Дія Сіті відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» та передало повноваження виконавчого органу такого товариства юридичній особі¹⁹⁸. Враховуючи те, що в описаному вище випадку керівником формально виступає інша юридична особа, вважаємо, що до

¹⁹⁷ Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року № 755-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

¹⁹⁸ Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: Закон України від 15 травня 2003 року № 755-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

представників юридичної особи, які виконують повноваження виконавчого органу товариства, уповноважених діяти від імені товариства, заборона виїзду за кордон не може застосовуватися.

Другим елементом аналізованої підстави відкриття провадження в порядку визначеному ст. 283 КАС України ми виділили складові порушення законодавства, яке допустив платник податків до керівника якого застосовується вказана відповідальність. Зміст порушення полягає в наявності податкового боргу в сумі, що перевищує 1 млн. грн, при чому, на нашу думку, повинен враховуватися загальний податковий борг з усіх видів податків. Після вручення податкової вимоги про сплату податкового боргу минуло 240 календарних днів.

Останнім елементом нами позначено санкцію за невиконання обов'язку із сплати податку, а саме – обмеження права. Результат, або умовно санкція, характеризується тимчасовістю – застосовується до моменту погашення податкового боргу. Підставами припинення заборони виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента є:

- погашення суми податкового боргу, зазначеної у рішенні суду, у зв'язку з якою було застосовано таке обмеження;
- отримання інформації з Єдиного державного реєстру про зміну керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника;
- початку судових процедур у справах про банкрутство щодо такого боржника.

Законом від 30 листопада 2021 року параграф 2 глави 11 розділу II КАС України доповнено статтею 289-2 «Особливості провадження у справах за адміністративними позовами з приводу тимчасового обмеження права громадян України на виїзд за межі території України», диспозиція якої описує порядок розгляду судом питання тимчасового обмеження у праві виїзду за межі України керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента боржника. Порядки розгляду питання щодо обмеження виїзду за межі України відповідних суб'єктів, які визначені в ст. 283 та ст. 289-2 КАС України мають

значні відмінності. Наведене вище зумовлює необхідність висловлення позиції щодо особливостей правозастосування ст. ст. 283 та 289-2 КАС України.

Враховуючи те, що діяльність суб'єктів владних повноважень (у тому числі і податкових органів) регламентується спеціально-правовим принципом діяльності, а саме «дозволено лише те, що передбачено законом», одразу виключаємо можливість, що ст. ст. 283 та 289-2 КАС України визначають порядок судового розгляду різних судових категорій справ. Чинним законодавством України визначено фактично лише один випадок звернення податкових органів до суду із заявою про обмеження виїзду за межі України. Умови можливості звернення до суду податкового органу та застосування обмеження виїзду за кордон передбачені в п. 87.13 ст. 87 ПК України. Умови застосування обмеження у вигляді тимчасової заборони виїзду за межі України визначені в ст. 87 ПК України та ч. 1 ст. 289-2 КАС України, яка описує підставу звернення податкового органу до суду, є ідентичними. З огляду на наведене вище, справи про тимчасове обмеження у виїзді за межі України можна розглядати як у порядку ст. 283, так і в порядку ст. 289-2 КАС України.

У судовій практиці викладена позиція, що ст. ст. 283 та 289-2 КАС України повинні застосовуватись одночасно. Так, наприклад, Херсонський окружний адміністративний суд у рішенні від 1 лютого 2022 року у справі № 540/738/22, під час розгляду справи та ухваленні судового рішення застосовував обидві статті. У тексті вказаного вище судового рішення, зазначається, що податковий орган звернувся із позовною заявою (вказана форма звернення передбачена ст. 289-2 КАС України), у мотивувальній частині рішення є опис умов звернення податкового органу до суду визначених у ст. 289-2 КАС України. Проте, Херсонський окружний адміністративний суд у мотивувальній та резолютивній частині зазначеного вище судового рішення, застосовує також норми ст. 283 КАС України. У резолютивній частині аналізованого рішення суду зазначається, що таке слід звернути до негайного виконання та те, що подання

апеляційної скарги не перешкоджає виконанню судового рішення¹⁹⁹ (вказані особливості передбачені лише в ст. 283 КАС України, однак ст. 289-2 КАС України не закріплює особливостей виконання судового рішення прийнятого в порядку визначеному цією статтею). Дніпропетровський окружний адміністративний суд в рішенні від 20 квітня 2022 року у справі № 160/5655/22, розглядав питання щодо обмеження виїзду керівника юридичної особи, яка має податковий борг. Приймаючи рішення суд застосував одночасно і ст. 283 і ст. 289-2 КАС України²⁰⁰. Розглядаючи аналогічну за суттю справу, Житомирський окружний адміністративний суд (рішення від 28 січня 2022 року, справа № 240/2505/22) відкрив спрощене позовне провадження та розглянув справу в порядку визначеному ст. 289-2 КАС України²⁰¹. Тобто суди, під час розгляду аналогічних справ, використовують різні судові процедури розгляду, а також використовують елементи різних судових проваджень передбачених у ст. 283 та 289-2 КАС України. Використання елементів обидвох проваджень у рамках однієї справи не є правильним, адже провадження передбачені в ст. 283 та ст. 289-2 КАС України мають ряд відмінностей, які ми розглянемо далі.

Враховуючи те, що законодавство України містить лише один перелік умов звернення податкового органу до суду щодо тимчасового обмеження виїзду за межі України, виникає необхідність провести розмежування ст. ст. 283 та 289-2 КАС України. З метою висловлення своєї позиції щодо особливостей провадження про тимчасову заборону виїзду за межі України адміністративними судами, вважаємо за необхідне звернути увагу на відмінності в правових конструкціях ст. 283 КАС України та ст. 289-2 КАС України.

Перша відмінність між вказаними статтями КАС України – це форма звернення до суду. Стаття 283 КАС України передбачає, що податковий орган повинен звертатися до суду із заявою (у вказаній статті також визначено вимоги

¹⁹⁹ Рішення Херсонського окружного адміністративного суду від 1 лютого 2022 року у справі № 540/738/22 <https://reestr.court.gov.ua/Review/102972446>

²⁰⁰ Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 20 квітня 2022 року у справі № 160/5655/22 <https://reestr.court.gov.ua/Review/104020516>

²⁰¹ Рішення Житомирського окружного адміністративного суду від 28 січня 2022 року у справі № 240/2505/22 <https://reestr.court.gov.ua/Review/103009476>

до заяви, які є відмінними від позовної заяви). У свою чергу ст. 289-2 КАС України передбачає, що формою звернення до суду є позовна заява, а відтак, на нашу думку, до неї повинні застосовуватися вимоги передбачені ст. 160 КАС України.

Другою відмінністю є строк розгляду справи та момент початку його відрахування. У ст. 283 КАС України зазначено, що суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Проведення відкрите за позовною заявою поданою в порядку ст. 289-2 КАС України повинно розглядатись судом протягом 48 годин з дня подання відповідної позовної заяви.

Третя відмінність – строк звернення до суду, у ст. 283 КАС України зазначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Статтею 289-2 КАС України строк звернення до суду із позовною заявою не зазначається. З огляду на відсутність визначення в ст. 289-2 КАС України спеціальних строків звернення до суду із позовною заявою, вважаємо, що повинні застосовуватися загальні строки передбачені в п. 2 ч. 2 ст. 122 КАС України, а саме тримісячний строк.

Існує ще одна відмінність щодо процесуальних строків. Так, особливості обчислення процесуальних строків у провадженні відкритому в порядку ст. 283 КАС України, визначено ст. 270 КАС України, в якій чітко зазначено, на обчислення строків встановлених ст. 283 КАС України не поширюються правила ч. 2-10 ст. 120 КАС України. Правила обчислення строків, які передбачені п. 2-10 ст. 120 КАС України, поширюються на провадження відкрите у порядку ст. 289-2 КАС України, оскільки жодних виключень з цього питання адміністративний процесуальний закон не містить.

З огляду на наведені вище відмінності правових норм, закріплених у ст. 283 та ст. 289-2 КАС України, та на очевидну концептуальну несумісність проваджень передбачених аналізованими нормами, вважаємо, що аналізовані статті для регулювання одного і того ж правового явища закріплюють різні види

судового провадження. Також у ст. 289-2 КАС України не міститься жодного посилання на те, що у випадку відсутності правового регулювання окремих стадій судового процесу в цій статті застосовуються норми передбачені в статті 283 КАС України²⁰².

На наше переконання, доцільність існування п. 7 ч. 1 ст. 283 КАС України та ст. 289-2 КАС України одночасно є невиправданим. Вважаємо, що з метою досягнення термінологічної визначеності, єдності судової практики, чіткості розуміння законодавства податковими органами (наприклад, Харківський окружний адміністративний суд в ухвалі про повернення заяви від 09.02.2022 у справі № 520/2787/22, звернув увагу, що невірно робити одночасне посилання на ст. ст. 283 та 289-2 КАС України²⁰³), статтю 289-2 потрібно виключити із КАС України, а всі необхідні особливості розгляду справ щодо тимчасового обмеження виїзду за межі України включити до ст. 283 КАС України.

Аналізуючи встановлення тимчасового обмеження керівнику юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України, як підставу відкриття провадження в порядку визначеному ст. 283 КАС України, слід звернути увагу, що схожий за своєю суттю правовий інститут передбачений також у Законі України «Про виконавче провадження». У п. 19, ч. 3 ст. 18 Закону України «Про виконавче провадження», зазначено, що виконавець має право у разі ухилення боржника від виконання зобов'язань, покладених на нього рішенням, звертатися до суду за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду боржника – фізичної особи чи керівника боржника – юридичної особи за межі України до виконання зобов'язань за рішенням або погашення заборгованості за рішеннями про стягнення періодичних платежів²⁰⁴.

²⁰² Гінда О.М. Тимчасове обмеження виїзду за межі України: окремі проблеми законодавчого врегулювання розгляду цієї категорії справ адміністративними судами. Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи: матеріали XXI Міжнародної студентсько-аспірантської наукової конференції (22-23 квітня 2022 року). Львів, 2022. С. 138.

²⁰³ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 09.02.2022 у справі № 520/2787/22 <https://reestr.court.gov.ua/Review/103217550>

²⁰⁴ Про виконавче провадження: Закон України від 2 червня 2016 року № 1404-VIII <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text>

Вказані правові інститути є схожими, проте не тотожними, оскільки мають ряд відмінностей, а саме: 1) сума боргу – обмеження виїзду за кордон згідно з ст. 283 КАС України може бути застосоване, якщо сума податкового боргу перевищує 1 млн. грн., а в порядку виконавчого провадження незалежно від суми; 2) строк прострочення виконання зобов'язання із сплати судового боргу – згідно ст. 283 КАС України повинно пройти не менше 240 календарних днів з дня вручення платнику податків податкової вимоги, в порядку виконавчого провадження – незалежно від строку прострочення виконання зобов'язання про сплату податкового боргу, визначеного відповідним рішенням, яке набрало законної сили; 3) суб'єкт застосування в порядку ст. 283 КАС України – окружні адміністративні суди, а під час виконавчого провадження – місцевий суд загальної юрисдикції.

Внесення в КАС України можливості обмежувати виїзд за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента критикувалося Головним юридичним управлінням Верховної Ради України, основні положення критики можна виокремити через наступні пункти:

– зміни до КАС України виходять за межі регулювання законопроекту, який має назву «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень». Експерти зазначали, що зміни до КАС України, на їх погляд, не пов'язані із забезпеченням збалансованості бюджетних надходжень, а стосуються тимчасового обмеження права громадян України на виїзд за межі території України (на нашу думку, зазначене зауваження носить більше формальний характер та стосується законотворчої техніки. Так, звичайно воно є слухним, проте не стосується змістовного наповнення аналізованого правового інституту);

– зміни щодо заборони виїзду за кордон суперечать Конституції України, зокрема ст. ст. 22, 24, 32, 33, 61. Ми не зовсім погоджуємося з таким зауваженнями, адже аналогічні за суттю інститути існують, включенням цієї

підстави обмеження права на виїзд жодним чином не встановлюються нові обмеження прав і свобод людини, а лише уточнюються існуючі;

– віднесення до юрисдикції адміністративних судів вирішення питання щодо тимчасового обмеження громадян України у праві виїзду за межі території України не враховує особливостей завдань адміністративної юстиції у контексті статті 3 Конституції України²⁰⁵.

Обмеження свободи пересування, зокрема виїзду за межі країни проживання, були предметом розгляду Європейським судом з прав людини, у справі «Гочев проти Болгарії» («Gochev v. Bulgaria» від 26.11.2009), слід зазначити, що у наведеній справі обмеження пересування було застосовано не у зв'язку із наявністю податкового боргу. Проте, вказане рішення Європейського суду з прав людини в цілях нашого дослідження є цінним, тому що в ньому сформульовані загальні стандарти відповідності обмеження свободи пересування Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Так, у рішенні по справі «Гочев проти Болгарії» («Gochev v. Bulgaria» від 26.11.2009) Європейський суд з прав людини дійшов висновку, що обмеження права на свободу пересування, має відповідати трьом критеріям: по-перше, має ґрунтуватися на законі, по-друге, переслідувати одну з легітимних цілей, передбачених у ч. 3 ст. 2 Протоколу № 4 до Конвенції, і по-третє, знаходитися в справедливому балансі між правами людини та публічним інтересом (тобто бути пропорційним меті його застосування). До наведених вище критеріїв Європейський суд з прав людини навів також застереження. Суд вказав, що при розв'язанні питання про пропорційність обмеження права на свободу пересування з метою стягнення неоплачених боргів важливо пам'ятати, що обмеження може бути обґрунтованим лише в тому випадку, якщо воно дійсно сприяє погашенню заборгованості. Однак, навіть якщо початково обмеження свободи пересування було виправданим, воно може стати непропорційним і порушувати права людини, якщо автоматично продовжується протягом

²⁰⁵ Зауваження до проєкту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=5600&skl=10

тривалого періоду. Таким чином, застосування обмеження повинно періодично переглядатися судом, принаймні в останній інстанції, для визначення доцільності його подальшого застосування. Під час судового розгляду важливо, щоб суд враховував всі фактори, включаючи питання пропорційності такого обмеження²⁰⁶.

На сьогоднішній день нормативне закріплення інституту обмеження виїзду за межі України керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента дозволяє дійти висновку, що таке обмеження може бути достатньо тривалим, оскільки в рішенні суду не зазначається терміну обмеження аналізованого права, а ПК України передбачає припинення цього обмеження за чітко визначених умов, проте жодним чином не пов'язує із строком чи ефективністю цього засобу. Враховуючи наведену позицію Європейського суду з прав людини, вважаємо, що в п. 87.13. ст. 87 ПК України у частині підстав скасування тимчасового обмеження права виїзду керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента слід доповнити ще однією обставиною, а саме: обмеження права виїзду за межі України припиняється автоматично, якщо минуло 90 днів після застосування цього заходу та його не було продовжено рішенням суду.

Підсумовуючи наведене вище, вважаємо, що сама ідея закріплення в КАС України можливості обмеження виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента, які мають податковий борг, є обґрунтованою та доцільною з точки зору наявності ефективних важелів впливу на платника податків. Проте, нормативно-правове закріплення цієї підстави звернення до суду в порядку ст. 283 КАС України та порядку реалізації обмеження в праві виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва-нерезидента має ряд окреслених вище недоліків.

Щодо процедури судового розгляду питання обмеження виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва-нерезидента,

²⁰⁶ Рішення Європейського суду з прав людини справі «Гочев проти Болгарії» («Gochev v. Bulgaria» від 26.11.2009)<https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%7D>;

вважаємо, що статтю 289-2 потрібно виключити із КАС України, а всі необхідні особливості розгляду справ щодо тимчасового обмеження виїзду за межі України включити до розділу «Неповне провадження».

З метою врахування практики Європейського суду з прав людини, в ПК України слід зазначити термін на який встановлюється тимчасове обмеження виїзду за кордон керівника юридичної особи чи постійного представництва нерезидента та передбачити можливість продовження такого терміну за рішенням суду²⁰⁷.

Відсутність «спору про право»

Ще однією з умов відкриття провадження за заявою податкового органу, КАС України визначає відсутність спору про право. Задля висловлення свого ставлення щодо необхідності існування зазначеної вище умови відкриття неповного провадження, вважаємо за необхідне розкрити сутність поняття «спору» як категорії об'єктивної дійсності та публічно-правового спору (вирішення саме публічно-правового спору є предметом розгляду в адміністративному процесі), а також, розглянути наукові позиції щодо так званих «безспірних» справ та особливості визначення відсутності чи наявності спору про право в провадженнях відкритих за заявою податкових органів.

Категорії «спір», «спір про право» та «публічно-правовий спір» достатньо широко розглянуті в науковій літературі, проте і на сьогоднішній час залишаються доволі дискусійними в контексті розуміння їх змісту. Р. В. Миронюк зазначає, що спір про право є досить складною правовою категорією, і його теоретична конструкція є предметом невщухаючих дискусій²⁰⁸. І. Я. Олендер у свою чергу пише, що категорія «спір про право» є складною правовою конструкцією, застосування якої на практиці викликає багато проблем²⁰⁹. Деякі науковці розкривають зміст категорій «спір про право»,

²⁰⁷ Гінда О.М. Встановлення обмеження виїзду за межі України посадовим особам юридичних осіб, у яких наявний податковий борг. Вісник Львівського університету. Серія юридична. 2022. № 75. С. 80.

²⁰⁸ Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.156.

²⁰⁹ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу. http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A2-0513&Itemid=83&lang=ru

«публічно-правовий спір» за допомогою надання «класичного» визначення поняття, інші застосовують логічний прийом у вигляді окреслення ознак чи переліку явищ, які є правовим спором. Наведемо деякі розуміння цього явища.

Академічний тлумачний словник української мови надає декілька визначень поняття «спір», ми наведемо лише ті, які можуть бути використані в рамках нашого дослідження. Так, спір – це: 1) словесне змагання; обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна зі сторін обстоює свою думку, свою правоту; 2) взаємні домагання щодо володіння чим-небудь, посідання чогось і таке інше, вирішувані перед судом²¹⁰. Варто зазначити, що не будь-який спір є правовим. Слушно з цього питання висловлюється О. В. Рой який відзначає, що не кожна конфліктна або спірна ситуація переростає у правовий спір. Це пояснюється тим, що суспільні відносини можуть бути регульовані не лише юридичними нормами, але й моральними, етичними або релігійними стандартами²¹¹.

Правовий спір являє собою одну зі стадій розвитку юридичного конфлікту та власне є явищем, що набуло відповідну процесуальну природу, яка виражається в реальному зверненні особи, чиї права порушені або оспорені, до компетентного юрисдикційного органу щодо певного суб'єктивного права або інтересу, характер якого визначається належністю до тої чи іншої галузі права. Відтак, поняття спору в праві та його специфіка безпосередньо обумовлені характером матеріального правовідношення, в рамках якого виникає такий спір²¹².

Враховуючи наведене вище, вважаємо за необхідне розглянути категорію публічно-правового спору.

О. М. Пасенюк, О. Н. Панченко та В. Б. Авер'янов у підручнику «Адміністративне судочинство України», аналізуючи зміст поняття «адміністративна справа», «суб'єкт владних повноважень» та категорії справ, які підсудні адміністративним судам, зробили висновок, що публічно-правовим

²¹⁰ Академічний тлумачний словник української мови <http://sum.in.ua/s/spir>

²¹¹ Рой О.В. Правові акти суб'єктів владних повноважень як предмет публічно-правового спору : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Київський університет права, 2019. С.33.

²¹² Божко Ю.В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2014. С.18.

спором є спір у випадку, коли він виникає з публічно-правових відносин за участю суб'єкта владних повноважень при здійсненні ним владних управлінських функцій щодо іншого суб'єкта, який є учасником спору²¹³. Варто зазначити, що наведене вище визначення науковці сформулювали як наслідок аналізу норм редакції КАС України, яка діяла до кінця 2017 року, проте вказане визначення є цінним з наукової точки зору та не втрачає своєї актуальності.

О. В. Скочиляс-Павлів вказує, що під публічно-правовим спором слід розуміти суперечку, передану для вирішення адміністративним судом, яка виникає у сфері публічно-правових відносин. Однією зі сторін цього спору є суб'єкт владних повноважень, який виконує управлінські функції в цих відносинах²¹⁴.

Н. Є. Хлібороб відзначає, що публічно-правовий спір є конкретним видом юридичного конфлікту. Цей вид конфлікту слід розглядати як особливий стан правовідносин, пов'язаний із наявністю суперечностей між суб'єктами цих правових відносин стосовно реалізації їхніх прав, свобод, інтересів, а також обов'язків²¹⁵.

Аналізуючи наукові підходи до визначення публічно-правового спору, Р. В. Миронюк робить наступне узагальнення: «одні автори зазначають, що публічно-правові спори виникають при реалізації функцій публічної влади і саме через публічно-правові відносини, отже, предметом публічно-правового спору є суперечності з реалізації повноважень органів публічної влади у відповідних правових формах, у тому числі у формі прийняття нормативно-правових актів. Інші визначення публічно-правового спору описують його як юридичний конфлікт між фізичною або юридичною особою, з одного боку, і суб'єктом владних повноважень – з іншого. Цей конфлікт виникає у зв'язку з виконанням

²¹³ Адміністративне судочинство України : підруч. / О. М. Пасенюк, О. Н. Панченко, В. В. Авер'янов; ред. О. М. Пасенюк; Вищий адмін. суд України. Київ: Юрінком Інтер, 2009. С.402.

²¹⁴ Скочиляс-Павлів О. В. Публічно-правовий спір як предмет розгляду в адміністративних судах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. 2014. Вип. 9-2(1). С. 125-126.

²¹⁵ Хлібороб Н. Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Наталія Євгенівна Хлібороб ; Національний університет "Львівська політехніка". Львів, 2012. С.10.

суб'єктом владних функцій і може бути вирішений як у судовому, так і в адміністративному порядку, враховуючи нерівність учасників відносин. У всіх цих визначеннях підкреслюється ідея конфлікту як протистояння сторін з різними інтересами»²¹⁶.

Підсумовуючи наведене вище, погоджуємось із висновком Н. Є. Хлібороб, яка усі підходи до визначення розуміння сутності публічно-правових спорів розділила на дві групи, а саме: матеріальний та формальний (процесуальний) підходи до розуміння правового спору. Науковець зазначає, що матеріальний підхід розуміння правового спору заснований на позиції, що правовий спір – це особливий вид матеріальних охоронних правовідносин між його суб'єктами, які виникають у зв'язку з відкритою протидією суб'єктів права на шляху реалізації своїх прав, свобод, інтересів, що створюється поза юрисдикційним процесом. Вказаний спір може бути врегульованим у судовому або позасудовому порядку. В свою чергу формальний (процесуальний) підхід обґрунтовує позицію, згідно з якою, правовий спір є виключно процесуальним явищем і виникає лише після звернення одного із суб'єктів спору до суду із позовною заявою. Всі конфлікти, які існують поза юрисдикційним процесом, не можуть визнаватись правовим спором, оскільки немає юридично значущих дій, які б стали юридичним фактом виникнення правового спору²¹⁷.

Враховуючи наведене вище, приходиться констатувати, що в основному усі визначення публічно-правового спору здійснюються через інші категорії, наприклад такі як «конфлікт», які в свою чергу мають також велику кількість розумінь. Також, публічно-правовий спір визначається в порівнянні із іншими видами спору. Наведене вище не дозволяє нам сформулювати об'єктивні критерії віднесення чи не віднесення конкретної ситуації до явища «спір про право». Проте, в межах відкриття провадження за заявою податкових органів (згідно з чинним правовим регулюванням) нас цікавить лише сам факт наявності спору,

²¹⁶ Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.156.

²¹⁷ Хлібороб Н.Є. Теоретико-правові аспекти сутності публічно-правових спорів. Держава та регіони. Серія. Право. 2010. Вип. 3. С. 214–220.

без розкриття усіх інших додаткових ознак. Вважаємо, що з метою конструювання критерію відкриття провадження «відсутній спір про право» можна використати узагальнення, здійснене Н. Є. Хлібороб, про формальне (процесуальне) розуміння спору. Такий підхід дозволить виключити із кола потенційних спорів заперечення обставин справи, які викладені у відзиві на заяву подану в порядку ст. 283 КАС України та далі продовжити розгляд справи. Вважаємо, що за приписами ст. 283 КАС України наявність спору про право слід констатувати лише у випадку подання відповідної позовної заяви до відкриття непозовного провадження.

Цікавим з точки зору нашого дослідження є можливість існування «безспірного» провадження, тому необхідно це питання розглянути детальніше. На користь можливості існування безспірного провадження в будь-якому процесі, в тому числі і адміністративному, свідчить положення рішення Конституційного Суду України від 25 грудня 1997 року № 9-зп, в якому суд надав тлумачення ч. 2 ст. 124 Конституції України. У згаданому рішенні зазначалося, що ч. 2 ст. 124 Конституції України необхідно розуміти так, що юрисдикція судів, тобто їх повноваження вирішувати спори про право та інші правові питання²¹⁸. Наведеним тлумаченням суд здійснив дихотомічний поділ усіх справ, які можуть бути розглянуті в судах України на дві категорії, а саме: 1) справи, які містять спір; 2) справи щодо інших правових питань. Враховуючи логічні правила проведення дихотомічного поділу, ми робимо висновок, що справи, які стосуються інших правових питань не містять спору. Свого часу І. Я. Олендер зазначав, що спірність – не обов'язкова ознака судової справи. Але обов'язковою її ознакою є те, що спір або інше питання повинні мати правовий характер: суд не розглядає неправових вимог²¹⁹.

Щодо можливості існування безспірних проваджень свідчить також положення п. 9 Рекомендації Комітету міністрів Ради Європи № R (81) 7 від 14 травня 1981 року, в якому зазначається, що слід розробити заходи щодо

²¹⁸ Рішення Конституційного Суду України від 25 грудня 1997 року № 9-зп <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-97#Text>

²¹⁹ Олендер І. Я. Функції суду в державному механізмі. Право і суспільство. 2014. № 1.2. С. 155.

неопротестованих або безспірних позовних вимог для того, щоб остаточне рішення виносилося швидко без непотрібних формальностей, особистих явок до суду чи зайвих витрат²²⁰.

Д. В. Кузнєцов відзначає, що існують два види спрощених проваджень: спірні та безспірні. Безспірні провадження базуються на очевидності вимог, які підтверджуються безспірними та достовірними доказами. Одним з основних видів таких проваджень є наказне провадження²²¹.

Автори колективної монографії, під редакцією О. М. Нечитайла, вказують, що для виникнення спору щодо права необхідні два юридичних факти: заявлення вимоги однією зі сторін (адресантом) (перший юридичний факт) та правове становище другої сторони (адресата) (другий юридичний факт), що перешкоджає задоволенню цієї вимоги. Другий факт може набувати різноманітних форм; адресат може заважати задоволенню вимоги адресанта як своїми рішеннями чи діями, так і бездіяльністю. Тому вони вважають, що положення Цивільного процесуального кодексу України про наказне провадження та положення Кодексу адміністративного судочинства України про провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів (контролюючих органів), за якими у відповідних справах не визнається наявність спору щодо права, є некоректними. У таких справах адресат вимоги не відмовляється від свого обов'язку, однак у той же час не приймає жодних заходів для його виконання. Цей стан речей, за їхньою думкою, не можна назвати інакше, як спором. Далі науковець зауважує, що спір щодо права в наказному провадженні присутній, але у зірчастому вигляді - питання про зміст спірних правовідносин лишається невирішеним; суперечливим залишається тільки питання щодо фактичної реалізації прав і обов'язків сторін у цих відносинах²²².

Необхідно навести ще одну позицію, яка хоча і висловлена в межах

²²⁰ Рекомендація R (81) 7 Комітету міністрів державам-членам стосовно шляхів полегшення доступу до правосуддя https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_133#Text

²²¹ Кузнєцов Д.В. Скорочене провадження в адміністративному судочинстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Дніпро, 2017. С.73.

²²² Адміністративне судочинство України: теорія та практика: монографія / кол. авт.; за заг. ред. О.М. Нечитайла. К.: ВАІТЕ, 2015. С.73-74.

іншого виду судочинства, проте має теоретичну цінність і в рамках нашого дослідження. У будь-яких цивільних правовідносинах, що вирішуються в суді, потенційно є такий спір. Наказне провадження безспірне лише в тому плані, що безспірність в ньому презюмована до того моменту, доки до суду не звернеться боржник із заявою про скасування судового наказу. Але воно характеризується наявністю сторін і спору між ними про матеріальне право. А вимога про те, щоб із заяви про видачу судового наказу і поданих документів не вбачався спір про право, означає те, що цивільне правовідношення між заявником і боржником має бути чітко визначеним, а вимога заявника – повністю аргументована. Безспірними є вимоги заявника, що впливають із повністю визначених і неоспорюваних цивільно-правових відносин. Такою визначеністю володіють відносини, наприклад, якщо боржник визнає заявлені заявником вимоги. Таким чином, вимоги заявника викладаються у заяві про видачу судового наказу та підтверджуються відповідними документами, які, своєю чергою, мають бути вагомими, переконливими і такими, що не викликають сумнівів щодо їх достовірності.²²³

Слушно зауважував І. Я. Олендер, який писав, що відсутні об'єктивні критерії визначення «спору про право», що в свою чергу призводить до того, що фактично будь-які матеріально-правові заперечення відповідача суди кваліфікують як спір про право²²⁴.

Спробу визначити певні критерії віднесення правового явища до категорії «спір про право» здійснив Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) в листі № 149/11/13-11 від 2 лютого 2011 року. Суд зазначив, що спір про право, в контексті розглядуваної норми (йдеться про аналог ст. 283 КАС України), має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у ст. 183-3 (283) КАС України. Також, ВАСУ зазначив, що зокрема

²²³ Вербіцька М.В. Наказне провадження у цивільному процесі України : дис. ... канд. юридичних наук : 12.00.03 / Вербіцька М.В. ; Львівський національний ун-т імені Івана Франка. Львів, 2011. С.13.

²²⁴ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу.http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A2-0513&Itemid=83&lang=ru

спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання²²⁵.

Аналізуючи зазначений вище лист ВАСУ ми дійшли висновку, що спір про право може бути наявний у двох випадках:

– існує позов про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу до суду із заявою;

– суд може встановити спір про право із змісту заперечень платника податків, стосовно якого податковим органом подано заяву в порядку ст. 283 КАС України. Стосовно цього випадку в аналізованому листі ВАСУ зазначається, що від наявності спору про право слід відрізнити заперечення обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням²²⁶.

На нашу думку, у листі ВАСУ № 149/11/13-11 від 2 лютого 2011 року не можна виділити чітких критеріїв, які б дозволяли однозначно в кожному конкретному випадку з'ясувати наявність чи відсутність «спору про право». Крім того, сам факт наявності позову про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу до суду із заявою, на нашу думку, не можна вважати наявністю спору про право, оскільки такий позов може бути тактичним ходом платника податків з метою затягування часу. Слушно з цього приводу висловився І. Я. Олендер, що платники податку часто зловживають, заперечуючи в суді підстави подання з однією лише метою – унеможливити розгляд справи в особливому провадженні і відстрочити виконання свого податкового зобов'язання²²⁷.

Інтерпретуючи позицію О. М. Нечитайла²²⁸ (вказана позиція висловлена науковцем у межах дослідження предмета доказування в адміністративній

²²⁵ Лист Вищого адміністративного суду України № 149/11/13-11 від 2 лютого 2011 https://ips.ligazakon.net/document/view/ASS00078?an=74&ed=2011_02_02

²²⁶ Лист Вищого адміністративного суду України № 149/11/13-11 від 2 лютого 2011 https://ips.ligazakon.net/document/view/ASS00078?an=74&ed=2011_02_02

²²⁷ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу. http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A2-0513&Itemid=83&lang=ru

²²⁸ Нечитайло О. М. Обставини, що не потребують доказування у адміністративному судочинстві України. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2008. Вип. 43. С. 157

справі, проте на нашу думку може бути застосована в межах нашого дослідження), можна зробити наступні висновки:

– спір про право відсутній, якщо обставини, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду встановлені в іншому судовому рішенні, яке набрало законної сили;

– спір про право відсутній, якщо обставини, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду визнані сторонами і у суду не має обґрунтованого сумніву щодо достовірності цих обставин або добровільності їх визнання.

Проте, зазначений вище підхід до розуміння критеріїв визначення наявності чи відсутності «спору про право» значно обмежує можливості застосування ст. 283 КАС України та не вирішує проблеми із штучно створеними спорами про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду.

Нам в більшій мірі імпонує підхід І. Я. Олендера, який фактично пропонує відмовитися від так званої «безспірності» адміністративних справ, які підлягають розгляду в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Так, науковець зазначає, що необхідність спеціального провадження для оперативного вирішення справ цієї категорії не викликає сумніву. Для підвищення дієвості цього виду провадження доцільно було б виключити зі ст. 283 (183-3) КАС України посилання на «спір про право» як підставу для відмови у відкритті провадження. Це б не призвело до порушення прав та інтересів платників податків, оскільки їх права гарантує можливість адміністративного та судового оскарження податкового-повідомлення рішення органу податкової служби²²⁹.

Розвиваючи наведену вище позицію слід зазначити, що не усі випадки звернення платника податків до суду із позовом для оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду здійснюється

²²⁹ Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу. http://legallactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A2-0513&Itemid=83&lang=ru

лише з метою затягнення настання негативних наслідків для платника податків, у них може існувати реальний «спір про право». Тому на нашу думку, доцільно виключити із ст. 283 КАС України таку підставу для відмови відкриття провадження як наявність «спору про право».

2.2. Процесуальні строки в провадженні, відкритому за заявою податкових органів

Строки, що стосуються вирішення процесуальних питань у судових справах, відкритих за зверненням податкового органу, а також особливості їх обчислення визначаються в КАС України та інших нормативно-правових актах, які описують підстави звернення до суду. Перш ніж починати характеристику строків у судових справах за зверненням податкових органів, вважаємо за необхідне звернутися до наукової літератури щодо виділення явищ строки та терміни. У науковій літературі простежується доволі однозначна позиція щодо розмежування понять «строк» та «термін». Так, наприклад Я. О. Берназюк звертає увагу на відмінну правову природу понять «строк» та «термін» та дає їх визначення. Науковець стверджує, що строки в адміністративному судочинстві представляють собою визначені КАС України, іншими законами або встановлені судом часові періоди. Ці періоди, які вимірюються годинами, днями, місяцями та роками, мають чіткі початкові та кінцеві дати, що визначають їхні межі. Протягом цих термінів можуть проводитися процесуальні дії, реалізовуватися суб'єктивні права та виконуватися обов'язки. З виникненням негативних правових наслідків, таких як позбавлення можливості реалізації суб'єктивного права чи застосування процесуального примусу, настає зі спливом встановленого строку, якщо його не поновлено або продовжено. Термінами в адміністративному судочинстві є конкретними моментами у часі, пов'язаними з певною датою чи подією, які визначають виникнення чи припинення

суб'єктивного права або юридичного обов'язку учасника справи чи суду²³⁰.

Чинний КАС України вживає поняття «строки» і тільки один раз поняття «термін» (для позначення відрізка часу в ч. 5 ст. 249 КАС України). Також процесуальний закон дає визначення поняття строки в ст. 118 КАС України де зазначається, що процесуальні строки визначаються днями, місяцями і роками, а також можуть визначатися вказівкою на подію, яка повинна неминуче настати²³¹. Тобто, в законодавчому визначенні поняття «строк» об'єднує наукове розуміння обидвох категорій «строк» та «термін». На нашу думку, таке об'єднання понять є не зовсім вірним з методологічної точки зору. Також, слушно з цього питання висловився Я. О. Берназюк, який, аналізуючи аналогічні правові інститути в цивільному праві та використовуючи етимологічне розуміння цих понять, дійшов висновку, що слід констатувати доцільність розмежування понять «строк» та «термін» у КАС України за аналогією з ЦК України, що є правильним як у практичному, так і науково-теоретичному аспектах²³².

У межах нашого дослідження ми вживатимемо поняття «строк», вкладаючи в його зміст ті ознаки, що закріплені в КАС України, оскільки це необхідно для єдиного розуміння аналізованого правового інституту.

Першим, на що вважаємо слід звернути увагу, це строк звернення до адміністративного суду. У науковій літературі, зокрема М. І. Смокович, зазначає, що строк звернення до адміністративного суду визначає як період часу, у межах якого особа може звернутися до адміністративного суду з позовною вимогою про захист своїх прав, свобод та інтересів у сфері публічних відносин²³³. Хоча наведене вище визначення звернення до адміністративного суду не зовсім вписується в предмет нашого дослідження, проте є цінним з точки зору визначення правової сутності зазначеного явища.

²³⁰ Берназюк Я.О. Онтологічні питання строків в адміністративному судочинстві. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. № 53. Т2. С.14.

²³¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

²³² Берназюк Я.О. Онтологічні питання строків в адміністративному судочинстві. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. № 53. Т2. С.12.

²³³ Строк звернення до суду в адміністративному судочинстві / М. І. Смокович // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2011. – № 2(4) С.1-27: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n2/11smivas.pdf>.

Вище ми зазначили, що найперше потрібно звернути увагу на строк звернення до адміністративного суду податкового органу із заявою. Проте, слід зауважити, що в ст. 283 КАС України зазначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Стаття 122 КАС України має назву «строк звернення до адміністративного суду», проте, у вказаній статті не розкривається зміст цього поняття в класичному розумінні. Поняття «строку звернення до адміністративного суду» визначалось у судовій практиці, так, наприклад, у постанові Великої Палати Верховного Суду від 4 жовтня 2018 року у справі 800/304/17 під вказаним вище явищем розуміється проміжок часу після виникнення спору у публічно-правових відносинах, протягом якого особа має право звернутися до адміністративного суду із заявою за вирішенням цього спору і захистом своїх прав, свобод чи інтересів²³⁴. Як впливає з аналізу узагальнень судової практики адміністративних судів, строк звернення до адміністративного суду в основному пов'язують із поданням позовної заяви²³⁵. Наведений нами приклад узагальнення судової практики стосувався попередньої редакції КАС України, проте, з огляду на незначні відмінності в конструюванні інституту строку звернення до адміністративного суду в двох редакціях КАС України цілком може бути використаний в межах нашого дослідження.

У науковій літературі строк звернення до суду також пов'язують виключно із поданням позовної заяви. Окрім, наведеного вище розуміння цього поняття М. І. Смоковичем, зазначимо визначення аналізованого поняття, яке було наведено в науково-практичному коментарі до КАС України. Строк звернення до адміністративного суду – це строк, в межах якого особа, яка має право на позов, повинна звернутися до адміністративного суду для захисту своїх прав у публічно-правових відносинах або для реалізації владних повноважень²³⁶.

²³⁴ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 4 жовтня 2018 року у справі 800/304/17 <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/77286410>

²³⁵ Узагальнення судової практики застосування Хмельницьким окружним адміністративним судом глав 1-4 розділу III Кодексу адміністративного судочинства України під час розгляду та вирішення адміністративних справ https://kmoas.gov.ua/sites/default/files/uzagalnennya/glava_1-4_rz_kasu.doc

²³⁶ Науково-практичний коментар до статті 99 Кодексу адміністративного судочинства України <https://ips.ligazakon.net/document/KK003138>

Якщо виходити із наведених вище трактувань, поняття строку звернення до адміністративного суду, суть зазначеного правового інституту стосується лише подання позову. Тому, як наслідок виникає питання чи «строк подання заяви» в порядку ст. 283 КАС України та строк звернення до адміністративного суду мають різну правову природу чи така термінологічна неузгодженість виникла внаслідок недосконалості законодавчої техніки?

У ч. 1 ст. 122 КАС України теж таки мова йде про позов. У ч. 2 вказаної статті зазначається про строки звернення до суду суб'єкта владних повноважень із пред'явленням визначених законом вимог. Проте, справи, які розглядаються в порядку визначеному ст. 283 КАС України, як таких вимог і не містять, а в більшій мірі стосуються санкціонування певних дій податкового органу.

Детальний аналіз строку звернення до суду в адміністративних справах здійснив В. М. Кравчук. Науковець відносить «строк подання заяви» в порядку ст. 283 КАС України до спеціальних строків звернення до адміністративного суду²³⁷. Слід зауважити, що науковець прямо не зазначає наведеної вище тези, проте з контексту висловлювань та структури формування матеріалу впливає саме зазначений вище висновок.

На нашу думку, не потрібно створювати жодної штучної категорії для позначення «строк подання заяви» в порядку ст. 283 КАС України, оскільки це буде необґрунтованим з огляду на відсутність жодних відмінностей в правовій природі вказаного строку із строком звернення до адміністративного суду. Ми підтримуємо позицію В. М. Кравчука, що «строк подання заяви» в порядку ст. 283 КАС України є різновидом строків звернення до адміністративного суду. Також, слід констатувати про наявність неузгодженості між ст. 122 та ст. 283 КАС України, що призводить до неоднозначного розуміння природи строків визначених у цих нормах. Тому, вважаємо за необхідне внести зміни у ст. 122 КАС України та зазначити, що строк звернення до адміністративного стосується позовної заяви та заяви.

²³⁷ Кравчук В.М. Строки звернення до суду в адміністративних справах https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Prezentatsia_Kravchuk_1.pdf

Щодо адміністративних справ, які можуть бути відкриті за зверненням податкових органів, слід зазначити, щодо них встановлюються спеціальні строки, які є відмінними від тих, що встановлені в главі 6 розділу 1 КАС України. Тому правила їх обчислення, про що прямо зазначено в ст. 270 КАС України (винятком є лише ч. 1 ст. 120 КАС України, правила встановлені якою також поширюються на обчислення строків визначених ст. 283 КАС України) не поширюються на категорії справ, які визначені в ст. 283 КАС України. На нашу думку, зазначений вище виняток із спеціального правила обчислення процесуальних строків щодо справ передбачених у ст. 283 КАС України є не зовсім вдалим, адже вносить певну невизначеність²³⁸. Так, ч. 1 ст. 120 КАС України зазначено, що перебіг процесуального строку починається з наступного дня після відповідної календарної дати або настання події, з якою пов'язано його початок. У ч. 2 ст. 283 КАС України зазначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду²³⁹. Враховуючи наведені вище положення норм КАС України, виникає проблема із моментом початку відрахування строку звернення податкового органу до суду в порядку визначеному КАС України. До прикладу, податковий орган встановив обставини, що зумовлюють звернення до суду о 10 год. 00 хв. 07.06.2022. Що вважати моментом від якого потрібно відраховувати строк в 24 год? Якщо використовувати правила, визначені в ч. 1 ст. 120 КАС України можна вважати, що початок 24 годинного терміну звернення до суду буде 00 год. 01 хв. 08.06.2022, а закінчиться о 00 год. 01 хв. 09.06.2022, оскільки подією початку перебігу процесуального строку є «встановлення обставини, що зумовлюють звернення до суду». Якщо ж буквально трактувати положення, встановлене в ч. 2 ст. 283 КАС України, строк звернення податкового органу із заявою до суду починається о 10 год. 01 хв. 07.06.2022, а закінчиться о 10 год. 01 хв. 08.06.2022. На нашу думку, правильним

²³⁸ Гінда О.М. Окремі аспекти визначення строків у судових справах за зверненням податкових органів. Правові засади організації та здійснення публічної влади: збірник тез V Міжнародної науково-практичної конференції (17 червня 2022 року). Хмельницький. 2022. С. 89-90.

²³⁹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

має бути другий варіант, оскільки сама ідея існування термінових справ передбачає наявність максимально скорочених строків, крім того, заявником у категоріях справ передбачених у ст. 283 КАС України, є орган державної влади, який має наявні кадрові ресурси, щоб здійснити звернення в суд у такі короткі строки.

Відповідно до КАС України існує поділ процесуальних строків, зокрема на строки, встановлені законом, та строки, встановлені судом. При цьому правила про поновлення пропущених процесуальних строків поширюються винятково на строки, встановлені законом для здійснення процесуальних дій учасниками справи, тоді як на строки, встановлені судом для здійснення процесуальних дій учасниками справи, поширюються правила про продовження процесуальних строків²⁴⁰. Особливістю більшості процесуальних строків визначених для адміністративних справ, що можуть бути ініційовані за заявою податкових органів є неможливість їх поновлення чи продовження, що з огляду на предмет таких судових справ, цілком виправдано.

Всі строки, які в тій чи іншій мірі стосуються адміністративних справ, визначених у ст. 283 КАС України, за джерелом їх нормативного закріплення слід розділити на строки, встановленні власне ст. 283 КАС України, строки встановлені іншими статтями КАС України та строки встановлені в інших нормативно-правових актах. Встановлення процесуальних строків у справах за ст. 283 КАС України визначаються як конкретно встановлені періоди часу, наприклад, звернення до суду (24 год), строк розгляду судової справи (96 год), подання апеляційної скарги (10 днів) так і оціночними категоріями, такими як негайно (строк повідомлення відповідача про час і місце розгляду справи), невідкладно (строк видачі копії рішення). Розглянемо особливості обчислення деяких процесуальних строків у справах визначених ст. 283 КАС України.

Стаття 283 КАС України встановлює спеціальні строки звернення до адміністративного суду (ми розглянули це питання вище), строк усунення

²⁴⁰ Гінда О.М. Особливості нормативно-правового регулювання строків в адміністративному судочинстві. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. № 53. Т2. С.30.

недоліків заяви податкового органу, строк повторного звернення податкового органу із заявою, строк апеляційного оскарження ухвали про відмову в прийнятті заяви, загальний строк розгляду справи в суді першої інстанції, строк виконання рішення суду, строк подання апеляційної скарги на рішення суду та загальний строк розгляду справи в апеляційному суді. Перш ніж здійснити характеристику наведених вище строків, вважаємо за необхідне окреслити алгоритм такої характеристики та спільні риси усіх наведених вище строків. З метою полегшення цього завдання, звернемося до наукової літератури.

Процесуальні строки в адміністративному судочинстві достатньо детально та повно дослідив в дисертаційному дослідженні М. О. Сорока. Вказане дослідження хоча й було проведено більше десяти років тому, проте теоретичні висновки та узагальнення щодо процесуальних строків в адміністративному судочинстві і на сьогоднішній день є правильними. Науковець зазначив, що тривалість у судовому адміністративному процесі означає чітке визначення певного проміжку часу, протягом якого процесуальна дія може здійснюватися. Така дія є істинною, що з позицій права означає її законність. Тривалість означає обмеженість у часі, що передбачає наявність моменту початку перебігу часу та закінчення перебігу часу на певному часовому інтервалі. Далі М. О. Сорока зазначає, що при аналізі обчислення процесуального строку необхідно враховувати чотири юридично важливих обставин (з метою юридично грамотного вирішення питання про строки): по-перше, встановлений законом розмір строку; по-друге, коли і з якого юридичного факту він починає обчислюватись; по-третє, коли, який юридичний факт припиняє його обчислення або перериває його; по-четверте, який час закон не включає (включає) в обчислюваний строк²⁴¹. На нашу думку, для повної та всебічної характеристики процесуального строку також необхідно розглянути наслідки пропуску строку, особливості його поновлення та продовження. Варто зазначити, що М. О. Сорока все ж таки розглядав вказані в попередній тезі особливості

²⁴¹ 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. С.11.

процесуальних строків. Враховуючи наведене вище, вважаємо достатньо правильним алгоритмом аналізу процесуальних строків буде наступний: 1) встановлений законом розмір строку; 2) коли і з якого юридичного факту він починає та припиняє обчислюватись; 3) особливості його поновлення та продовження, а також наслідки пропущення процесуальних строків.

Перше, на що слід звернути увагу у контексті процесуальних строків у справах відкритих у порядку ст. 283 КАС України це встановлений законом розмір строку. На наше глибоке переконання, аналізувати кожен встановлений законом розмір строку щодо аналізованих справ є недоцільним, адже в залежності від того які обрано критерії, яку обрано кінцеву мету та на чію сторону учасників процесу схилитися можна визначити значну кількість «умовних» проблем щодо встановлення вказаних процесуальних строків. Проте хочемо зазначити, що встановлення скорочених процесуальних строків у непозовному провадженні в порівнянні із позовним є цілком виправданим та необхідним. Термінові справи, до яких відносять і справи відкриті за заявою податкового органу, розуміють як такі, що потребують особливого порядку провадження в них, зумовленого невідкладними процесуальними діями і рішеннями, зволікання проведення (прийняття) яких призведе до порушення прав, свобод, інтересів суб'єктів публічно-правових відносин²⁴². Враховуючи специфіку категорій справ, які можуть розглядатися в порядку визначеному ст. 283 КАС України, а саме те, що до моменту звернення податкового органу до суду із заявою, проходить доволі значний період (наприклад, податковий орган може звернутися до суду із заявою про застосування обмеження виїзду за межі України для керівника платника податків якщо минуло 240 днів після отримання податкової вимоги), скорочені терміни розгляду (такі, які встановлено в КАС України) є цілком обґрунтованими та виправданими, оскільки в платника податків є надзвичайно багато часу для того, щоб виконати своє зобов'язання належним чином. Вважаємо, що жодна аргументація прихильників збільшення

²⁴² Пащенко К.С. Термінові справи в адміністративному судочинстві України у контексті процесуальних зловживань. Юридичний науковий електронний журнал. 2019. № 5. С. 192.

процесуальних строків, а саме про обмеження прав платника податків та неможливість належним чином підготуватися до судового розгляду в такі терміни не може братися до уваги. Платник податків до моменту звернення контролюючого органу до суду із заявою в порядку визначеному ст. 283 КАС України завжди має достатньо часу, проте злісно ухиляється від виконання своїх зобов'язань. Процедура, визначена в ст. 283 КАС України, з огляду на скороченні строки розгляду справ у теорії повинна бути дієвим засобом примусу до виконання платниками податків своїх обов'язків.

У ч. 3 ст. 283 КАС України зазначається, що у разі недотримання вимог частини другої цієї статті суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Вказана норма чітко не визначає юридичного факту, який є моментом початку відрахування строку для усунення недоліків. Перед висловленням своєї позиції з цього питання слід дослідити судову практику.

Найчастіше, суди взагалі оминають питання початку спливу строку на усунення недоліків заяви поданої в порядку ст. 283 КАС України, а зазначають момент закінчення цього строку. Так, наприклад, в ухвалі про залишення заяви без руху від 16 лютого 2022 року у справі № 520/3713/22 Харківський окружний адміністративний суд запропонував усунути вказані недоліки заяви до 09 год. 30 хв. 17 лютого 2022 року²⁴³. Аналогічний підхід зазначеному вище застосований в ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 29 грудня 2022 року у справі № 420/27189/21, в якій зазначено – усунути недоліки у строк до 29.12.2021 до 13 год. 30 хв²⁴⁴, в ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 19 листопада 2021 року у справі № 420/22871/21 – усунути недоліки у строк до 22.11.2021 до 09:30 год²⁴⁵ (у вказаній ухвалі суд не дотримався встановлення максимально можливого строку усунення недоліків заяви). Деякі суди

²⁴³ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 16 лютого 2022 року у справі № 520/3713/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103354096>

²⁴⁴ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 29 грудня 2022 року у справі № 420/27189/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102351667>

²⁴⁵ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 19 листопада 2021 року у справі № 420/22871/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101253559>

зазначають момент з якого починає спливати строк на усунення недоліків заяви. Так, в ухвалі Хмельницького окружного адміністративного суду від 16 квітня 2021 року у справі № 560/4676/21 зазначається момент її постановлення, а саме 14 год 35 хв, тому строк усунення недоліків встановлено до 14 год 35 хв. 17 квітня 2021 року²⁴⁶.

На нашу думку, ч. 3 ст. 283 КАС України, хоча і не визначає чітко моменту початку спливу строку усунення недоліків заяви, проте пов'язує цей момент із повідомленням заявника, тому вважаємо, що правильно було б зазначати кількість годин яка надається для усунення недоліків, яка починає відраховуватися з моменту направлення відповідної ухвали, з огляду на такі скорочені строки, таке повідомлення необхідно здійснювати засобами електронного зв'язку. Інший підхід призводить фактично до неможливості фізичного усунення недоліків, оскільки суди доволі часто на усунення недоліків дають лише декілька годин, як наприклад у справі в ухвалі від 29 грудня 2022 року у вище згаданій справі № 420/27189/21 строк встановлено до 13 год. 30 хв. 29 грудня 2022 року (справа наведена вище) при чому у вказаній ухвалі не зазначено ні моменту отримання заяви, ні моменту її постановлення. В ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21 про повернення заяви зазначено, що заява надійшла в суд о 15 год. 33 хв 23 липня 2021 року, строк для усунення недоліків був встановлений до 19 год. 00 хв 23 липня 2021 року, у вказаній ухвалі зазначено, що ухвалу про залишення заяви без руху направлено заявнику засобами електронного та факсимільного зв'язку, проте не зазначено о котрій годині²⁴⁷.

Враховуючи наведене вище, вважаємо, що суди достатньо часто встановлюють строк для усунення недоліків заяви надто короткий, за який фізично неможливо усунути такі недоліки, що також у певній мірі призводить до зменшення дієвості аналізованого правового інституту.

²⁴⁶ Ухвала Хмельницького окружного адміністративного суду від 16 квітня 2021 року у справі № 560/4676/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96336546>

²⁴⁷ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21 про повернення заяви <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98515464>

Особливості обчислення строку повторного звернення до адміністративного суду із заявою, строків розгляду справи є аналогічними, наведем вище. Окрему увагу, вважаємо за необхідне звернути лише на момент початку відліку строку на апеляційне оскарження та строку апеляційного розгляду справи. Враховуючи положення ч. 1 ст. 120 КАС України та ч. 8 і 10 ст. 283 КАС України, вказані строки починаються на наступний день після відповідної події.

У ч. 6 ст. 283 КАС України, зазначається, що ухвалу про відмову в прийнятті заяви може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення. Є очевидним, що ухвала про відмову у відкритті провадження за заявою податкового органу постановляється поза межами судового засідання (тобто без його проведення). На нашу думку, пов'язувати момент початку спливу строку апеляційного оскарження ухвали про відмову у відкритті провадження із моментом постановлення відповідної ухвали є неправильним. Вважаємо, що необхідно внести зміни у законодавство, включити в ст. 291-10 нового розділу КАС України та зазначити, що вказаний строк починає спливати з моменту направлення відповідної ухвали засобами електронного зв'язку заявнику.

У ч. 8 ст. 283 КАС України вказано, що рішення суду у справах, визначених пунктами 1-4, 7 частини першої цієї статті, підлягає негайному виконанню. Тобто, строк виконання деяких рішень, передбачених ст. 283 КАС України, позначається оціночним поняттям «негайно».

Е. Ф. Демський вказує, що законодавець визначив значну кількість судових рішень, які повинні бути виконані негайно, з метою забезпечення своєчасного та оперативного впливу на суспільні відносини у публічній сфері. Це спрямовано на підвищення довіри до суду та гарантування реалізації прав, свобод, інтересів та обов'язків фізичних і юридичних осіб, і це може відбуватися навіть до набуття судовим рішенням законної сили в певних випадках²⁴⁸.

²⁴⁸ Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2008. С.409.

Д. В. Смотрич вважає, що негайне виконання рішення фактично означає, що це рішення може бути виконане до завершення терміну його оскарження в апеляційному порядку, тобто до того моменту, коли воно набуває законної сили²⁴⁹. Наведені вище розуміння оціночної категорії «негайно» є безумовно правильними, проте не дозволяють нам у повній мірі визначити який це конкретно часовий момент, тому вважаємо за необхідне звернутися до етимологічної сутності цього терміна. Так, у тлумачному словнику термін «негайно» розкривається як такий, що здійснюється, відбувається зразу, без затримки; терміновий²⁵⁰. З огляду на наведене вище, вважаємо, що цілком влучно з цього приводу висловився О. Г. Братель. Науковець зазначив, що у часовому відношенні негайність розглядається як особливий (найвищий ступінь) прояв невідкладності²⁵¹. Враховуючи наведене вище, вважаємо, що термін «негайно» в контексті негайного виконання слід розуміти так, що момент виконання настає одразу після прийняття відповідного рішення.

Процесуальні строки, які застосовуються в справах відкритих у порядку визначеному ст. 283 КАС України, а також правила їх обчислення встановлюються також іншими нормами КАС України. Так, зокрема, в ст. 268 КАС України встановлюється строк повідомлення іншого учасника справи про час та місце судового засідання, в ст. 271 КАС України – строк видачі судових рішень, ст. 272 КАС України – строк, після спливу якого судові рішення набирають законної сили.

Строк повідомлення іншого учасника провадження у справі, яка визначена у ст. 283 КАС України, визначається оціночним терміном «негайно», який ми вище уже розглянули. Згідно із ст. 272 КАС України копії судових рішень у справах, визначених цією статтею, невідкладно видаються учасникам справи. Академічний тлумачний словник української мови визначає

²⁴⁹ Смотрич Д.В. Процесуально-правові засади виконання судових рішень в адміністративних справах. дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Національний університет «Львівська політехніка», Львів, 2021. С. 71.

²⁵⁰ Академічний тлумачний словник української мови <http://sum.in.ua/s/neghajnyj>

²⁵¹ Братель О. Г. Процесуальні юридичні факти цивільного судочинства в контексті тлумачення оціночних темпоральних категорій <https://goal-int.org/protsesualni-yuridichni-fakti-tsivilnogo-sudochinstva-v-konteksti-tlumachennya-otsinochnih-temporalnih-kategorij/>

«невідкладний» – це такий якого не можна відкладати; який треба здійснювати, розв’язувати негайно²⁵². У словнику синонімів зазначається, що «негайний» та «невідкладний» є синонімами²⁵³. Тобто, враховуючи наведене вище, вважаємо, що рішення суду, прийняте в порядку ст. 283 КАС України, повинно бути виготовлене та видане одразу після розгляду справи.

Процесуальні строки та особливості їх обчислення в аналізованих нами справах також визначаються не тільки нормами КАС України, які містяться в главі 11 розділу II, а й в інших. Так, як уже згадувалося вище, щодо початкового моменту обчислення процесуальних строків застосовується положення ч. 1 ст. 120 КАС України. Стаття 269 КАС України, яка повинна застосовуватися і до справ, відкритих у порядку ст. 283 КАС України, зазначає, що заявою по суті є відзив. Вказана стаття визначає порядок подання відзиву, проте не вказує строк його подання. На нашу думку, щодо строків подання відзиву у аналізованих справах необхідно застосовувати ч. 5 ст. 162 КАС України, а саме, що відзив подається в строк визначений судом, проте без врахування мінімального строку на відзив, оскільки це суперечитиме самій суті термінових справ. На підтвердження свого висновку наведемо декілька ухвал судів. Так, в ухвалі Рівненського окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 року у справі № 460/19391/22 суд встановив відповідачу (збережена термінологія, яка зазначена в ухвалі суду) строк для подання відзиву на позов до початку розгляду справи по суті²⁵⁴. В ухвалі Харківського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21 суд з метою встановлення строку подання відзиву використав наступну словесну конструкцію: «зобов’язати відповідача подати безпосередньо до судового засідання відзив на подання»²⁵⁵ (щодо вживання терміну «подання», збережена термінологія, яка зазначена в ухвалі суду). Цікавою з точки зору дослідження строку подання відзиву в

²⁵² Академічний тлумачний словник української мови <http://sum.in.ua/s/nevidkladnyj>

²⁵³

Словник

синонімів

<https://synonymy.info/%D0%BD/%D0%BD%D0%B5%D0%B3%D0%B0%D0%B9%D0%>

²⁵⁴ Ухвала Рівненського окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 року у справі № 460/19391/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104930456>

²⁵⁵ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100618799>

аналізованих нами справах є ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду від 4 березня 2021 року у справі № 500/978/21. У вказаній ухвалі суд встановив відповідачу (збережена термінологія, яка зазначена в ухвалі суду) строк для подання відзиву та доказів, які підтверджують обставини, на яких ґрунтуються заперечення відповідача до 11:00 год 05.03.2021, засідання у вказаній справі було призначено на 05.03.2021 о 12:30 год. Далі суд зазначив, що відзив, інші заяви по суті справи повинні відповідати вимогам частин другої-четвертої статті 162 КАС України. Заяви по суті справи одночасно з їх надісланням (наданням) до суду також повинні бути надіслані іншим учасникам справи²⁵⁶.

Вище ми зазначили, що строки в судових справах за заявою податкових органів визначаються також іншими нормативно-правовими актами, проте, якщо бути об'єктивним, іншими нормативними актами такі строки визначаються лише опосередковано, тобто вони мають вплив на визначення моменту виникнення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Наведемо приклади. Так, згідно із п. 94.6 ст. 94 ПК України керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у пункті 94.2 цієї статті, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків. Тобто обставиною, що зумовлюють звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків є прийняття відповідного рішення контролюючим органом. Наказом Міністерства фінансів України № 632 від 14 липня 2017 року затверджено типову форму рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків, одним із реквізитів такого рішення визначено час його прийняття у форматі годин та хвилин. Також, цим наказом визначається форма журналу реєстрації зазначених вище рішень, де також вказується час його прийняття²⁵⁷. Враховуючи наведені вище особливості обчислення моменту

²⁵⁶ Ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду від 4 березня 2021 року у справі № 500/978/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95307555>

²⁵⁷ Наказ Міністерства фінансів України № 632 від 14 липня 2017 року <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>

спливу процесуального строку звернення, вважаємо, якщо рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків прийнято о 12 год 00 хв 10 червня 2022 року, сплив вказаного терміну починає спливати з 12 год 01 хв та закінчується о 11 год 59 хв 11 червня 2022 року.

ПК України в п. 89.4 ст. 89 зазначає, що у разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна у податкову заставу. В судовій практиці моментом, який обумовлює початок спливу звернення контролюючого органу до суду із заявою є момент складення вказаного вище акта. Так, наприклад, в ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21, суд зазначив, що разом із заявою не подано доказів на підтвердження часу складання акта від 22.07.2021 про відмову в праві доступу до проведення обстеження приміщень, території (крім житла)²⁵⁸. В ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21, суд зазначив, що до заяви про зупинення видаткових операцій додано копію акта від 22.07.2021 про відмову в праві доступу до проведення обстеження приміщень, території (крім житла), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, який містить лише час отримання його копії представником ТОВ «Еквіден» (22.07.2021 о 16:50 год), та не містить часу його складання посадовими особами Головного управління ДПС в Одеській області, що позбавляє суд можливості встановити дотримання заявником 24 годинного строку звернення до суду²⁵⁹. Варто зазначити, що форма акта відмови платника податків від опису майна у податкову заставу встановлюється наказом Міністерства фінансів України № 586 від 16 червня

²⁵⁸ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21 про повернення заяви <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98515464>

²⁵⁹ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 23 липня 2021 року у справі № 420/12958/21 про залишення заяви без руху <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98515418>

2017 року²⁶⁰, вказана форма не передбачає ні можливості зазначити час складення акта ні час вчинення порушення, яке таким актом фіксується. На нашу думку, ПК України юридичним фактом з яким пов'язується момент спливу строку звернення контролюючого органу до суду із заявою є власне момент порушення (недопуск податкового керуючого або відмова в наданні документа), а не момент складення відповідного акта. Отже, з метою забезпечення єдиного розуміння моменту початку спливу строку звернення податкового органу до суду із заявою про зупинення видаткових операцій слід внести зміни до передбаченої форми акта відмови платника податків від опису майна у податкову заставу та передбачити необхідність фіксувати час вчинення відповідного порушення законодавства.

Строк звернення контролюючого органу із заявою про стягнення коштів за податковим боргом становить 24 години з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Згідно з п. 59.1 ст. 59 ПК України у разі, коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Згідно з п. 6 Розділу 4 Порядку направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 30.06.2017 р. № 610 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 24.07.2017 р. за № 902/30770, податкова вимога вважається належним чином надісланою (врученою) платнику податків, якщо вона надіслана за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою, а для фізичної особи (її законного чи уповноваженого представника) – місцем проживання або останнього відомого місцезнаходження) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручена платнику податків (його законному чи уповноваженому представникові), або надіслана в електронний кабінет засобами інформаційно-телекомунікаційних систем з дотриманням вимог Законів України «Про

²⁶⁰ Наказ Міністерства фінансів України № 586 від 16 червня 2017 року <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#n98>

електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги»²⁶¹.

Стаття 95 ПК України визначає, що стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги²⁶². Тому вважаємо, що 24 годинний строк звернення податкового органу із заявою про стягнення коштів за податковим боргом починається з 00 годин наступного дня після отримання податкової вимоги.

Строк звернення податкового органу із заявою про встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України починає відраховуватися, якщо після вручення податкової вимоги про сплату податкового боргу минуло 240 календарних днів.

Пропуск установленого процесуального терміну, якщо від його закінчення залежить реалізація суб'єктом відповідного процесуального права, може призвести до виникнення відповідних процесуальних наслідків у вигляді фактичної втрати можливості використання такого процесуального права. Винятком є ситуації, коли процесуальне законодавство передбачає можливість відновлення або продовження такого строку адміністративним судом у випадках, коли пропуск терміну відбувся з поважних причин²⁶³.

Для усунення незручностей, пов'язаних із пропуском чи закінченням процесуальних строків, адміністративним процесуальним законом передбачено механізм їх поновлення і продовження²⁶⁴.

Поновлення процесуального строку – це відновлення з причин, які суд визнав поважними, втраченого зв'язку з пропуском встановленого законом

²⁶¹ Порядок направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 30.06.2017 № 610 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17/ed20210406#Text>

²⁶² Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²⁶³ Розум І. О. Дискусійні аспекти поняття та сутності процесуальних строків у адміністративному процесі. Юридичний вісник. Повітряне і космічне право. 2016. № 2. С. 94..

²⁶⁴ Гінда О.М. Особливості нормативно-правового регулювання строків в адміністративному судочинстві. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. № 53. Т2. С.29.

строку, права на вчинення процесуальної дії²⁶⁵. На думку С. В. Васильєва, поновлення процесуального строку означає визнання судом юридичної дійсності за процесуальною дією, здійсненою після закінчення процесуального строку²⁶⁶. Як зазначає С. С. Бичкова, поновлення строку – це відновлення первісного строку для вчинення певної процесуальної дії, якщо його було пропущено з причин, які суд визнав поважними. Для вирішення питання про поновлення процесуального строку вагоме значення має поважність причини, унаслідок якої він був пропущений. Поважною є причина, що об'єктивно унеможлиблювала або ускладнювала вчинення певної процесуальної дії у визначений строк; зокрема, це може бути тимчасова непрацездатність, службове відрядження, стихійне лихо тощо. Однак визнання причини поважною залежить тільки від розсуду суду²⁶⁷.

Під продовженням процесуальних строків одні вчені розуміють надання нового, більш тривалого строку для вчинення процесуальних дій, інші – збільшення їх тривалості²⁶⁸.

Положення, які регламентують аспекти процесуальних строків у сфері адміністративного судочинства, включені в главу 6 розділу 1 Кодексу адміністративного судочинства України (КАС України). Зокрема, норми, що стосуються питань поновлення та продовження процесуальних строків, містяться у статті 121 КАС України.

Згідно зі статтею 121 КАС України, суд може поновити пропущений процесуальний строк, встановлений законом, якщо вважає причини пропуску поважними, за заявою учасника справи, за винятком випадків, коли КАС України визнає неможливість такого поновлення. Процесуальний строк, встановлений судом, може бути продовжений за заявою учасника справи, яка подається до закінчення цього строку, або з ініціативи суду.

²⁶⁵ Комаров В.В., Тертишніков В.І., Баранкова В.В. Проблеми теорії та практики цивільного судочинства: монографія / за заг. ред. В.В. Комарова. Х.: Харків юрид., 2008. С.711.

²⁶⁶ Васильєв С.В. Цивільний процес: навч. посіб. Х.: ТОВ «Одіссей», 2007. С.114.

²⁶⁷ Бичкова С.С., Бобрик В.І., Ізарова І.О. Цивільне процесуальне право України: навч. посіб. / за ред. С.С. Бичкової; 2-е вид., доп. і перероб. К.: Атіка, 2007. С.154.

²⁶⁸ Буга В.В. Загальні положення про обчислення, поновлення, продовження та зупинення процесуальних строків у цивільному процесуальному праві України. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. 2015. Вип. 1. Том 1. С.82.

При цьому правила про поновлення пропущених процесуальних строків поширюються винятково на строки, встановлені законом для здійснення процесуальних дій учасниками справи, тоді як на судові строки, призначені для здійснення процесуальних дій учасниками справи, поширюються правила про продовження процесуальних строків.

У ст. 121 КАС України визначено, що строки встановлені законом не підлягають поновленню, тільки у випадках встановлених законом, щодо можливості продовження процесуальних строків встановлених судом таких обмежень немає.

У контексті дослідження строків, які застосовуються в провадженнях відкритих у порядку визначеному ст. 283 КАС України, слід зазначити, що КАС України містить певні імперативні норми щодо можливості їх поновлення та продовження. Так, у ч. 5 ст. 270 КАС України зазначається, що строки подання позовних заяв і апеляційних скарг, встановлені у справах, визначених цією статтею, не може бути поновлено. Позовні заяви, апеляційні скарги, подані після закінчення цих строків, суд залишає без розгляду.

Щодо можливості продовження процесуальних строків встановлених судом, вважаємо, що вони можуть бути продовжені, оскільки жодних імперативних заборон КАС України не містить. Наведемо також приклади із судової практики. Так, наприклад, ухвалою Одеського окружного адміністративного суду від 16 квітня 2021 року у справі 420/6342/21, суд задовольнив клопотання податкового органу та продовжив строк на усунення недоліків заяви до 19 год 00 хв 16 квітня 2021 року (первинно був встановлений до 17 год 30 хв, а ухвала про залишення заяви без руху було постановлено о 16 год 28 хв)²⁶⁹.

Підсумовуючи наведене вище дослідження інституту строків у справах за зверненням податкових органів, констатуємо наявність певних термінологічних та сутнісних проблем. Вважаємо, що необхідним є на законодавчому рівні

²⁶⁹ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 16 квітня 2021 року у справі 420/6342/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96360583>

закріпити різницю між поняттями «термін» та «строк». Актуальним є також уточнення положення ч. 1 ст. 120 КАС України та ст. 270 КАС України в частині їх узгодження з ст. 283 КАС України з метою чіткого розуміння початкового та кінцевого моменту обчислення строків у термінових справах.

2.3. Види та форми проваджень за зверненням податкових органів

Судовий розгляд будь-якої справи передбачає проходження такою рядую процесуальних етапів, деякі з яких є обов'язковими для усіх видів справ, інші – ні. Судові справи за заявою податкових органів також повинні пройти ряд таких процесуальних етапів. У КАС України не закріплено чітких правил провадження за якими відбувається судовий розгляд справ, передбачених ст. 283 КАС України. Загалом КАС України містить декілька відмінних видів та форм проваджень згідно з якими відбувається розгляд адміністративних справ, а саме: загальне позовне провадження, спрощене позовне провадження та окремо в ст. 4 КАС України зазначається про письмове провадження (вказані провадження можуть стосуватися будь-яких адміністративних справ). Справи, які визначені в главі 11 розділу II КАС України, в тому числі і справи визначені ст. 283 КАС України, можуть бути розглянуті лише із субсидіарним застосуванням правил позовного (загального чи спрощеного) чи за правилами письмового провадження.

Повертаючись до видів адміністративного судочинства, які закріплені у КАС України та враховуючи запропоновані нами зміни до КАС України, на нашу думку, видами адміністративного судочинства повинні бути позовне та непозовне провадження. У свою чергу кожен із видів адміністративного судочинства може відбуватися в декількох формах. Так, позовний вид провадження має наступні форми: загальне позовне провадження, спрощене позовне провадження з викликом сторін або без виклику (письмове провадження). КАС України в ст. 12 не виділяє письмове провадження в окрему форму позовного провадження і якщо проаналізувати норми КАС України, які

стосуються спрощеного позовного провадження та письмового провадження, можна зробити висновок, що законодавець хотів віднести письмове провадження до спрощеної форми, проте такий висновок суперечитиме п. 10. ст. 4 КАС України, в якій міститься визначення поняття письмового провадження. На нашу думку, вказану проблему можна вирішити або внесенням змін у ст. 12 КАС України, в якій зазначити, що письмове провадження є окремою формою позовного адміністративного судочинства або шляхом внесення змін у п. 10 ст. 4 КАС України та зазначити, що письмове провадження є різновидом спрощеного провадження. Непозовний вид адміністративного судочинства повинен здійснюватися в порядку спрощеного непозовного провадження з викликом учасників справи та без виклику учасників справи (письмове провадження).

Вважаємо, що найбільш повно та цілісно дослідити етапи розгляду справ відкритих за заявою податкових органів можна через призму процесуальних дій із прив'язкою до форми та їх видів адміністративного судочинства.

Слід погодитися із висловлюванням, що складовими елементами судового адміністративного провадження (як і кримінального, цивільного та господарського) є його стадії, більш того, саме стадійність й послідовність цих самих стадій²⁷⁰ є характерними ознаками адміністративного судового провадження. Варто зазначити, що стадії адміністративного судочинства є надзвичайно об'ємними структурними одиницями судового провадження, у зв'язку з чим не можуть бути в повній мірі використані для характеристики особливостей процесуального розгляду адміністративних справ визначених ст. 283 КАС України. Не вдаючись до дискусій щодо сутності, переліку та меж окремих стадій адміністративного процесу, вважаємо зазначити, що судовий розгляд адміністративних справ відкритих за заявою податкових органів у порядку визначеному ст. 283 КАС України не передбачає такої стадії, як касаційне провадження (ч. 3 ст. 272 КАС України).

Вважаємо, що особливості провадження в адміністративних справах,

²⁷⁰ Гончарук С. Т. Адміністративний процес : навч. посіб. К. : НАУ, 2012. С.16.

відкритих за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України, можна здійснити за допомогою дослідження структури судового провадження. Не заглиблюючись у дискусію щодо їх поділу та назв, наведемо позицію Н. Б. Писаренко, яка зазначає, що складниками стадій адміністративного судочинства є процесуальні етапи і процесуальні дії. Процесуальні етапи характеризуються сукупністю послідовних процесуальних дій, спрямованих на вирішення локального завдання в рамках загальної мети розв'язання індивідуально-конкретної справи, й колом суб'єктів їх здійснення. Кожен процесуальний етап знаходить своє відображення в окремому процесуальному оформленні. Процесуальні дії виступають первинними складовими стадій адміністративного судочинства²⁷¹.

Судова справа, яка розглядається в загальному, спрощеному з викликом учасників справи чи без виклику учасників справи (письмовому провадженні) теоретично може пройти усі стадії адміністративного процесу. Проте, усі вказані види адміністративного судочинства відрізняються переліком процесуальних етапів та процесуальних дій, які можуть бути застосовані при обранні відповідної форми розгляду справи. Враховуючи, що законодавцем декларується приналежність аналізованих судових справ до категорії термінових адміністративних справ, доцільним є розгляд питання відносно можливості застосування щодо розгляду судових справ відкритих за заявою податкових органів певних процесуальних етапів та дій. Тому, актуальним питанням є дослідження видів адміністративного судочинства, який може бути застосований під час розгляду судових справ відкритих за заявою податкового органу в порядку ст. 283 КАС України.

Наведемо декілька наукових позицій щодо можливості використання того чи іншого виду адміністративного судочинства під час розгляду судових справ за заявою податкових органів. Так, Р. В. Миронюк, зазначає, що провадження з розгляду та вирішення спорів у справах за зверненням органів

²⁷¹ Адміністративне судочинство : навч. посіб. / І. М. Балакарева, І. В. Бойко, Я. С. Зелінська та ін. ; за заг. ред. Н. Б. Писаренко. Х. :Право, 2016. С.147.

доходів і зборів (збережено термін, який вжив автор висловленої позиції) здійснюється в порядку загального провадження, тобто проходить усі стадії судового адміністративного процесу. На необхідність здійснення загального провадження по даній категорії справ вказує і ч. 7 ст. 283 КАСУ, в якій зазначено, що «розгляд заяви відбувається за участю органу доходів і зборів, що її вніс, та платника податків, стосовно якого її внесено». Далі науковець зазначає, що аналіз статті 12 КАС України дає можливість зробити припущення, що дана категорія справ може розглядатись у порядку спрощеного провадження.²⁷² Ми не погоджуємося в повній мірі із зробленим вище висновком, оскільки виклик сторін також може відбуватися і в спрощеному провадженні, тому положення ч. 7 ст. 283 КАС України, однозначно не підтверджують тези про необхідність проведення загального провадження.

Є. А. Палій, досліджуючи публічно-правові спори (науковець також згадує і судові справи передбачені ст. 283 КАС України), які можуть бути вирішені у спрощеному провадженні зазначає, що незважаючи на стислі строки розгляду та вирішення термінових справ це не означає, що вони можуть вирішуватися у спрощеному порядку, який визначений у ст. ст. 258-262 КАС України і їх можна віднести до справ незначної складності згідно зі ст. 258 КАС України. Особливості термінових справ полягають у такому: термінові справи розглядаються за правилами загального позовного провадження, але у стислі строки; відповідач та інші учасники справи повідомляються судом негайно (далі автор продовжує перелік особливостей термінових справ, ми вказали тільки ті, які важливі для нашого дослідження).²⁷³

Також, вважаємо за необхідне навести думку О. В. Євсікової, яка хоч і була висловлена більше 10 років тому та стосується попередньої редакції адміністративного процесуального закону, проте є цінною з теоретичної точки зору та може бути використана для аналізу сучасного правового регулювання.

²⁷² Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ: навч. посібник. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2019. С.298-299.

²⁷³ Палій Є. А. Характеристика публічно-правових спорів, які вирішуються у спрощеному провадженні. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2019. № 1. С. 86-87.

Так, О. В. Євсікова зазначає, що для підготовки до судового розгляду «податкових справ», що належить розглядати в порядку скороченого провадження відповідно до вимог ст.183-2 КАС України (в редакції КАС України, яка діяла до 15 грудня 2017 року) або спеціального (окремого) провадження в порядку ст.183-3 КАС України (аналог сучасної статті 283 КАС України) суддя також може призначити попереднє судове засідання, оскільки КАС України це не заборонено, однак строки розгляду при цьому не будуть продовжуватись, тому при розгляді таких справ призначати попереднє судове засідання недоцільно²⁷⁴. Враховуючи наведені позиції, очевидним є те, що в науковій літературі проведення загального провадження у термінових справах є цілком прийнятним.

Перш ніж розглянути судову практику щодо видів провадження, яке відкривається за заявою податкового органу поданою в порядку ст. 283 КАС України, вважаємо, що згідно з вказаною статтею процесуальним документом, який розпочинає провадження у цій категорії справ є ухвала про відкриття провадження. Враховуючи те, що особливих вимог до змісту ухвали про відкриття провадження у справах передбачених ст. 283 КАС України немає, необхідно застосовувати загальні вимоги, які закріплені в п. 9 ст. 171 КАС України. Серед положень, які мають бути викладені в ухвалі про відкриття провадження зазначається за якими правилами має бути розглянута справа (загальна чи спрощена форма). Повертаючись до питання видів адміністративного судочинства під час розгляду справ передбачених ст. 283 КАС України, вважаємо, що суд в ухвалі про відкриття провадження по справі, повинен зазначати вид адміністративного судочинства.

Проаналізувавши більше 200 ухвал судів першої інстанції про відкриття провадження за заявами податкових органів ми дійшли висновку, що суди першої інстанції найчастіше або взагалі не зазначають у якій вид судочинства здійснюється (лише зазначають, що в порядку визначеному ст. 283 КАС

²⁷⁴ Євсікова О. В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України.: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Євсікова Олена Віталіївна ; Нац. авіац. ун-т. К., 2012. С.84.

України), або вказують, що розгляд справи по суті призначений на відповідну дату. Наведемо декілька ухвал, як приклад. Так, в ухвалі Харківського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21 зазначено, що провадження у справі здійснюється в порядку ст. 283 КАС України, а розгляд справи призначено на 14 год 28.10.2021 р.²⁷⁵ (суд не зазначив чи це відбудеться підготовче засідання чи відкрите судове засідання). В ухвалі Одеського окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2022 року у справі № 420/15148/22, суд зазначив, що відкрито особливе провадження в порядку ст. 283 КАС України (звертаємо увагу, що судом вказано форму провадження не передбачену КАС України) та призначено відкрите судове засідання на відповідну дату²⁷⁶ (також без вказівки на вид адміністративного судочинства). В ухвалі Рівненського окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 року у справі № 460/19391/22 суд зазначив, що розгляд справи провести за правилами, встановленими ст. ст. 268-272, 283 КАС України з повідомленням учасників справи. Розгляд справи по суті призначити на відповідну дату²⁷⁷. Враховуючи зазначене, очевидно суд відкрив спрощене провадження. Аналогічні формулювання зазначеним вище, містяться в ухвалах Харківського окружного адміністративного суду від 8 грудня 2021 року у справі № 520/26192/21²⁷⁸, Тернопільського окружного адміністративного суду від 4 березня 2021 року у справі № 500/978/21²⁷⁹, Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27 січня 2023 року у справі № 160/1410/23²⁸⁰ та ін.

Є незначна частина ухвал про відкриття провадження у справах за заявами податкових органів, в яких суди чітко зазначають, який вид

²⁷⁵ Ухвала Харківського адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100618799>

²⁷⁶ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2022 р. у справі № 420/15148/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106909361>

²⁷⁷ Ухвала Рівненського окружного адміністративного суду від 24 червня 2022 р. у справі № 460/19391/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104930456>

²⁷⁸ Ухвала Харківського окружного суду від 8 грудня 2021 р. у справі № 520/26192/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101725133>

²⁷⁹ Ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду від 4 березня 2021 р. у справі № 500/978/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95307555>

²⁸⁰ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27 січня 2023 р. у справі № 160/1410/23 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108636514>

провадження відкрито. Так, в ухвалі Львівського окружного адміністративного суду від 16 грудня 2021 року у справі № 380/24417/21, суд зазначив, що справа буде розглядатися в порядку спрощеного позовного провадження з повідомленням сторін²⁸¹, аналогічне формулювання зазначене, також, в ухвалі Львівського окружного адміністративного суду від 4 листопада 2021 року у справі № 380/18956/21²⁸².

Із зазначеної вище кількості проаналізованих ухвал про відкриття провадження за заявою податкових органів тільки однією ухвалою було відкрито загальне провадження, а саме ухвалою Львівського окружного адміністративного суду від 18 листопада 2021 року у справі 380/20242/21²⁸³. Мотивів відкриття загального провадження у вказаній вище ухвалі суд не навів, можливо таке рішення пов'язано із сумою податкового боргу, яка підлягала стягненню з рахунків платника податків, а саме: 4 289 232,02 грн.

Щодо апеляційного розгляду судових справ, у тому числі і справ, відкритих за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України, процесуальний закон встановлює чіткі правила, які підлягають застосуванню до розгляду справ. Так, у ч. 1 ст. 310 КАС України зазначається, що апеляційний розгляд здійснюється колегією суддів у складі трьох суддів за правилами розгляду справи судом першої інстанції за правилами спрощеного позовного провадження з урахуванням особливостей, встановлених цією главою. Однією з таких особливостей є проведення дебатів (ч. 3, ст. 310 КАС України). Також, згідно із ст. 311 КАС України, апеляційний розгляд, у тому числі і справ передбачених ст. 283 КАС України, може відбуватися в порядку письмового провадження за наявними у справі матеріалами.

Повертаючись до судової практики судів першої інстанції щодо відкриття провадження у справі, можна припустити, що, або судова практика складається

²⁸¹ Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 16 грудня 2021 р. у справі № 380/24417/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101946588>

²⁸² Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 4 листопада 2021 року у справі № 380/18956/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100819117>

²⁸³ Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 18 листопада 2021 р. у справі 380/20242/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101183885>

так, що провадження, передбачене ст. 283 КАС України, вважається іншою формою провадження, ніж визначене в ст. 12 КАС України, або суди свідомо уникають зазначення форми судового провадження. На нашу думку, необхідності виділяти додаткову форму судового провадження, окрім зазначених в ст. 12 КАС України, немає. Адже, як уже зазначалося, провести повноцінний судовий розгляд, використовуючи лише норми глави 11 розділу II КАС України, які регламентують окремі елементи судового провадження, неможливо.

Щодо висловлення своєї позиції про форму адміністративного судочинства у справах, відкритих за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України, слід зазначити, що адміністративний процесуальний закон не встановлює жодних обов'язкових правил щодо розгляду справ у загальному чи спрощеному провадженні. З метою наведення свого бачення щодо окресленого вище питання, вважаємо за необхідне коротко розглянути відмінності між загальним та спрощеним провадженням з прив'язкою до особливостей розгляду термінових справ, визначених главою 11 розділу II КАС України. Правила здійснення провадження у справах відкритих за заявою податкових органів визначаються ст. 283 КАС України та нормами права, у яких визначається порядок розгляду загального чи спрощеного позовного проваджень, якщо вони не суперечать ст. 283 КАС України.

Щодо різниці між загальним та спрощеним провадженнями, слід погодитися із С. Кикиш, яка вказує на основні різниці між спрощеним та загальним позовним провадженням. По-перше, основна відмінність полягає в строках судового розгляду. У спрощеному позовному провадженні справа має бути вирішена протягом 60 днів з моменту відкриття провадження, в той час як у загальному провадженні цей строк становить 90 днів (60 днів на підготовче засідання та 30 днів на розгляд по суті). По-друге, адміністративна справа в загальному провадженні проходить більше етапів, ніж в спрощеному порядку. Зокрема, у спрощеному провадженні справи вирішуються без проведення

підготовчого засідання та судових дебатів²⁸⁴. Додатково до зазначених вище відмінностей між загальним та спрощеним провадженнями, Ю. А. Дорохіна, наводить наступну: судові засідання проводяться за ініціативою суду або за клопотанням однієї із сторін, якщо таке клопотання буде визнано судом обґрунтованим²⁸⁵. Також, слід зазначити, що існують відмінності у строках вчинення певних процесуальних дій, наприклад, подання відзиву (відзив відповідач має подати до суду протягом 15 днів з дня вручення ухвали про відкриття провадження у справі. Тоді як у загальному порядку відзив подається у строк, що не може бути меншим, ніж 15 днів). Проте, якщо накласти зазначені вище відмінності між загальним та спрощеним провадженням на провадження відкрите в порядку визначеному ст. 283 КАС України, висновуємо, що більшість відмінностей нівелюється з огляду на наявність пріоритету процедур визначених в ст. 283 КАС України та встановлення скороченого строку розгляду справи (не більше 96 годин з моменту становлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду). Тобто, основними відмінностями в загальному та спрощеному провадженні, з урахуванням норм ст. 283 КАС України, є проведення підготовчого засідання та судових дебатів.

Основна ідея існування особливих правил розгляду судових справ відкритих за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України, полягає в необхідності розгляду справи в максимально стислі терміни. Необхідність проходження таких процесуальних етапів як підготовче засідання та дебатів зумовлюють збільшення часу розгляду судової справи.

Наявність підготовчого провадження, так само як і проведення дебатів передбачають додаткові дії суду, а саме винесення ухвал про закриття підготовчого провадження та ухвали про закінчення з'ясування обставин у справі та перевірки їх доказами і переходу до судових дебатів. А це з огляду на скорочені строки розгляду справи, необхідність складення вказаних ухвал

²⁸⁴ Кикиш С. Спрощене провадження в адміністративних справах: дві сторони нововведення. Юридична Газета. 2018. № 17. <https://jur-gazeta.com/publications/practice/inshe/sproshchene-provadhennya-v-adminspravah-dvi-storoni-novovvedennya.html>

²⁸⁵ Дорохіна Ю. А. Розгляд справ в адміністративному судочинстві за правилами спрощеного позовного провадження. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: «Юридичні науки». 2020. № 4. С. 125.

негайно, а також оголошення повного судового рішення, значно зменшують строки розгляду справи. На нашу думку, проведення підготовчого засідання та дебатів в аналізованих категоріях справ не є необхідними. У випадку потреби отримання додаткових доказів чи пояснень може бути оголошена перерва у судовому засіданні щодо розгляду справи.

На нашу думку, позиція законодавця, яка викладена в ч. 7 ст. 283 КАС України щодо розгляду справи за участю органу, який вніс заяву та платника податків щодо якого внесено таку заяву, унеможлиблює призначення справи без виклику сторін негайно. Така вимога також є сумнівною, оскільки суть справ, які розглядаються в порядку ст. 283 КАС України, в основному зводиться до перевірки наявності чи відсутності певного порушення в діях платника податків, які можна визначити за допомогою письмових доказів, що надані податковим органом та платником податків до суду. На нашу думку, доцільніше передбачити, що за загальним правилом розгляд цієї категорії справ має здійснюватися у спрощеному провадженні без виклику учасників справи, проте з ініціативи суду чи мотивованого клопотання учасника, може відбуватися у спрощеному провадженні з викликом учасників справи.

У ч. 3 ст. 268 КАС України зазначено, що неприбуття у судові засідання учасника справи, повідомленого відповідно до положень цієї статті, не перешкоджає розгляду справи у судах першої та апеляційної інстанцій. З огляду на законодавче положення, можна дійти висновку, якщо учасники адміністративної справи, відкритої за заявою податкових органів, не прибули в судові засідання, така справа може бути розглянута в порядку письмового провадження.

У ст. 268 КАС України зазначені загальні правила, що поширюють свою дію в тому числі і на провадження відкриті за заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Стаття 268 КАС України, визначає особливості повідомлення учасників справи про дату, час та місце розгляду аналізованого нами виду судових справ, а також те, що неприбуття у судові засідання учасника справи, повідомленого відповідно до положень цієї

статті, не перешкоджає розгляду справи у суді першої та апеляційної інстанцій. Враховуючи мету, з якою в КАС України були включені норми щодо розгляду «термінових справ» та норми права, що регулюють особливості провадження за заявою податкових органів, вважаємо, що у випадку прибуття сторін в судове засідання, провадження у такій справі повинно відбуватися за правилами спрощеного несповного провадження з врахуванням усіх особливостей визначених вище. Також особливостями розгляду справ за заявою податкового органу є обов'язкове проголошення повного тексту рішення в судовому засіданні (ч. 1 ст. 271 КАС України), наявність скороченої кількості заяв по суті (ч. 1 ст. 269 КАС України), слід зауважити, що ці особливості є притаманними для усіх категорій справ, що можуть бути розглянуті в порядку ст. 283 КАС України. Особливістю, яка виділяє певну категорію справ серед інших, є предмет доказування, з яким власне пов'язані і процесуальні дії щодо доказування. Доказування в адміністративному судочинстві – це врегульована правовими нормами діяльність адміністративного суду та учасників адміністративного процесу щодо збирання і закріплення, перевірки і оцінки доказів. Предметом доказування є те, що необхідно доказувати щодо кожної адміністративної справи²⁸⁶. Вважаємо за доцільне проаналізувати доказування на прикладі розгляду справ за зверненням податкових органів з заявою про стягнення коштів за податковим боргом у суді першої інстанції.

Характерною особливістю розгляду справ щодо стягнення коштів за податковим боргом є предмет доказування (п. 4 ч. 2 ст. 283 КАС України). Предметом доказування у зазначеній категорії справ є факт наявності податкового боргу та його розмір. Податковий борг може підтверджуватися податковою декларацією, податковою вимогою, податковим повідомленням-рішенням, розрахунком суми боргу (такого висновку ми дійшли, проаналізувавши декілька десятків справ, зокрема рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 6 травня 2021 року у справі №

²⁸⁶ Докази і доказування в адміністративному судочинстві
https://yurincom.com/legal_practice/analychna_yurysprudentsiia/dokazy-i-dokazuvannia-v-administrativnomu-sudochynstvi/

560/5294/21²⁸⁷, рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 27 грудня 2019 року у справі № 640/23874/19²⁸⁸ та ін).

Процесуальні етапи та дії, які проходять, та які відбуваються під час розгляду справ у порядку ст. 283 КАС України, визначені в главі 11 розділу II КАС України та додатково нормах, які регламентують загальне чи спрощене провадження. КАС України не визначає чітких процесуальних правил, які підлягають застосуванню при розгляді аналізованих справ. У судовій практиці в основному використовується спрощене провадження без проведення підготовчого засідання та судових дебатів, що є достатньо обґрунтованим. Вважаємо, що розгляд справ, визначених у ст. 283 КАС України, доцільно проводити у спрощеному провадженні без виклику сторін (останню можливість необхідно надати суду шляхом внесення відповідних змін в КАС України), з врахуванням того, що розгляд цих справ відноситься до категорії термінових адміністративних справ, які розглядаються в скорочені строки.

Висновки до розділу

1. Відкриття адміністративного провадження передбачає наявність певних передумов та умов. Передумовами слід вважати ті обставини, які створюють гіпотетичну можливість звернення до адміністративного суду. Ці передумови включають: волевиявлення щодо звернення до суду; наявність адміністративної правосуб'єктності; віднесення справи до юрисдикції адміністративного суду; відсутність рішення суду, яке набрало законної сили в аналогічній справі; відсутність аналогічної справи, яка розглядається в суді.

Умовами відкриття адміністративного провадження є обставини, за наявності чи відсутності яких може бути відкрите конкретне адміністративне провадження. До цих умов відносяться: виконання вимог щодо форми та змісту

²⁸⁷ Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 6 травня 2021 року у справі № 560/5294/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96729983>

²⁸⁸ Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 27 грудня 2019 року у справі № 640/23874/19 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86700640>

заяви, які подаються до суду; відсутність підстав для повернення заяви, за винятком передумов відкриття; відсутність підстав для залишення заяви без руху; звернення в межах строків, визначених відповідними законами.

До умов відкриття непозовного провадження слід віднести наступні:

- звернення до суду із заявою може бути здійснене лише належними суб'єктами, такими як податкові або митні органи;
- заява може бути подана лише щодо чітко визначених категорій справ;
- оформлення заяви повинно відповідати вимогам, визначеним у статті 283 КАС України;
- важливою умовою є відсутність спору про право;
- заяву податкових органів щодо відкриття провадження супроводжує відсутність ухвали про відмову у відкритті провадження за такою заявою.

2. Строки, які регулюють розгляд адміністративних справ згідно положень статті 283 КАС України, за їхнім джерелом нормативного закріплення, можна класифікувати на кілька категорій: ті, які визначені самою статтею 283 КАС України; ті, які встановлені іншими положеннями цього Кодексу; і ті, які мають нормативне закріплення в інших законах. Визначення процесуальних строків у справах, що підпадають під дію статті 283 КАС України, може бути здійснене як конкретними вказаними періодами, наприклад, час подання звернення до суду, так і використанням оціночних категорій, таких як "негайно" чи "невідкладно".

3. З метою забезпечення ефективності судового розгляду справ, за статтею 283 КАС України, слід встановити, що, як правило, такі справи розглядаються у спрощеному порядку без виклику учасників процесу. Проте, за умови ініціативи суду чи на підставі обґрунтованого клопотання учасника справи може бути здійснено розгляд у спрощеному порядку з викликом учасників процесу.

РОЗДІЛ 3

ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

3.1. Іноземний досвід розгляду податкових справ адміністративними судами

Однією з основних особливостей сучасної цивілізації є високий ступінь інтегрованості різних держав у єдину світову спільноту. Відбувається інтенсивна взаємодія між багатьма країнами у політичній, економічній, соціальній, культурній, правовій та інших сферах. Переважна більшість держав та світове співтовариство в цілому визнають важливе значення загально-правових принципів та підтримують зближення національних правових систем. У таких умовах зростає інтерес до вивчення та взаємного використання досвіду розвитку та застосування законодавства іноземних держав, обміну правовою інформацією та науковими ідеями²⁸⁹.

Дослідження іноземного досвіду щодо розгляду судами окремих категорій судових справ є цінним з огляду на євроінтеграційні прагнення України, необхідність зближення та уніфікації правового простору окремих держав Європейського Союзу, а також для вдосконалення чинного адміністративного процесуального та податкового законодавства.

У сучасних умовах адміністративна юстиція та адміністративне судочинство становлять важливу гарантію захисту прав людини та держави. В Україні, як і в інших демократичних державах Європи, сформовано систему адміністративного судочинства. Для удосконалення її діяльності важливе значення має вивчення історичного досвіду функціонування адміністративної

²⁸⁹ Завгородня В.М. Лекція 1. Вступ до порівняльного правознавства (2018) https://elearning.sumdu.edu.ua/free_content/lectured:24d68a302e7d330a1b7365390a2a9e3246e5335a/latest/509961/index.html

юстиції в інших демократичних країнах Європи²⁹⁰.

Складність будь-якого порівняльно-правового дослідження полягає у відсутності у зарубіжних державах повних аналогів правових інститутів, які є предметом наукового дослідження, відмінністю загальної та спеціальної правової термінології, різницею загальних правових концепцій тощо. Ми вважаємо за доцільне для порівняння та дослідження досвіду правового регулювання процедури розгляду в адміністративних судах зарубіжних держав окремих категорій податкових справ обрати наступні країни: Французьку Республіку, Федеративну Республіку Німеччина, Республіку Польща, Естонську Республіку, Литовську Республіку та Латвійську Республіку (в подальшому в роботі будуть вживатися неофіційні назви держав, з метою спрощення сприйняття тексту роботи).

Країни Балтії (Литва, Латвія, Естонія) обрані предметом порівняння та дослідження, оскільки вони мають позитивний досвід у проведенні правових реформ, а також як і Україна, до початку 90-х років перебували в складі Радянського Союзу, а відтак мали схожі соціальні та правові проблеми. Також, правова система усіх наведених держав та України належить до романо-германської правової сім'ї, а відтак є однопорядковими та порівняльними.

Звичайно, повних аналогів процедури розгляду окремої категорії податкових справ, які визначені у ст. 283 КАС України у правових документах наведених вище країн, немає. Тому, враховуючи питання національного права, які були досліджені в межах цієї теми дисертаційної роботи, з метою повної та цілісної характеристики порядку судового розгляду окремих податкових справ, вважаємо за необхідне дослідити види та форми судових проваджень у яких розглядаються податкові справи у зазначених вище державах, також, особливості розгляду тих судових справ, які згідно із законодавством України розглядаються в порядку ст. 283 КАС України.

У попередніх розділах дисертаційної роботи ми здійснювали

²⁹⁰ Кобилецький М.М., Паславська Н.Т. Становлення та розвиток адміністративної юстиції у Франції у кінці XVIII-XIX століть. Вісник Львівського університету. Серія юридична. 2023. Випуск 76. С. 50.

характеристику провадження в судах щодо окремих категорій податкових справ з прив'язкою до видів та форм судового провадження. Такий підхід видається цілісним, та таким, що дозволяє розкрити більшість нюансів розгляду аналізованих справ. Враховуючи наведене вище, вважаємо за необхідне розпочати характеристику особливостей розгляду окремих категорій податкових справ в іноземних державах з форм та видів судових проваджень.

Розглянемо види та форми здійснення провадження в адміністративних судах наведених вище держав. Так, в Естонії порядок здійснення адміністративного судочинства врегульовано Адміністративно-процесуальним кодексом (далі – АПК Естонії), який був прийнятий в 2011 році. Переходячи до предмету цього дослідження, слід зауважити, що форми провадження в адміністративних судах Естонії визначені в ст. 126 АПК Естонії,²⁹¹ в якій зазначається, що судові справи розглядаються в судовому засіданні (системний аналіз норм дозволяє зробити висновок, що йдеться про аналог загального позовного провадження, яке передбачено в КАС України) письмовому, спрощеному та примирному провадженні (примирне провадження фактично є аналогом проведення врегулювання спору за участю судді, проте, на нашу думку, таке провадження не можна виділити в окрему форму, оскільки в статтях 137-141 процесуального закону Естонії, які регулюють особливості його здійснення, не встановлено процедури його проведення). В окремих категоріях справ (наприклад, видворення особи з Естонії, справи про закупівлі) передбачено спеціальний порядок розгляду судових справ, вказані норми містяться в розділі шостому АПК Естонії, який має назву «особливе провадження». Проте, слід зазначити, що провадження в окремих категоріях справ, не можна виділяти як окрему форму здійснення адміністративного провадження, оскільки, якщо застосовувати норми лише розділу шостого процесуального закону Естонії, судову справу розглянути неможливо. Також, наприклад, у ст. 275 аналізованого кодексу зазначено, що справа про закупівлю розглядається в судовому засіданні або передбачених законом випадках у письмовому чи спрощеному провадженні

²⁹¹ Halduskohtumenetluse seadustik <https://www.riigiteataja.ee/akt/111032023021>

або із заслуховуванням учасників процесу в інший спосіб.

Справа може бути розглянута в письмовому провадженні, якщо: 1) за оцінкою суду, обставини, суттєві для вирішення справи, можна з'ясувати без проведення судового засідання, або 2) всі сторони та треті особи згодні з розглядом справи у письмовому провадженні, або 3) в учасників процесу явно відсутня причина вимагати проведення судового засідання з урахуванням правових переваг та характеру спору, у тому числі, якщо суперечка між учасниками процесу полягає лише у юридичних питаннях (ст. 131 АПК Естонії). Щодо відкриття спрощеного судового провадження, у ст. 133 АПК Естонії зазначається, що суд може на свій справедливий розсуд розглянути справу в спрощеному порядку, якщо порушення права, що захищається скаргою, є малозначним. Якщо благо може бути оцінено в матеріальному аспекті, то порушення прав вважається малозначним лише у випадку, якщо вартість блага не перевищує 1000 євро. Суд може розглянути справу у спрощеному провадженні також у разі, якщо сторони та треті особи в усній формі висловили свою згоду з цим²⁹².

Порядок здійснення адміністративного судочинства Литви визначений в Законі Литовської Республіки «Про провадження в адміністративних справах». Адміністративний процесуальний закон Литви не передбачає окремої норми, яка б визначала види адміністративного судового провадження, проте аналіз зазначеного закону дозволяє зробити висновок, що існують дві основні форми провадження, а саме усна (аналог загального позовного провадження, яке передбачено в КАС України) та письмова (без виклику сторін на підставі поданих до суду доказів). У розділі 2 Закону Литовської Республіки «Про провадження в адміністративних справах» передбачено особливості розгляду окремих категорій справ, проте до розгляду цих справ у субсидіарному порядку застосовуються загальні правила здійснення провадження в адміністративних судах, а відтак, вони не є окремими формами провадження. Правила обрання відповідної форми судового провадження визначає ст. 78 вищевказаного закону.

²⁹² Halduskohtumenetluse seadustik <https://www.riigiteataja.ee/akt/111032023021>

Так, у разі неявки в судові засідання жодного з учасників процесу, незважаючи на їх повідомлення про час та місце засідання у встановленому законодавством порядку, суд першої інстанції може ухвалити рішення про розгляд справи у порядку письмового провадження. Також, справа може бути розглянута в письмовому провадженні якщо заявник у скарзі (клопотанні, заяві) просить про розгляд справи у порядку письмового провадження, а інші сторони процесу протягом встановленого судом строку не заявляють заперечення у зв'язку з таким розглядом справи²⁹³.

У Латвії порядок здійснення адміністративного судочинства визначений в Адміністративно-процесуальному законі Латвії. Згідно з ст. 112 вказаного закону розгляд адміністративної справи відбувається у письмовому порядку без судового засідання, якщо законом встановлено інше. Якщо суд вважає, що справу, яка підлягає розгляду в письмовому порядку, доцільніше розглянути в судовому засіданні, він на свій розсуд може призначити розгляд цієї справи в усному порядку. Суд розглядає справу в усному порядку в судовому засіданні, якщо перед судом першої інстанції про це клопотав заявник, третя особа, а також відповідач – приватна особа у справах про публічно-правові договори²⁹⁴. Розгляд справи в апеляційному (ст. 304) та касаційному (ст. 339) провадженні також може відбуватися в усному або письмовому порядку, проте за загальним правилом розгляд справ у вказаних провадженнях відбувається в письмовому порядку.

Порядок здійснення судочинства в адміністративних судах Польщі визначає Закон «Про провадження в адміністративних судах»²⁹⁵. Адміністративні суди Польщі також розглядають судові справи, які виникають у сфері податкових правовідносин. У процесуальному законі Польщі, відсутня норма права, яка б визначала форми провадження в адміністративних судах,

²⁹³ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas https://www.infolex.lt/portal/start_ta.asp?act=doc&fr=pop&doc=23225&title=LR%20administracini%F8%20bylu%F8%20teisenos%20%Elstatymas#

²⁹⁴ Administratīvā procesa likums <https://likumi.lv/ta/id/55567-administrativa-procesa-likums>

²⁹⁵ Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi <https://lexlege.pl/prawo-o-postepowaniu-przed-sadami-administracyjnymi/>

проте аналіз названого вище законодавчого акту дозволив здійснити поділ на дві форми судового провадження, а саме: загальне (адміністративний процесуальний закон Польщі не використовує такого терміну, більше того, для позначення загального провадження в законі не використовується жодного спеціального терміну) та спрощене провадження (регламентується главою 8 розділу 3 Закону «Про провадження в адміністративних судах», у вказаній главі вживається термін «спрощене провадження»). Перелік справ, які можуть бути розглянуті в спрощеному порядку, передбачений в ст. 119 Закону «Про провадження в адміністративних судах», вказаний порядок сформований таким чином, що зазначено декілька категорій справ та окремо умову, при наявності якої, справа може бути розглянута в спрощеному порядку. Виходячи з аналізу наведеного вище процесуального закону, будь-яка справа може бути розглянута в спрощеному порядку при умові, що сторона подає клопотання про розгляд справи в порядку спрощеного провадження, і жодна із сторін протягом чотирнадцяти днів з моменту повідомлення про подання клопотання не вимагає розгляду справи²⁹⁶. Положенням не визначено строк, до якого може бути подано заяву про розгляд справи у спрощеному порядку. Передбачається, що заяву про розгляд справи у спрощеному провадженні можна зробити до дати слухання. Спрощене провадження може завершитися ухваленням рішення. Спрощене провадження за визначенням не є неприйнятним обмеженням права на суд, а є формою скорочення та прискорення судових процедур без позбавлення сторін належних процесуальних прав. Використання спрощеного провадження є правом, а не обов'язком суду, незважаючи на відповідне клопотання сторони, наприклад, скаржника. Відмінними рисами спрощеного провадження є те, що воно проводиться в закритому режимі (у закритому засіданні, тобто без участі присутніх, сторін та їх представників) і що справи розглядаються колегією у складі трьох суддів. Така судова колегія посилює гарантію ретельного та всебічного розгляду справи²⁹⁷.

²⁹⁶ Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi <https://lexlege.pl/prawo-o-postepowaniu-przed-sadami-administracyjnymi/>

²⁹⁷ Komisja Prawna FSSM RP <https://fssm.pl/postepowania-uproszczone-przed-wsa>

Щодо Німеччини, спершу слід згадати, що на відміну від системи судів в Україні, у Німеччині існує п'ять спеціалізованих судів, які діють незалежно одна від одної. До них належать: 1) загальні суди (що розглядають цивільні та кримінальні справи); 2) адміністративні суди; 3) суди у трудових спорах; 4) фінансові суди; 5) соціальні суди. Кожна галузь судової системи очолюється своїм Федеральним судом як вищою інстанцією з конкретної юрисдикції²⁹⁸. Податкові справи в Німеччині розглядаються фінансовими судами. Подати позов до фінансового суду можуть лише ті особи, які подали заперечення проти нарахування податку і не зазнали успіху повністю або частково²⁹⁹ в так званій «адміністративній процедурі» вирішення податкового спору.

Порядок розгляду судових справ у фінансових судах Німеччини визначається Фінансовим процесуальним кодексом. Проаналізувавши вказаний Кодекс на предмет форм судового провадження, ми дійшли висновку, що фінансові суди Німеччини можуть розглядати судові справи в двох формах: усного слухання (аналог українського загального чи спрощеного провадження), без усного слухання, тобто без виклику сторін (є аналогом письмового провадження, яке визначене в КАС України). Згідно із ст. 90 Кодексу фінансового суду, якщо не зазначено інше, суд ухвалює рішення на основі усного слухання³⁰⁰. Тобто, основною формою провадження, яка застосовується у фінансових судах є форма усного слухання. У процесуальному законі встановлені умови розгляду справи без усного слухання. Так, згідно із ст. 79а вказаного Кодексу, голова може прийняти рішення судом без усного слухання. У ст. 90 зазначено, що за згодою сторін суд може прийняти рішення без усного слухання. Судові рішення, які не є вироками, можуть бути ухвалені без усного слухання. У певних випадках процесуальний закон дозволяє суду на власний розсуд обрати форму провадження. Так, згідно із ст. 94а Фінансового

²⁹⁸ Апалькова І. С. Порівняльно-правовий аналіз законодавства деяких країн Європи. Цивільне судочинство у світлі судової реформи в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. ім. Ю. С. Червоного (м. Одеса, 9 груд. 2016 р.) / уклад. :В. М. Притуляк, О. О. Полуніна, О. В. Сатановська, О. О. Коробенко; МОН України, НУ ОЮА, Каф. цив. проц. Одеса : Фенікс, 2016. С. 96-97.

²⁹⁹ Was macht eigentlich ein Finanzgericht? <https://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/was-macht-eigentlich-ein-finanzgericht.html>

³⁰⁰ Finanzgerichtsordnung (FGO) <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>

процесуального кодексу, суд може визначити свою процедуру на свій розумний розсуд, якщо сума спору в позові, що стосується грошової виплати, або адміністративного акта, спрямованого на стягнення грошової виплати не перевищує п'ятисот євро. За клопотанням однієї зі сторін має бути проведено усний розгляд справи³⁰¹. Без усного слухання розгляд справи відбувається зазвичай у простих справах або «чисто юридичних справах» (наприклад, які стосуються процедурних питань) за допомогою ухвали суду відповідно до статті 90а. Залученим сторонам не потрібно давати згоду на видачу судового наказу, оскільки рішення про це приймається на власний розсуд суду. Рішення суду, у випадку прийняття якого також можливий розгляд справи без виклику сторін, може прийматися у разі спорів у яких відсутні особливі труднощі фактичного чи правового характеру. Судовий наказ діє як рішення, якщо тільки протягом одного місяця після вручення судового наказу не буде подано запит на проведення усного слухання. У цьому випадку процедура повертається в статус до винесення судового рішення. Тоді судовий наказ вважається таким, що не був виданий³⁰².

У Франції передбачено адміністративний та судовий способи вирішення податкових спорів. Ми розглянемо судовий спосіб вирішення податкових спорів щодо встановлення податку. Відповідно до ст. L199 Кодексу податкових процедур, спори щодо встановлення податку можуть розглядатися судами загальної юрисдикції та адміністративними судами. Існуючий дуалізм судової системи призводить до того, що залежно від характеру спору, виду податку, що став предметом спору, стадії оподаткування податкова суперечка може вирішуватись у судах різної юрисдикції³⁰³. Ми розглянемо форми провадження в адміністративних судах.

Законодавець дбає про підвищення ефективності роботи адміністративних судів шляхом спрощення проваджень. Починаючи з 1984 року,

³⁰¹ Finanzgerichtsordnung (FGO) <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>

³⁰² Finanzgerichtsordnung (FGO) (Mündliche Prüfung) <https://www.steuerkurse.de/finanzgerichtliches-verfahren/das-urteil-und-andere-gerichtliche-entscheidungen/gerichtsbescheid.html>

³⁰³ Livre des procédures fiscales https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583/

було встановлено все більше і більше повноважень судді, який розглядає справу одноособово, у зв'язку з цим такий суддя приймає рішення шляхом винесення указу без проведення усного слухання і без заслуховування публічної доповіді або шляхом винесення рішення на підставі усного слухання і після заслуховування публічної доповіді, навіть якщо відсутність участі колегії може викликати сумніви щодо незалежності юстиції або якості правосуддя³⁰⁴.

В адміністративному суді процедура проходить у два етапи. Спочатку є етап розслідування, який об'єднує елементи, необхідні для розгляду справи, а потім – етап судового рішення. Розслідування дотепер проходило повністю в письмовому вигляді. Проте, з 11 січня 2023 року адміністративний суд може організовувати усні консультації³⁰⁵.

Усні слухання справи адміністративним суддею мають особливості, які в основному впливають, з одного боку, з письмового та інквізиційного характеру процедури розгляду адміністративного спору, а з іншого боку, з присутності громадського доповідача. Кодекс адміністративного судочинства не передбачає обов'язку адміністративного судді виносити рішення після заслуховування сторін у відкритому судовому засіданні. На практиці винесенню рішення у справі передуює слухання. Проте, є випадки, коли рішення суду виносяться без слухання³⁰⁶. Справа може бути розглянута в порядку, без розслідування та без слухання у таких випадках (стаття R222-1), якщо: заявник відмовляється від заяви (заявник відмовляється від права на участь у процедурі, аналог української відмови від позову); відхилено заяви, які явно не підпадають під юрисдикцію адміністративного суду; відхилено явно неприйнятні заяви (клопотання) та ін.³⁰⁷

Справа може слухатися також у різному складі суддів, а саме: 1) у складі палати – входять 3 магістрати (президент і два радники-асесори). У виняткових випадках суд може винести рішення у складі об'єднаних палат (секції, об'єднані

³⁰⁴ Bertrand Seiller, Le juge unique, in: Actualité juridique/Droit administratif (AJDA) 2012, S. 1205.

³⁰⁵ Déroulement d'un procès devant le tribunal administratif <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F2479>

³⁰⁶ Pierre Ladreit de Lacharriere L'audience devant le juge administratif <https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/droit-public/audience-devant-le-juge-administratif/>

³⁰⁷ Code de justice administrative https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070933/

в адміністративному суді Парижа) або у складі пленарного засідання; 2) у деяких видах судових справ одноособово після заслуховування публічного доповідача; 3) у деяких видах судових справ одноособово без заслуховування публічного доповідача³⁰⁸.

У Кодексі адміністративного судочинства Франції для позначення певних видів провадження вживається термін «спрошене провадження». Спрошене провадження – це прискорена процедура, яка призводить до швидкого, але тимчасового рішення. Вона призначена для звернення до адміністративного судді з проханням вжити невідкладних заходів для збереження прав або майна особи в контексті конфлікту з адміністрацією. Подібно до спрошеного провадження в цивільному судочинстві, спрошене провадження в адміністративному судочинстві не дозволяє вирішити спір остаточно³⁰⁹.

Враховуючи наведену вище загальну характеристику видів провадження в адміністративному суді Франції, ми дійшли висновку, що основними формами є усне та письмове провадження. Провадження, яке в адміністративному процесуальному законі Франції називається спрощеним, є фактично аналогом інституту забезпечення позову.

Враховуючи наведене вище, вважаємо, що форми провадження в адміністративних судах в аналізованих країнах є достатньо схожими між собою та формами провадження в адміністративних судах в Україні. Проте, варто відзначити значні відмінності в критеріях обрання тої чи іншої форми провадження/процесу в адміністративному суді в наведених вище державах між собою та Україною: від визначення письмового провадження (фактично основної форми провадження) та широкого судового розсуду в обранні конкретної форми судового провадження до визначення чіткого критерію справ, які можуть бути розглянуті з використанням певної форми судового

³⁰⁸ Code de justice administrative https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070933/

³⁰⁹ La procédure en référé existe-t-elle devant le tribunal administratif? <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F2548>

провадження/процесу³¹⁰.

Щодо видів провадження в адміністративному суді варто зазначити, що в Адміністративно-процесуальному кодексі Естонії відсутня чітка вказівка на види судового провадження. Проте, якщо проаналізувати процесуальні документи, з якими учасники справи можуть звертатися до суду та які одночасно є підставою для відкриття судового провадження, ми дійшли висновку, що певна диференціація видів адміністративного судочинства в Естонії все ж таки присутня. Так, основним документом, з яким учасники можуть звертатися до суду і який є підставою для відкриття провадження, є скарга. Скарга в адміністративному процесуальному законі Естонії є аналогом позову в КАС України. Проте, Адміністративно-процесуальний кодекс Естонії передбачає можливість звернення і з іншими видами заяв, які є підставою для відкриття судового провадження. Так, глава 25 процесуального закону Естонії передбачає, що для захисту публічних інтересів може бути поданий протест (ст. 256). Глава 27 вказаного закону передбачає можливість звернення із клопотанням про надання дозволу на вчинення адміністративної дії. Згідно із статтею 264 адміністративно-процесуального закону Естонії, у передбачених законом випадках суд дає дозвіл на вчинення адміністративної дії та продовжує його.

Окрім, вирішення спорів, адміністративний суд дає дозвіл на вчинення адміністративних дій у певних випадках. Наприклад, адміністративний суд може надати дозвіл Податковому та митному департаменту накладити арешт на майно особи для забезпечення виконання податкового обов'язку, який ще не визначено³¹¹.

У Законі Литви «Про провадження в адміністративних справах» відсутній чіткий поділ провадження на види, проте, якщо проаналізувати форми звернення до суду, та процедури розгляду справ, які відповідають таким формам звернення, ми дійшли висновку про наявність декількох видів провадження. Так, ст. 23

³¹⁰ Гінда О.М. *Форми провадження в адміністративних судах: на прикладі держав Балтії. Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи: матеріали XXII Міжнародної студентсько-аспірантської наукової конференції (28 квітня 2023 року).* Львів, 2023. С. 107-108.

³¹¹ Halduskohtumenetlus <https://www.kohus.ee/ru/node/1217>

вказаного закону встановлює право подання скарги, клопотання та заяви, при чому останні два види звернення до адміністративного суду вживаються в дужках, тобто, фактично визнаються законодавцем рівнозначними. Зазначена стаття проводить певну диференціацію між формами звернення до адміністративного суду в залежності від суб'єкта звернення та предмета звернення. Так, з скаргою та клопотанням до суду може звернутися особа щодо визнання правового акта, дії чи бездіяльності суб'єкта публічної адміністрації протиправними, якщо вони вважають, що їхні права або інтереси, що охороняються законами, порушені. Із клопотаннями до комісії з адміністративних спорів або до адміністративного суду звертаються суб'єкти публічного адміністрування, а зі скаргами – інші особи. У випадках визначених ч. 3 ст. 23 Закону Литви «Про провадження в адміністративних справах», звернення до адміністративного суду відбувається шляхом подання заяви³¹². Вимоги до всіх трьох форм звернення до адміністративного суду встановлені в ст. 24 вказаного вище закону та є ідентичними.

Про існування різних видів провадження в адміністративних судах Литви свідчить наявність відмінної від загальної процедури розгляду, процедура визначена в розділі 2 адміністративного процесуального закону Литви. Так, заява подається у випадку розслідування законності нормативного адміністративного акта (ст. 112), а клопотання у випадку розслідування законності нормативного адміністративного акта у зв'язку з індивідуальною справою (ст. 113), також клопотання подається у випадку необхідності надання висновку (ст. 120).

У доктрині польського процесуального права, а також і в нормативно-правовому регулюванні передбачені такі види судового провадження як позовне, непозовне, окреме. Проте, вказані види судового провадження визначаються в рамках цивільного процесуального права. Щодо адміністративного судового процесу, в ньому існує лише один вид провадження, який є аналогом українського позовного провадження.

³¹² Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas
https://www.infolex.lt/portal/start_ta.asp?act=doc&fr=pop&doc=23225&title=LR%20administracini%F8%20byl%F8%20teisenos%20%20E1statymas

Щодо форм звернення до адміністративного суду Німеччини, слід зазначити, що Фінансовий процесуальний кодекс диференціює види позовів, з якими можна звернутися до суду. Так, наприклад у ч. 1 ст. 40 Фінансового процесуального кодексу зазначено щодо «позову про скасування». У ч. 1 ст. 41 Фінансового процесуального кодексу зазначається, що встановлення наявності чи відсутності правовідношення чи нікчемності адміністративного акту може бути здійснено шляхом звернення до суду з позовом, якщо позивач має законний інтерес у швидкому встановленні (констатувальний позов). Варто зауважити, що хоча процесуальне право, яке визначає порядок розгляду податкових спорів у Німеччині на законодавчому рівні визначає різні види позовів, проте, така диференціація не впливає на диференціацію видів провадження. Проаналізувавши Фінансовий процесуальний кодекс Німеччини, зокрема ті його розділи, які визначають процедуру здійснення провадження, ми дійшли висновку про існування одного виду провадження, а саме аналог позовного провадження визначеного КАС України.

Французьке адміністративне судочинство, так само як і українське, обов'язково носить змагальний характер, тобто участь у процесі беруть дві сторони – позивач і відповідач. При цьому, характерною рисою французької моделі адміністративної юстиції виступає інквізиційний характер судочинства, суть якого полягає в тому, що суд керує розглядом справи³¹³.

Види справ, які розглядаються в порядку визначеному ст. 283 КАС України, умовно можна назвати такими, що пов'язані із податковими правовідносинами та розділити на наступні групи: 1) які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу (а) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі (п. 3. ч. 1 ст. 283 КАС України), б) стягнення коштів за податковим боргом (п. 4. ч. 1 ст. 283 КАС України), в) зобов'язання

³¹³ Гетьман Є.А., Гетьман К.О. Адміністративна юстиція Франції та України: порівняльно-правовий аналіз. Теорія і практика правознавства. 2019. Вип. 1 (15) https://www.researchgate.net/publication/337036220_Administrative_Justice_of_France_and_Ukraine_a_comparative_legal_analysis

платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган (п. 6. ч. 1 ст. 283 КАС України); 2) які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу (а) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків (п. 1. ч. 1 ст. 283 КАС України), б) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (п. 2. ч. 1 ст. 283 КАС України), в) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України (п. 1. ч. 1 ст. 283 КАС України). Враховуючи наведене ми розкриємо особливості функціонування інститутів які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу та які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу, а також процедуру їх реалізації (адміністративну чи судову).

Перейдемо до характеристики особливостей розгляду справ щодо стягнення чи сприяння стягненню податкового боргу у зазначених вище державах. Так, в Естонії, ні Адміністративно-процесуальний кодекс, ні Закон «Про оподаткування» (який закріплює основні засади оподаткування та адміністрування оподаткування) не міститься чітких правил, які однозначно вказують на спеціальний порядок розгляду окремих категорій податкових спорів.

Податковим боргом, у розумінні Закону про оподаткування Естонії, є не погашена платником податків у встановлений термін сума податку: відсотки нараховані на несплачену в установленний строк суму податку, та несплачена в установленний строк сума податку, що виникає з митного боргу та нарахованих на нього процентів. Згідно з основним обов'язком податкового органу, цей орган зобов'язаний стягнути несплачений платником податків податковий борг та, у разі необхідності, застосовувати санкції. Стягнення податкової заборгованості – це діяльність податкового органу в податковому порядку, метою якої є в примусовому порядку отримати належні суми податку³¹⁴. Стягнення податкової

³¹⁴ Lillemets Kerly Maksuvõlgade sundtäitmine. Monograph. Tallinn. 2006. 79 s.

заборгованості є частиною податкової процедури, де проводиться процедура виконання під час стягнення податкового боргу. Після закінчення терміну сплати податку та строку визначеному у повідомленні про необхідність сплати податкового боргу, податковий орган може почати примусове виконання позову без попередження (наприклад, арештувати банківський рахунок). Оскарження рішення про сплату податків чи зобов'язань, не зупиняє рішення виконання та не перешкоджає стягненню суми податку. Таким чином, податковий орган може стягнути податкову заборгованість, визначену ним самим, у тому числі штрафи, витрати на заміну виконання та витрати, пов'язані з виконанням зобов'язань третьої особи. Податковий борг та інші фінансові зобов'язання стягуються згідно із нормами Закону про оподаткування Естонії, який регулює процедуру примусового стягнення. Відповідно до вказаного Закону, податковий керуючий має право вчиняти так само, як судовий виконавець первинні виконавчі дії, такі як арешт банківського рахунку боржника, заробітної плати та заборонити розпорядження зареєстрованими активами боржника. У той самий час, податковий керуючий не має права реалізовувати майно³¹⁵.

Узагальнюючи наведені вище позиції та враховуючи аналіз законодавства Естонії, яке регулює стягнення податкового боргу, ми дійшли висновку, що у вказаній країні, податковий борг стягується за адміністративним рішенням податкового органу, та дії по його стягненню може вчиняти податковий керуючий, який має широке коло повноважень. У випадку неможливості стягнення податкового боргу податковим керуючим самостійно, останній має право звернутися до судового виконавця, який може звертати стягнення на майно платника податків. Тобто, в частині стягнення податкового боргу в аналізованій державі та Україні існують значні відмінності, в контексті нашого дослідження, ми дійшли висновку про відсутність спеціального (окремого) порядку стягнення податкової заборгованості в адміністративних судах.

³¹⁵ Kerly Randlane Maksuvõlgade sissenõudmine : üldmenetlus : õpik mittejuristidele. Isekaitseakadeemia. 2016. 152 lk.

Накладення арешту на майно платника податків в Естонії регулюється ст. ст. 34, 46-1, 130, 131, 136-1 Закону «Про оподаткування». Аналіз зазначеного Закону дозволяє дійти висновку, що арешт на майно та рахунки в банках платника податків здійснюється за рішенням податкового керуючого або судового виконавця. Арешт майна платника податків може відбуватися як після встановлення податкових зобов'язань відповідним актом податкової служби (ст. 130 Закону «Про оподаткування»), так і до такого встановлення (ст. 136-1 Закону «Про оподаткування»). Згідно з ст. 130 цього Закону накладення арешту та інші виконавчі дії щодо стягнення податкового боргу, в тому числі накладення арешту, здійснюється за рішенням податкового керуючого. У контексті нашого дослідження заслуговує на увагу правова норма щодо накладення так званого попереднього арешту, який застосовується у випадку передбаченому ст. 136-1 Закону «Про оподаткування» та в порядку встановленому главою 24 (засоби першочергового правового захисту) Адміністративно-процесуального кодексу Естонії.

Попередній арешт відбувається лише з дозволу адміністративного суду. Залучення суду виключає застосування свавілля податкового органу при застосуванні цих дій. Для забезпечення виконання зобов'язання до адміністративного суду подається мотивована вимога виконати дії. До виконавчих дій належать: звичайні виконавчі дії податкового органу (наприклад, фінансові та майнові арешти, заборона розпорядження майном, судова іпотека). У зверненні податкового органу до адміністративного суду про вчинення виконавчих дій має бути подано, до визначення фінансової вимоги, обґрунтування про примусові заходи та один або більше застосованих примусових заходів і причину, з якої податковий орган вважає обрану дію необхідною. Податковий орган повинен обґрунтувати застосування утриманого податку як з точки зору часу, так і у грошовій оцінці. Заходи примусового виконання застосовуються лише з дозволу суду, тому що вони можуть порушувати права платника податків і таким чином виключається свавілля виконавчої влади та забезпечується незалежність рішень податкового

керуючого³¹⁶.

Як було зазначено вище, порядок накладення попереднього арешту на платника податків здійснюється в порядку визначеному главою 24 (засоби першочергового правового захисту) АПК Естонії. Інститут процесуального права Естонії під назвою «засоби першочергового правового захисту» є фактично аналогом українського правового інститут забезпечення позову. Так, згідно із ст. 252 АПК Естонії, суд розглядає клопотання про початковий правовий захист мотивованою ухвалою негайно. Суд може розглянути клопотання про первинний правовий захист пізніше, якщо він вважає за необхідне попередньо заслухати учасників процесу. Вимагати подання доказів та думок інших учасників процесу можна лише у разі, якщо це можливо без заподіяння істотної шкоди правам та інтересам, що враховуються при винесенні постанови про первісний правовий захист. До розгляду клопотання про первинний правовий захист застосовуються положення спрощеного провадження, якщо інше не впливає із норм глави 24 Кодексу.³¹⁷

Особливості стягнення податкового боргу та вчинення дій, які сприяють його стягненню в Литві регулюються Законом Литовської Республіки «Про провадження в адміністративних справах», Законом «Про податкове адміністрування» та Цивільно-процесуальним кодексом Литовської Республіки.

Згідно із п. 4 ч. 1 ст. 17 Закону «Про провадження в адміністративних справах», в адміністративних судах вирішуються справи про сплату, повернення чи стягнення податків, інших обов'язкових платежів, зборів, застосування фінансових санкцій, а також про податкові спори³¹⁸.

Законом «Про податкове адміністрування» встановлено способи забезпечення виконання податкового зобов'язання та порядок їх застосування, а також порядок примусового стягнення податкового боргу.

³¹⁶ Kerly Randlane Maksuvõlgade sissenõudmine : üldmenetlus : õpik mittejuristidele. Isekaitseakadeemia. 2016. 152 lk.

³¹⁷ Halduskohtumenetluse seadustik <https://www.riigiteataja.ee/akt/111032023021>

³¹⁸ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas https://www.infolex.lt/portal/start_ta.asp?act=doc&fr=pop&doc=23225&title=LR%20administracini%F8%20byly%F8%20teisenos%20%20E1statymas#

Згідно із ст. 95 Закону «Про податкове адміністрування», способами забезпечення виконання податкового зобов'язання є: 1) пеня; 2) арешт майна; 3) припис кредитній, платіжній установі чи установі у сфері електронних грошей припинити видачу грошей та переказ з рахунку (рахунків) платника податків; 4) іпотека чи застава; 5) порука або гарантія, включаючи випадки, коли порукою або гарантією забезпечується виконання податкового зобов'язання, що може виникнути³¹⁹.

Підстави виникнення права стягнення податкового боргу податковим адміністратором закріплені в ст. 105 вказаного вище Закону та зводяться до того, що платник податків у встановлений строк не сплачує відповідної суми податку. Способи примусового стягнення податкового боргу закріплені в ст. 106 Закону «Про податкове адміністрування». Так, згідно із вказаною статтею примусове стягнення податкової заборгованості може здійснюватися: 1) у момент надання кредитній, платіжній установі та (або) установі у сфері електронних грошей розпорядження про списання сум податкової заборгованості з особового рахунку (особових рахунків). Такий припис виконується у встановленому статтею 63 Закону «Про податкове адміністрування»; 2) у момент подання поручителю або гаранту вимоги про виконання зобов'язання платника податків та сплати податкової заборгованості за платника податків (у разі забезпечення виконання податкового зобов'язання порукою чи гарантією); 3) у момент надання кредитній, платіжній установі та (або) установі у сфері електронних грошей розпорядження про списання сум податкової заборгованості з рахунку (рахунків) поручителя або гаранта у разі невиконання поручителем або гарантом вимоги. Такий припис виконується у встановленому статтею 63 Закону «Про податкове адміністрування»; 4) при ухваленні рішення про примусове стягнення податкової заборгованості за рахунок майна платника податків, поручителя або гаранта. Таке рішення виконується приставами у встановленому Цивільним процесуальним кодексом порядку; 5) при ухваленні рішення про примусове стягнення податкової заборгованості, забезпеченої примусовою іпотекою

³¹⁹ Mokesčių administravimo įstatymas <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimo-istatymas>

(заставою), за рахунок закладеного майна. Таке рішення є виконавчим документом, який виконується в установленому Цивільним процесуальним кодексом порядку³²⁰.

Враховуючи наведене вище, ми дійшли висновку, що засоби забезпечення виконання податкового обов'язку в Литві є схожими та співмірними з тими, які визначені в ПК України, деякі, зокрема, арешт майна платників податків та зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків за своєю матеріальною суттю зовсім ідентичні. Проте, слід відзначити, що процедура застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку в Литві та Україні значно відрізняється. Так, наприклад, накладення арешту на майно платника податків та зупинення видаткових операцій на рахунку платника податків в Україні здійснюється за рішенням адміністративного суду (за загальною чи спеціальною процедурою), у Литві вказані засоби застосовуються за рішенням податкового адміністратора в порядку визначеному Цивільно-процесуальним кодексом Литовської Республіки. Стягнення податкового боргу, згідно ст. 105 Закону Литви «Про податкове адміністрування», аналогічно як і в Україні звернення стягнення податкового боргу за рахунок майна платника податків, здійснюється за рішенням адміністративного суду. У Литві стягнення податкового боргу за рахунок майна платника податків та грошових коштів, які знаходяться на рахунках платника податків здійснюється в порядку визначеному Цивільно-процесуальним кодексом. Тобто, адміністративно-процесуальне право Литви не передбачає інституту аналогічного тому, який закріплений в ст. 283 КАС України.

Питання стягнення податкового боргу, засобів забезпечення виконання податкового обов'язку та оскарження рішень про стягнення податкового боргу в Латвії регулюється законами: «Про податки та збори», «Адміністративно-процесуальним законом» та «Цивільно-процесуальним законом». Особливістю адміністративного процесуального закону Латвії є одночасне поєднання

³²⁰ Mokesčių administravimo įstatymas <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimo-istatymas>

процедури адміністративного розгляду в органі виконавчої влади та судової процедури. У порядку визначеному «Адміністративно-процесуальним законом» регулюються особливості оскарження рішень, дій та бездіяльності податкової адміністрації, в тому числі рішень щодо нарахування, донарахування та стягнення податків.

Процедура стягнення податкового боргу та встановлення засобів забезпечення виконання зобов'язання щодо сплати податків закріплена в ст. 26 та ст. 26.1. Закону Латвії «Про податки та збори»³²¹. Згідно з ст. 26.1. цього Закону, податкова адміністрація має право застосувати такі засоби забезпечення виконання рішення про стягнення податку:

- 1) накладення арешту на рухоме майно, що належить боржнику;
- 2) внесення до земельної книги, судового реєстру чи інших реєстрів власності, записів про вимоги забезпечення (заборона чи застава);
- 3) заборони боржнику вчиняти певні дії, спрямовані на ухилення від сплати податків;
- 4) накладення арешту на майно, що належить боржнику.

Податкова адміністрація має право застосувати заборону щодо платника податків – юридичної особи або фізичної особи, або особи, яка зареєструвалася в Службі державних доходів як особа, яка здійснює господарську діяльність – здійснювати угоди у готівкових коштах. Заборона щодо боржника застосовується, якщо йому надіслано інкасаційне доручення для списання коштів з рахунку платника податків в кредитній установі або з рахунку, який відкритий у особи, яка надає платіжні послуги, якщо з дня відправки інкасового доручення минуло не менше 30 днів і зазначені у рішенні про стягнення прострочених податкових платежів ці платежі не стягнуто або не сплачено у повному розмірі.

Стягнення податкового боргу відбувається відповідно до ст. 26 Закону Латвії «Про податки та збори»³²². Підставою стягнення податків є рішення

³²¹ Par nodokļiem un nodevām <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam>

³²² Par nodokļiem un nodevām <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam>

податкової адміністрації про стягнення прострочених податкових платежів. Зазначене рішення про стягнення прострочених податкових платежів вважається адміністративним актом, і його примусове виконання здійснюється після закінчення встановленого для добровільної сплати одномісячного строку у встановленому законом безперечному порядку щодо стягнення прострочених податкових платежів.

Податкова адміністрація розпорядженням про перерахування коштів спрямовує стягнення на кошти, які знаходяться на рахунку платника податків у кредитній установі або на рахунку, відкритому у особи, яка надає платіжні послуги. До підготовки згаданого розпорядження Податкова адміністрація надсилає розпорядження про накладення арешту на кошти. Поки розпорядження не виконано, кошти з рахунків інших цілей не видаються.

У встановленому Кабінетом Міністрів Латвії порядку вилучаються готівкові кошти з каси юридичної особи або індивідуального комерсанта або з інших місць зберігання. Не вилучаються передбачені для оплати праці працівників готівкові кошти, які не перевищують середню заробітну плату за останні шість місяців.

За приписами частини Е Цивільного-процесуального закону Латвії стягнення прострочених податкових платежів провадиться в безспірному порядку, шляхом звернення на майно платника податків (рухому та нерухому власність, а також на майно, що перебуває у третіх осіб). Звернення стягнення на майно розпочинається, якщо податковій адміністрації, після направлення переплати на погашення боргу, надіславши розпорядження про перерахування готівкових коштів та вилучивши готівкові кошти, не вдалося погасити прострочені податкові платежі та витрати на стягнення прострочених податкових платежів у безспірному порядку.

Рішення про стягнення в безспірному порядку прострочених податкових платежів є виконавчим документом.

Враховуючи наведене вище, ми дійшли висновку, що в Латвії адміністративний суд не залучений до процесу стягнення податкового боргу та

застосування заходів забезпечення стягнення податкового боргу. Важлива роль, щодо забезпечення стягнення податкового боргу та заходів, які сприяють його стягненню, в Латвії належить податковій адміністрації. З окреслених питань податкова адміністрація Латвії приймає рішення, які мають силу виконавчого документа, та можуть виконуватися в порядку встановленому відповідним законом (наприклад, звернення стягнення на нерухоме майно платника податків-боржника здійснюється в порядку визначеному в цивільно-процесуальному законі). Роль адміністративного суду в цій процедурі зводиться до можливості оскарження відповідного рішення податкової адміністрації, як адміністративного акту.

Згідно із ст. 51 Закону Польщі «Про податки», податкова заборгованість – це будь-який податок, який не було сплачено протягом встановленого строку. Немає значення, чи є це дебіторська заборгованість (платника податків, платника, колектора) і чи не була сплачена остаточна сума, або тільки розстрочка, або податкові аванси. Кожна затримка платежу розглядається законодавцем однаково³²³.

Одним із засобів забезпечення, який передбачений в податковому законодавстві Польщі, та співмірний із передбаченим в українському законодавстві, є примусова іпотека. Згідно із ст. 34 Закону Польщі «Про податки», державне казначейство та органи місцевого самоврядування мають право передати в іпотеку все майно платника податків, стягувача, правонаступника або третіх осіб щодо податкових зобов'язань, що виникають у встановленому порядку, а також податкова заборгованість по податках, що становлять їх дохід, і відсотки за прострочену сплату цієї заборгованості³²⁴.

Обов'язкова іпотека встановлюється в день вручення платнику податків рішення про визначення суми податкового зобов'язання. Щодо податкових зобов'язань, які є доходом органу місцевого самоврядування, що стягуються податковими службами, заява про введення обов'язкової іпотеки до суду

³²³ Zaległość podatkowa <https://isp-modzelewski.pl/serwis/zaleglosc-podatkowa/>

³²⁴ Ordynacja podatkowa <https://lexlege.pl/ordynacja-podatkowa/rozdzial-3-zabezpieczenie-wykonania-zobowiazan-podatkowych/1368/>

подається відповідним керівником податкової служби. Обов'язкова іпотека вноситься до земельної та іпотечної книги компетентним районним судом. При поданні заяви про внесення примусової іпотеки до районного суду податковий орган додає доказ вручення рішення боржнику³²⁵. Примусова іпотека вноситься до земельно-іпотечного реєстру компетентним органом, а саме окружним судом (п. 3 ст. 35 податкового закону). Суд розглядає справу до внесення запису щодо примусової іпотеки в порядку непозовного провадження. Він перевіряє лише зміст заявки, зміст та форму документів, що додаються до заяви, та зміст земельно-іпотечного реєстру. Суд не перевіряє правильність провадження, у якому відбулася видача документа, що є підставою для внесення запису про іпотеку. Суд перевіряє правильність документа, на підставі якого зроблено запис. Якщо такий документ не відповідає вимогам, встановленим нормативно-правовими актами, суд повинен відхилити заяву на іпотеку³²⁶. У разі виявлення у заяві недоліків або формальних недоліків, які перешкоджають провадженню у справі, головуючий у судовому засіданні викликає заявника для доповнення або виправлення заяви. У разі перевищення семиденного строку для внесення цих змін заява повертається, що в цій ситуації не має бажаних правових наслідків. Доповнена або виправлена заява набирає чинності з моменту її подання³²⁷. Встановлення обов'язкової іпотеки на нерухоме майно платника податку дає право податковому органу (податковій службі) вимагати задоволення його вимоги за рахунок нерухомого майна від кожного власника нерухомого майна з перевагою перед особистими кредиторами. Примусова іпотека, встановлена податковим органом, є забезпеченням податкових зобов'язань як перед Державним казначейством, так і перед органом державного управління³²⁸.

Згідно із ст. 38а Закону Польщі «Про податки», звернення стягнення на

³²⁵ Hipoteka przymusowa ustanowiona przez Urząd Skarbowy <https://ksiegawieczysta.net/hipoteka-przymusowa-ustanowiona-przez-urzed-skarbowy/>

³²⁶ Makowiec A. Hipoteka przymusowa jako forma zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych *Zeszyty Prawnicze*, 2016. 14(4), 131–154.

³²⁷ Różycki Karol, Goettel Aleksy Hipoteka przymusowa. komentarz praktyczny <https://sip.lex.pl/#/publication/46983272>

³²⁸ Hipoteka przymusowa ustanowiona przez Urząd Skarbowy <https://ksiegawieczysta.net/hipoteka-przymusowa-ustanowiona-przez-urzed-skarbowy/>

предмет примусової іпотеки відбувається за положеннями про виконавче провадження в адміністративному порядку, якщо предмет іпотеки не підлягає стягненню в судовому органі.

Виконавчий аукціон є завершальним етапом стягнення боргу кредитором у ході виконавчого провадження. Це відбувається, коли сторони не можуть дійти згоди або боржники не сплачують свої зобов'язання. Стягувач подає до суду заяву про відкриття виконавчого провадження, яке, як правило, закінчується видачею виконавчого документа про початок діяльності судового виконавця, який вилучає майно та виставляє його на аукціон. Отримані таким чином кошти йдуть на погашення боргу³²⁹.

У Франції на рівні законодавства здійснюється поділ двох типів податкових спорів. Перший тип – спори, які виникають під час встановлення податку, такі як ідентифікація платника податків, визначення основи оподаткування або розрахунок суми податку, яка підлягає сплаті. Другий тип – спори, пов'язані зі стягненням податку, і вони поділяються на дві категорії: спори, що стосуються законності примусового стягнення, і спори, пов'язані з обов'язком сплатити стягувану суму.

У разі неподання декларації або після податкової перевірки податкові борги реєструються та стягуються на підставі виконавчого документа: повідомлення про стягнення. У разі повідомлення про стягнення платник податків має 20 днів з моменту повідомлення для погашення податкового боргу. Якщо платник податків не сплатив свій борг у встановлений термін, податковий орган або бухгалтер, відповідальний за стягнення, надсилає йому лист з офіційним повідомленням про зобов'язання сплатити податок. Офіційне повідомлення, тобто наказ про сплату, є письмовим актом, складеним уповноваженим податковим агентом і засвідченим печаткою посадової особи податкового органу. З цього моменту платник податків-боржник вважається обізнаним про акт, про який йому повідомлено. Платник податків, який отримав

³²⁹ Szczudlińska Wioletta Hipoteka przymusowa – czym jest i jak się jej pozbyć?
<https://www.lendi.pl/blog/hipoteka-przymusowa/>

офіційне повідомлення про сплату, має період у вісім (8) днів, щоб сплатити податковий борг. Платник податків, який сплатив зазначену заборгованість у встановлений строк, звільняється від усіх штрафних санкцій³³⁰.

Процедури цивільного права, які застосовуються до всіх кредиторів, в основному регулюються Цивільно-виконавчим кодексом. По суті, це заходи, спрямовані на арешт матеріального або нематеріального рухомого майна, такі як арешт-продаж або арешт-атрибуція. Що стосується звернення стягнення, застосовувана процедура регулюється книгою III Цивільно-виконавчого кодексу³³¹. Відповідно до ст. L322-1 цього кодексу, товар реалізовується в добровільному порядку з дозволу суду або з аукціону³³².

Цікавим є інститут адміністративного арешту із залученням третьої особи. Особливість цієї процедури полягає в тому, що адміністрація вилучатиме суми не безпосередньо у платника податків, а у третьої особи. Ця процедура, передбачена статтею L262 Кодексу податкових процедур, не потребує втручання судді. Дуже часто використовується адміністрацією. На практиці адміністрація найчастіше накладає арешт на гроші, що зберігаються на банківських рахунках платника податків, зарплату, яку йому виплачує його роботодавець, або навіть гроші, сплачені боржниками платника податків. Третя особа зобов'язана негайно оголосити будь-яким способом обсяг своїх зобов'язань щодо особи боржника³³³.

Питання встановлення податкового обов'язку, виникнення податкового боргу, засобів забезпечення сплати податкового боргу та його стягнення в Німеччині регулюються Фіскальним кодексом. Примусове виконання податку – це державний порядок забезпечення вимог кредитора до боржника за допомогою заходів державного примусу. Виконавчими органами є податкові служби,

³³⁰ Recouvrement de l'impôt <https://www.dgi.ga/rzecouvrement>

³³¹ Mise en œuvre du recouvrement forcé <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3661-PGP.html/identifiant%3DBOI-REC-FORCE-20171004>

³³² Code des procédures civiles d'exécution https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000025024948/LEGISCTA000025025920/#LEGISCTA000025026546

³³³ Par Antoine Reillac La saisie administrative à tiers détenteur en 7 questions <https://www.village-justice.com/articles/saisie-administrative-tiers-detenteur-questions,41586.html>

головні митні служби та державні податкові органи. Фіскальний кодекс розрізняє примусове стягнення через грошові вимоги податкової служби і примусове виконання дій, відмінних від грошових платежів³³⁴.

Правова основа процедури примусового виконання податкових зобов'язань регулюється Фіскальним кодексом у ст. ст. 249-346³³⁵. Якщо платник податків не сплачує належні податки вчасно, податкова служба може стягнути їх. Підставою для цього є нарахування податку. Стягнення є обов'язком виконавчого органу податкової служби. Розрахунок податку є виконавчим документом. Немає необхідності звертатися до суду для отримання виконавчого документа³³⁶.

Умови примусового виконання обов'язку зі сплати податків зазначені в ч. 1 ст. 254 Фіскального кодексу, а саме: примусове виконання може розпочатися лише тоді, коли настав термін виконання, і боржнику було запропоновано виконати обов'язок або утриматися від виконання (принцип виконання), і після запиту минув щонайменше один тиждень³³⁷.

Органами примусового виконання є податкові служби або головні митниці. В принципі, податкові служби примушують до виконання адміністративних актів, наприклад, шляхом застави вимог або рухомого майна. Однак, у разі звернення стягнення на нерухоме майно, має бути залучений окружний суд. У процедурі примусового виконання, якщо орган влади може вибрати між кількома заходами примусового виконання, які обіцяють успіх, він, як правило, повинен застосувати той захід, який є найменш обтяжливим для боржника. При цьому, податкова адміністрація може враховувати ефективність конкретного засобу стягнення. У разі необхідності вказуються справедливі заходи.

³³⁴ Besteuerungsverfahren <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/B/Besteuerungsverfahren.html?view=renderHelp>

³³⁵ Günther Karl-Heinz Vollstreckung https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/vollstreckung_idesk_PI20354_HI1638408.html

³³⁶ Besteuerungsverfahren <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/B/Besteuerungsverfahren.html?view=renderHelp>

³³⁷ Abgabenordnung (AO) https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR00613097_6BJNG006601301

Звернення стягнення на нерухоме майно як найсуворіший захід у рамках стягнення податкового боргу може відбуватися в один із трьох способів, а саме: реєстрація примусової застави, конкурсне управління (задоволення кредитора за рахунок доходу від майна) та продаж на аукціоні. Розглянемо особливості стягнення нерухомого майна за податковим боргом шляхом продажу на аукціоні. Продаж майна має на меті задовольнити вимоги кредитора за рахунок коштів, отриманих від продажу майна. Для боржника це найрадикальніший захід, оскільки звернення стягнення позбавляє його права власності на майно³³⁸.

Стягнення податкового боргу шляхом продажу нерухомого майна на аукціоні потребує отримання відповідного рішення в окружному суді Німеччини. Фіскальний кодекс передбачає, що таке рішення приймається в порядку визначеному Цивільно-процесуальним кодексом.

Якщо кредитор бажає пред'явити свої вимоги шляхом звернення стягнення, він подає заяву до відповідного районного суду. Якщо майно має бути вилучено, юрисдикцією є суд, у районі якого це майно знаходиться. Щоб мати можливість подати заяву в повному обсязі, заявник повинен мати можливість пред'явити виконавчий лист і застереження про виконання та підтвердити, що вони були вручені³³⁹. У своїй заяві він повинен вказати сторони, майно, вимогу та виконавчий лист. При цьому необхідно додати документи, необхідні для початку проведення примусового виконання. Вказівка на власника майна необхідна, оскільки звернення стягнення на заставне майно може бути призначене лише у випадку, якщо боржник зареєстрований як власник майна або якщо він є спадкоємцем зареєстрованого власника³⁴⁰.

Після отримання заяви, відповідний суд перевіряє, чи були дотримані вимоги законодавства для призначення процедури примусового продажу (чи є борговий документ, придатний для примусового стягнення? Чи внесений боржник до земельної книги як власник? Чи заявник та заінтересована особа,

³³⁸ Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen
<https://www.ihk.de/freiburg/recht/wirtschaftsrecht/zwangsvollstreckung-in-das-unbewegliche-vermoegen-2767766>

³³⁹ Kleber Nadine Ablauf einer Zwangsversteigerung <https://www.haus.de/geld-recht/zwangsversteigerung-ablauf-30073>

³⁴⁰ Antrag <https://zwangsversteigerung.net/infos/antrag.592>

внесені до земельної книги на роздільний аукціон тощо). Якщо всі передумови для примусового виконання дотримано, виконавчий суд повинен офіційно прийняти постанову про відкриття провадження. У цьому випадку суд приймає постанову про примусовий аукціон. Одночасно суд просить відповідальний орган земельної реєстрації внести до земельної книги постанову про примусовий продаж майна або прирівняного до нього права. Ухвала про проведення примусового аукціону вручається боржнику, а у разі проведення роздільних торгів – відповідачу³⁴¹. Цю ухвалу може оскаржити як боржник, так і кредитор. Обидві сторони також мають можливість подати заяву про тимчасове призупинення провадження³⁴². Суд видає зазначену вище ухвалу без усного слухання³⁴³.

Фіскальний кодекс Німеччини також передбачає певний перелік засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, зокрема арешт нерухомого та рухомого майна, особистий арешт. Згідно із ч. 1 ст. 324 Фіскального кодексу, для забезпечення примусового стягнення грошових вимог відповідно до ст. 249-323 цього Кодексу орган, відповідальний за нарахування податків, може видати розпорядження про арешт рухомого або нерухомого майна, якщо є підстави побоюватися, що в іншому випадку стягнення буде неможливим або значно ускладненим³⁴⁴.

У ст. 326 (особистий арешт) Фіскального кодексу зазначається, що на прохання фінансового органу, відповідального за нарахування податків, окружний суд може накладити арешт, якщо це необхідно для забезпечення стягнення активів відповідальної особи³⁴⁵. Порядок накладення вказаного арешту визначається в Цивільно-процесуальному кодексі. Так, у ч. 1 ст. 922

³⁴¹ Die Zwangsversteigerung https://justizportal.niedersachsen.de/startseite/gerichte_und_staatsanwaltschaften/zivilgerichte/htsbarkeit/zwangsvollstreckung/zwangsversteigerung-158631.html

³⁴² Kleber Nadine Ablauf einer Zwangsversteigerung <https://www.haus.de/geld-recht/zwangsversteigerung-ablauf-30073>

³⁴³ Helmer Tieben Zwangsvollstreckungsrecht: Ablauf und Probleme der Zwangsversteigerung <https://www.mth-partner.de/mietrecht-rechtsanwalt/zwangsvollstreckungsrecht-ablauf-und-probleme-der-zwangsversteigerung/>

³⁴⁴ Abgabenordnung (AO) https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG006601301

³⁴⁵ Abgabenordnung (AO) https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG006601301

вказаного Кодексу зазначається, що у разі усного слухання питання, визначені в заяві вимоги вирішуються у формі остаточного рішення, в інших випадках у формі ухвали³⁴⁶. Вказане рішення суду може бути оскаржене.

Враховуючи наведене, в Німеччині більшість процедур, які пов'язані із примусовим виконанням боргу, зверненням стягнення на майно та засобів забезпечення виконання податкового обов'язку здійснюються за рішеннями податкових органів. Окремі аспекти стягнення податкового боргу та забезпечення виконання податкового обов'язку потребують санкціонування в суді в порядку цивільного судочинства.

Враховуючи наведене вище, ми дійшли висновку, що основними формами здійснення адміністративного судочинства у правових системах аналізованих держав є усна (аналог загального або спрощеного провадження) та письмова. В адміністративних процесуальних законах зазначених вище держав передбачено один вид провадження, а саме позовне провадження, хоча слід зауважити, що в окремих державах можна умовно виділити і інші.

Досліджуючи особливості функціонування інститутів стягнення податкового боргу, забезпечення стягнення податкового боргу та судового розгляду вказаних категорій судових справ у зарубіжних державах, ми дійшли висновку, що в порівнянні з аналогічними інститутами в Україні, вони здебільшого не передбачають необхідності звернення для їх реалізації до суду. В окремих випадках, для забезпечення прав платника податків, у податкових законах держав та у їх адміністративних чи цивільно-процесуальних кодексах передбачено необхідність судового розгляду для стягнення податкового боргу чи забезпечення його стягнення.

³⁴⁶ Zivilprozessordnung https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/_922.html

3.2. Пропозиції із вдосконалення нормативного регулювання проваджень, що виникають за зверненням податкових органів

У науковій літературі доволі однозначно висловлюються позиції щодо необхідності вдосконалення та реформування особливостей вирішення податкових спорів у суді, в цілому та проваджень за зверненням податкових органів зокрема. Так, О. М. Бондаренко в межах дослідження напрямів вдосконалення судового вирішення податкових спорів більшу частину своєї праці присвятив проблемам вдосконалення правового регулювання вирішення питань розгляду проваджень відкритих за зверненням податкових органів. Науковець дійшов загального висновку, що законодавче регулювання судової форми вирішення податкових спорів не є бездоганним і стикається з певними проблемами. Проте, ці проблеми можуть бути вирішені шляхом внесення відповідних змін до КАС України та ПК України. Факт того, що ці проблеми існують протягом тривалого часу і їх очевидність не була врахована законодавцем, свідчить про недостатню увагу, яку він приділяє вивченню цієї сфери правовідносин³⁴⁷. О. В. Сkochиляс-Павлів та Н. В. Лесько, аналізуючи особливості провадження та визначення наявності «спору про право» у термінових справах, відкритих за зверненням податкових органів, дійшли висновку, що порядок вирішення термінових адміністративних справ за зверненням податкових органів врегульований ст. 283 КАС України. Однак, аналіз судової практики показує наявність численних складнощів при розгляді цієї категорії справ, що вимагають змін у КАС України³⁴⁸.

В. В. Тильчик у докторській дисертації, в межах дослідження засад вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин, звернув увагу також на окремі проблеми вирішення судових справ, які відкриті за заявою податкових органів. Щодо особливостей розгляду справ про

³⁴⁷ Бондаренко О.М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». 2019. № 41. С. 125.

³⁴⁸ Сkochиляс-Павлів О.В., Лесько Н.В. Спiр про право в термiнових адмiнiстративних справах за зверненням органiв доходiв i зборiв. Правовi горизонти. 2019. Вип. 18 (31). С. 89.

підтвердження адміністративного арешту майна платника податків науковець зазначив, що після проведеного аналізу стає очевидним, що необхідно уточнити єдиний підхід до розуміння адміністративного арешту майна платника податків та конкретизувати процедуру його застосування. Для досягнення цього необхідно внести зміни до статті 94 ПК України та статті 283 КАС України. Далі В. В. Тильчик щодо справ, які розглядаються в порядку визначеному ст. 283 КАС України, зазначив, що практика розгляду такої категорії справ у вказаний спосіб призводить у більшості випадків до, по суті, повторного звернення з вимогами у порядку загального позовного провадження³⁴⁹.

О. Ф. Ситников, досліджуючи особливості звернення до адміністративного суду по окремих категоріях адміністративних справ, розглянув також проблеми правового регулювання розгляду справ у порядку ст. 283 КАС України. У результаті свого дослідження науковець дійшов загального висновку, що аналіз положень КАС України свідчить про те, що порядок звернення до адміністративного суду із позовною заявою (заявою) по окремих категоріям публічно-правових спорів врегульований більш-менш якісно. Тим не менш наявні недоліки, нечіткості, колізії в окремих статтях КАС України свідчать про те, що його нова редакція зберігала ряд недоліків і прогалин попередньої³⁵⁰.

Ряд недоліків правового регулювання розгляду справ, передбачених у ст. 283 КАС України, виділив також О. М. Бондаренко. Так, науковець зазначає, що законодавець не надає тлумачення терміна «спір про право», а також не визначає критеріїв, підстав, з огляду на наявність яких суд має розцінювати ситуацію як таку, що має ознаки спору про право. Наступний недолік статті 283, стосується передбачених у ній строків звернення суб'єкта владних повноважень. Зокрема, йдеться про використання у ній такого терміна як «момент». Строк звернення до суду, згідно зі вказаною статтею, вимірюється годинами, тому дуже

³⁴⁹ Тильчик В.В. Теоретико-методологічні та правові засади вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин : дис. ... докт. юрид. наук. Запоріжжя. 2020. С.245;359.

³⁵⁰ Ситников О.Ф. Особливості звернення з позовною заявою до адміністративного суду по окремих категоріям публічно-правових спорів. Прикарпатський юридичний вісник. 2017.№ 1. С. 171.

важливим питанням є момент початку його перебігу, який законом пов'язується з моментом виникнення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Однак постає питання про реальну практичну можливість у всіх випадках чіткого визначення вказаного моменту, відправну точку для перебігу 24-годинного строку³⁵¹.

Не вдаючись у детальний аналіз на предмет обґрунтованості чи необґрунтованості зазначених вище наукових позицій щодо недосконалості норм права, які регулюють особливості розгляду судових справ, ми наведемо виявлені нами недоліки. У попередніх розділах та підрозділах дисертаційної роботи нами було підмічено значну кількість хиб правового регулювання розгляду судових справ відкритих за заявою податкових органів, також були розвинені думки інших науковців щодо зазначеного питання. У концентрованому вигляді недоліки правового регулювання судових справ, відкритих за заявою податкових органів стосуються наступних питань: 1) виділення окремого виду судового провадження відмінного від позовного (яке, згідно із чинним законодавчим регулюванням є єдиним, що передбачено в КАС України); 2) реалізація окремих процесуальних прав учасниками аналізованого провадження; 3) доцільність існування категорії «спір про право» як умови відкриття провадження у справі та підстави закриття провадження; 4) проблеми формулювання окремих підстав відкриття непозовного провадження; 5) проблеми обчислення процесуальних строків в непозовному провадженні; 6) обрання ефективної форми здійснення судового провадження.

Перш ніж перейти до окреслення наших пропозицій щодо удосконалення правового регулювання розгляду справ, передбачених ст. 283 КАС України, вважаємо за необхідне зазначити про одну суттєву концептуальну проблему адміністративного судочинства, а саме про можливість звернення органу публічної адміністрації в адміністративний суд в якості позивача чи заявника. За твердженням авторів навчального посібника «Адміністративне судочинство»,

³⁵¹ Бондаренко О.М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». 2019. № 41. С. 55-56.

вже у XIX ст. було чітко визначено основну ідею адміністративної юстиції – захист індивіда, який перебуває у відносинах із публічною владою. Відтоді інститут адміністративної юстиції є одним з найбільш дієвих способів обмеження влади, виробленим людством на шляху утвердження принципу верховенства права у відносинах між публічною адміністрацією та приватними особами³⁵². Слід також згадати завдання адміністративного судочинства, яке закріплено в ч. 1 ст. 2 КАС України, яким є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень³⁵³. Враховуючи наведене вище, суть проблеми щодо можливості звернення органу публічної адміністрації до адміністративного суду в якості позивача чи заявника суперечить завданням адміністративного судочинства (ст. 2 КАС України) та на перший погляд загальній ідеї існування адміністративного судочинства. Не вдаючись у загальну характеристику наведення аргументів за та проти існування зазначеної вище проблеми та зазначення шляхів їх вирішення, які містять в науковій літературі, наведемо свою позицію. Так, основна ідея створення адміністративних судів полягала в формуванні органу, який би міг захистити права людини у відносинах із органами публічної адміністрації та не передбачала можливості звернення цього органу із позовної заявою до особи. На сьогоднішній день існування права органу публічної адміністрації до приватної особи в порядку адміністративного судочинства встановлює додаткові гарантії захисту прав та інтересів останніх. Крім того, така позиція повністю підтримана і в адміністративних процесуальних законах більшості держав. Щодо завдання адміністративного судочинства, яке закріплено в ст. 2 КАС України, з метою усунення концептуальних суперечностей, необхідно доповнити ч. 1 ст. 2 КАС України наступним після слів «від порушень з боку суб'єктів владних

³⁵² Ковалів М. В. Адміністративне судочинство: навчальний посібник / М. В. Ковалів, М. Т. Гаврильців, І. Б. Стахура. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2014. С.31.

³⁵³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

повноважень» словосполученням «а також вирішення судових справ за позовними заявами чи заявами суб'єктів владних повноважень у випадках передбачених законами України».

Щодо проблем правового регулювання розгляду справ у порядку ст. 283 КАС України, які були зазначені в попередніх розділах дисертаційної роботи, зазначимо пропозиції щодо їх вирішення.

Норми КАС України передбачають існування лише однієї форми судового провадження – позовної. Аналіз КАС України дозволив зробити висновок, що в адміністративному процесуальному законі містяться провадження, які не підпадають під ознаки позовного провадження, зокрема провадження передбачене ст. 283 КАС України. У науковій літературі (Є. А. Палій, Д. М. Лук'янець, І. А. Малярчук, І. О. Каргузова) склалася усталена позиція щодо віднесення провадження, відкритого за заявою податкового органу до особливого (неповного) провадження. З такими думками можна повністю погодитися. Вважаємо, що провадження відкрите за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України слід віднести до особливої форми неповних проваджень, оскільки провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної (притаманної для проваджень відкритих за позовними заявами) процедурою, при конструкції аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія, розглядається заява податкового органу, а не позов. Проте наведений нами вище висновок не узгоджується із назвою глави 11 розділу II КАС України та положеннями ст. ст. 268-272 КАС України. З метою усунення наведеної вище неузгодженості, пропонуємо: 1) доповнити ст. 12 КАС України, положенням про те, що адміністративне судочинство здійснюється у формі позовного та неповного проваджень; 2) ст. 283 КАС України виключити із глави 11 розділу II КАС України та включити в окремий розділ з назвою «неповне провадження». Розділом «неповне провадження» передбачити перелік справ, які можуть бути розглянуті в такому порядку, серед яких мають

бути категорії справ, які передбачені чинною ст. 283 КАС України, а також низка інших справ, де спору про право як такого немає, а існує лише умовний спір, зокрема справи щодо уточнення списку виборців, про включення та виключення осіб із санкційних списків, про дострокове припинення повноважень народного депутата України в разі невиконання ним вимог щодо несумісності.

Також, слід уточнити термінологію щодо назв, якими позначаються учасники неперозовного провадження, на нашу думку, слід зазначити, що учасниками неперозовного провадження є заявник та заінтересована особа.

У підрозділі 1.2. дисертаційної роботи, ми констатували, що відмінність процесуального правового статусу податкового органу, як учасника перозовного та неперозовного провадження, в основному полягає в особливостях реалізації окремих диспозитивних прав та обов'язків. Проблема полягає в тому, що КАС України не містить окремих правил реалізації диспозитивних прав у неперозовному провадженні, а відтак повинні застосовуватися загальні, проте такий підхід суперечитиме сутності неперозовного провадження. У правозастосовній практиці, суди доволі часто зазначають про можливість використання диспозитивних прав заявниками в неперозовному провадженні. Так, в ухвалі Харківського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21, суд роз'яснив наявність процесуальних прав і обов'язків, передбачених ст. 44, ст. 45, ст. 47 (перелік диспозитивних прав та процедура їх реалізації), ст. 60, ст. 131 КАС України та неприпустимість як зловживання процесуальними правами, так і недобросовісного виконання процесуальних обов'язків³⁵⁴. Аналогічне положення зазначено в ухвалі Харківського окружного адміністративного суду від 19 квітня 2023 року у справі № 520/8698/23³⁵⁵. До ухвали від 3 листопада 2020 року у справі № 280/7868/20 Запорізький окружний адміністративний суд додав пам'ятку про права та обов'язки осіб, які беруть участь у справі та роз'яснив наявність в учасників

³⁵⁴ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 520/21519/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100618799>

³⁵⁵ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 19 квітня 2023 р. у справі № 520/8698/23 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110315886>

неповного провадження диспозитивних прав³⁵⁶. Ми коротко висловимо свою позицію щодо реалізації наступних диспозитивних прав у неповному провадженні: відмови від заяви; примирення; зміни предмета чи підстави заяви; збільшення чи зменшення розміру позовних вимог; проведення медіації. Як ми зазначали в попередніх розділах роботи, вважаємо, що інститут відмови від заяви може бути застосований в рамках неповного провадження. Адже цілком можливий випадок, що на момент розгляду справи відкритої в порядку визначеному ст. 283 КАС України, відпала необхідність судового розгляду, наприклад, якщо податковий борг повністю оплачений. У зазначеному випадку податковий орган має право відмовитися від підтримання поданої в порядку ст. 283 КАС України заяви, що обумовлено існуванням принципу процесуальної економії в адміністративному процесі. Однак, з огляду на те, що податковий орган представляє публічний інтерес, вважаємо, що такий орган повинен мотивувати відмову. З огляду на вказане, необхідно доповнити КАС України ст. 291-8 в якій зазначити, що: «Податкові та митні органи мають право відмовитися від підтримання заяви про розгляд справи на будь-якій стадії провадження, в разі припинення існування підстав, визначених в ч. 1 ст. 291-5 цього Кодексу». Щодо можливості застосування в неповному провадженні інститутів примирення та медіації, ми дійшли висновку, що примирення може застосовуватися тільки у судових провадженнях в яких присутній спір про право та полягає у здійсненні взаємних поступок щодо спору в частині прав та обов'язків. Медіація за своєю суттю – це процес врегулювання потенційного або реального конфлікту. Сутність провадження, відкритого за заявою поданою в порядку визначеному ст. 283 КАС України, передбачає безспірність такого судового провадження, а відтак інститут примирення та аналізованого провадження є концептуально несумісними. Враховуючи наведене, вважаємо, що інститути примирення та медіації не можуть бути реалізовані у провадженні відкритому в порядку визначеному ст. 283 КАС України. З метою досягнення

³⁵⁶ Ухвала Запорізького окружного адміністративного суду від 3 листопада 2020 року у справі № 280/7868/20 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92589066>

правової визначеності щодо застосування цих інститутів необхідно внести відповідні зміни в КАС України. Враховуючи наведене, пропонуємо викласти ч. 5 ст. 47 КАС України в наступній редакції: «Сторони можуть досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі. Примирення у тому числі шляхом медіація не можуть застосовуватися у справах, які розглядаються в порядку непозовного провадження».

Ще одним диспозитивним правом заявника є зміна предмета чи підстави позову, в нашому випадку заяви. Наукові публікації щодо можливості зміни предмета чи підстав заяви, яка подана в порядку ст. 283 КАС України (в порядку непозовного провадження) відсутні, тому доцільно звернутися до таких в інших процесуальних галузях, які регулюють схожі правові інститути. Так, у публікаціях з цивільно-процесуального права, можна знайти думки, що внаслідок того, що в окремому провадженні немає позову, відсутні й інститути, пов'язані з ним відмова від позову, але можлива відмова від заяви, а в деяких випадках заміна її предмета чи підстави заяви³⁵⁷. Щоб висловити свою позицію щодо можливості зміни предмета чи підстави заяви поданої в порядку визначеному ст. 283 КАС України, необхідно звернутися до доктринального розуміння предмета та підстави позову (саме позову, оскільки вони достатньо повно досліджені в літературі та по аналогії можуть бути застосовані і до розуміння предмета та підстав заяви, поданої в порядку непозовного провадження). Щодо розуміння предмету та підстав позову в адміністративному судочинстві поділяємо думку Д. В. Лученка. Так, на думку науковця, предметом адміністративного позову є матеріально-правова вимога, яку заявляє позивач, прагнучи захистити свої права і законні інтереси. Ця вимога має відповідати способам захисту прав, встановленим у законодавстві. Підставою адміністративного позову є юридично значущі факти, якими позивач обґрунтовує свої вимоги. Підставу позову не слід ототожнювати з доказами у

³⁵⁷ Цимбал А.В. Феномен окремого провадження в цивільному судочинстві. Актуальні проблеми та перспективи розвитку приватного права в сучасних умовах : матеріали регіон. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 20 листоп. 2019 р.). Дніпро : Видавець Біла К.О., 2019. С. 210-211.

справі, адже вони не становлять юридичних фактів, покладених в основу позову, а лише підтверджують їх наявність чи відсутність. Також, підставу позову не становлять норми права, на які посилається позивач, оскільки правові приписи самі собою не дають змогу вести мову про порушення прав позивача, а дають можливість суду, сторонам у справі оцінити певні юридичні факти і зрозуміти, чи мало місце порушення прав і вимог законності з боку суб'єкта владних повноважень³⁵⁸. Якщо застосувати вказані наукові позиції щодо непозовного провадження, предмет заяви, поданої в порядку ст. 283 КАС України, може стосуватися лише обставин, які закріплені в ч. 1 цієї статті, підстави подання вказаної заяви також чітко визначені та закріплені в законах України (наприклад, ПК України). Однозначно, слід констатувати виконання «золотого правила» про неможливість одночасної зміни предмета та підстав подання заяви в непозовному провадженні, адже це призведе до подання нової заяви. Щодо зміни предмета або підстави подання заяви, надісланої до суду в непозовному провадженні окремо, на нашу думку, це також неможливо. Такого висновку ми дійшли тому, що непозовне провадження можна звести до певної специфічної процедури реалізації окремого повноваження податкового органу. Тобто, фактично конкретна підстава подання заяви в порядку ст. 283 КАС України пов'язана з конкретним проханням (вимогою), які закріплені в ч. 1 ст. 283 КАС України. Так, наприклад лише у випадку наявності податкового боргу в розмірі більше 1 млн. грн, якщо такий податковий борг не сплачено протягом 240 календарних днів після отримання податкової вимоги, податковий орган може звернутися із заявою про обмеження права на виїзд за межі України в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Враховуючи наведене вище, вважаємо за необхідне внести в КАС України та доповнити його ст. 291-8, зазначивши, що: «Зміна предмета та/або підстави подання заяви податкового органу не допускається».

У законодавстві України існує диференціація порядку стягнення

³⁵⁸ Лученко Д.В. Правова природа позову в адміністративному судочинстві. Право України. 2019. № 4. С.154.

податкового боргу в залежності від суб'єкта податкового боргу, так, законодавством встановлено особливий порядок стягнення податкового боргу з платників податків-фізичних осіб у порівнянні з порядком погашення податкового боргу юридичних осіб. Особливості процедури стягнення податкового боргу з платника податків-фізичної особи полягають у тому, що процедура стягнення податкового боргу з фізичної особи може ініціюватись виключно через звернення органу стягнення з відповідним позовом (п. 87.11 ст. 87 ПК України), тобто в порядку позовного провадження. На нашу думку, диференціація способу стягнення податкового боргу в залежності від виду особи-платника податків є невиправданою. Вважаємо, що відсутні такі концептуальні ознаки платника податків, які б зумовлювали необхідність існування відмінного правового порядку стягнення податкового боргу з фізичних та юридичних осіб. Враховуючи те, що в діяльності органів публічної адміністрації діє спеціально дозвільний принцип, з метою усунення вказаної вище диференціації необхідно п. 87.11 ст. 87 ПК України прийняти в наступній редакції: «Контролюючий орган звертається до суду з позовом або заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до Закону України «Про виконавче провадження».

У п. 7 ч. 1 ст. 283 КАС України передбачено можливість встановлення обмеження виїзду за межі України керівника платника податків, який має податковий борг, аналогічна можливість, також міститься в ст. 289-2 КАС України. Процедури розгляду справ щодо встановлення обмеження виїзду за межі України керівника платника податків, який має податковий борг передбачені в ст. 283 та ст. 289-2 КАС України містять значні відмінності. Такими відмінностями є: 1) форма звернення до суду, заява (ст. 283) та позовна заява (ст. 289-2); 2) строк розгляду справи та момент початку його відрахування, саме: 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду (ст. 283) та 48 годин з дня подання відповідної позовної заяви

(ст. 289-2); 3) строк звернення до суду – 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ст. 283) та тримісячний строк (ст. 289-2); 4) особливість обчислення процесуальних строків, а саме не поширення правил ч. 2-10 ст. 120 КАС України (ст. 283) та поширення цих правил (ст. 289-2). Ми вважаємо, що аналізовані статті для регулювання одного і того ж правового явища закріплюють різні види судового провадження. Також, у ст. 289-2 КАС України не міститься жодного посилання на те, що у випадку відсутності правового регулювання окремих стадій судового процесу в цій статті застосовуються норми передбачені в статті 283 КАС України. На наше переконання, доцільність існування п. 7 ч. 1 ст. 283 КАС України та ст. 289-2 КАС України одночасно є не виправданим. Вважаємо, що з метою досягнення термінологічної визначеності, єдності судової практики, чіткості розуміння законодавства податковими органами, статтю 289-2 необхідно виключити із КАС України. Ні КАС України, ні інший законодавчий акт не містить правила, яке б визначало встановлення хронологічних меж обмеження виїзду за межі України керівника платника податків. Враховуючи позицію Європейського суду з прав людини у справі «Гочев проти Болгарії» («Gochev v. Bulgaria» від 26.11.2009), вважаємо, що в п. 7 ч.1 ст. 283 КАС України слід внести зміни, що обмеження може встановлюватися на строк не більше 90 календарних днів з моменту винесення відповідного рішення з можливістю подальшого продовження за рішенням суду.

Згідно із п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України, суд відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Вище ми уже частково висловлювали свою позицію, щодо наявності такої умови відкриття непозовного провадження як «відсутність спору про право». На нашу думку, вживання категорії «спір про право» в процесуальному кодексі без наведення її чіткого розуміння чи критеріїв віднесення конкретної обставини до «спору про право» призводить до правової невизначеності як в теорії, так і на практиці. Очевидно, що законодавець умисно оминув тлумачення поняття чи критеріїв визначення категорії «спір про право» в КАС України, у зв'язку із

значним плюралізмом думок щодо визначення сутності цієї правової категорії. Ми вважаємо, що використання зазначеної вище категорії є невиправданим у принципі, а також і конкретно в ст. 283 КАС України. Системний аналіз умов відкриття провадження передбаченого ст. 283 КАС України дозволяє зробити висновок, що платник податків завжди ознайомлений з наявністю податкового боргу, в платника податків є завжди достатньо багато часу для виконання своїх обов'язків (60 днів, 240 днів з моменту отримання податкової вимоги. Варто зазначити, що в процесуальному та податковому праві держав, аналізованих в попередньому підрозділі дисертаційної роботи, аналогічні строки в рази менші), платник податків свідомо не використовує наявні в нього засоби добросовісного виконання податкового обов'язку (наприклад, відстрочення чи розстрочення сплати податків), тобто поведінка платника податків свідчить про його ухилення від сплати податків. Враховуючи зазначене, категорія «спір про право», як підстава для відмови у відкритті провадження, є процесуальним інструментом затягування процедури стягнення податкового боргу. Як приклад відсутності правової визначеності та різного трактування обставин, які свідчать про наявність спору про право, наведемо декілька судових справ. Так, ухвалою від 4 березня 2020 року у справі № 520/2953/2020 Харківський окружний адміністративний суд відмовив у відкритті непозовного провадження (за термінологією суду «окремого виду адміністративного провадження»), зазначив, що спір про право, в розумінні ст. 283 КАС України має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у зазначеній статті. Далі, суд зазначив, що станом на час розгляду вказаної заяви наказ про проведення перевірки та рішення про застосування умовного адміністративного арешту у судовому порядку не оскаржено, що встановлено з автоматизованої системи «Діловодство спеціалізованого суду», проте, має місце заперечення платником податку законності підстав для призначення перевірки, тобто заперечення факту існування правовідносин, які стали передумовою для

застосування спеціальних заходів³⁵⁹. В ухвалі від 7 травня 2021 року у справі № 420/7544/21 Одеський окружний адміністративний суд зазначив, що незгода платника із проведенням перевірки (оскарження в судовому порядку наказу про проведення документальної перевірки) підтверджує існування спору про право в цих правовідносинах. Далі суд зазначив, що наявність зареєстрованої позовної заяви про визнання протиправним та скасування наказу «Про проведення фактичної перевірки» підтверджує існування спору про право в правовідносинах³⁶⁰. Підставою для відмови у відкритті непозовного провадження у справі № 140/12676/21 (ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 5 листопада 2021 року)³⁶¹ була наявність провадження № 140/12659/21 про оскарження наказу щодо проведення податкової перевірки. Позовна заява в справі № 140/12659/21 (ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 14 січня 2022 року)³⁶² була залишена без розгляду за заявою позивача – платника податків (тобто справа №140/12659/21 була ініційована позивачем лише з однією метою, а саме створення «штучного» спору про право та як наслідок неможливості розглянути справу про підтвердження арешту в скорочені строки в порядку непозовного провадження). Зазначена проблема створення «штучних» спорів про право є доволі поширеною. Враховуючи наведене, пропонуємо виключити п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України та не включати це положення в новий розділ. Також, слід зазначити, що у випадку визнання судом протиправним та скасування рішення податкового органу, яке стало підставою для звернення із заявою в непозовному провадженні, прийняте за результатами такого провадження рішення може бути переглянуте за нововиявленими обставинами.

Процесуальні строки, які встановлюються щодо проваджень відкритих у

³⁵⁹ Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 4 березня 2020 року у справі № 520/2953/2020 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87988546>

³⁶⁰ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 7 травня 2021 року у справі № 420/7544/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96760232>

³⁶¹ Ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 5 листопада 2021 року у справі № 140/12676/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100847188>

³⁶² Ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 14 січня 2022 року у справі № 140/12659/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103137941>

порядку ст. 283 КАС України, є відмінними від тих, що встановлені в главі 6 розділу 1 КАС України. У ст. 270 КАС України прямо закріплено, що на обчислення процесуальних строків у провадженнях передбачених ст. 283 КАС України не поширюються правила визначені ч.ч. 2-10 ст. 120 КАС України. Винятком є лише ч. 1 ст. 120 КАС України, правила встановлені якою також поширюються на обчислення строків визначених ст. 283 КАС України. Зазначений виняток обчислення процесуальних строків щодо справ передбачених у ст. 283 КАС України є не зовсім вдалим, адже вносить невизначеність у правове регулювання моменту відрахування процесуального строку в непозовних провадженнях. Так, у ч. 1 ст. 120 КАС України зазначено, що перебіг процесуального строку починається з наступного дня після відповідної календарної дати або настання події, з якою пов'язано його початок. У ч. 2 ст. 283 КАС України зазначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду³⁶³. На нашу думку, правильним способом вирішення означеної вище проблеми є визначення моментом початку обчислення строку наступної хвилини, після «встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду», оскільки сама ідея існування термінових справ передбачає наявність максимально скорочених строків. Крім того, заявником у категоріях справ передбачених у ст. 283 КАС України, є орган державної влади, який має наявні кадрові ресурси, щоб здійснити звернення до суду у стислі строки. Враховуючи наведене, пропонуємо в КАС України включити ст. 291-2 в якій зазначити наступне положення «На обчислення строків, у непозовному провадженні не поширюються правила статті 120 цього Кодексу».

У ч. 6 ст. 283 КАС України, зазначається, що ухвала про відмову в прийнятті заяви може бути оскаржена в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення. Є очевидним, що ухвала про відмову у відкриті провадження за заявою податкового органу постановляється поза

³⁶³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747-IV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

межами судового засідання (тобто без його проведення). На нашу думку, пов'язувати момент початку спливу строку апеляційного оскарження на ухвалу про відмову у відкритті провадження із моментом постановлення відповідної ухвали є неправильним. Вважаємо, що необхідно викласти норму про оскарження ухвали про відмову у відкритті провадження наступним чином: «в апеляційному порядку може бути оскаржена ухвала про відмову в прийнятті заяви – протягом 24 годин з моменту її направлення засобами електронного зв'язку заявнику».

Наступною проблемою, яку необхідно вирішити шляхом закріплення в КАС України чіткого правила є форма, в якій повинно відбуватися неперозове провадження. Проблема полягає у певній внутрішній суперечності ідеї правового регулювання провадження передбаченого ст. 283 КАС України. Так, з однієї сторони ст. 283 КАС України призначена для оперативного розгляду конкретних категорій справ, що повинно передбачати максимальне спрощення судових процедур. З іншої сторони ст. 283 КАС України закріплює правило, згідно з яким розгляд справи відбувається за участю податкового органу та платника податків, та лише за умови, якщо вказані особи, які були повідомлені про судові засідання не з'явилися, справа може бути розглянута в порядку письмового провадження. Також, слід зазначити, що ні ст. 283 КАС України, ні інші статті глави 11 розділу II КАС України не містять вказівки на форму провадження, яка повинна використовуватися при розгляді категорій справ передбачених ст. 283 КАС України. Як зазначалося в попередніх частинах дисертаційної роботи, аналіз практики розгляду справ в неперозовому провадженні дозволив дійти висновку, що суди відкривають як загальне, так і спрощене провадження із викликом сторін. Найчастіше в ухвалах про відкриття провадження в порядку ст. 283 КАС України суди не зазначають форми провадження, яка визначена в КАС України, а просто оминають це питання або зазначають про окреме чи особливе провадження. На нашу думку, положення про необхідність розгляду справ за участі податкового органу та платника податків є недостатньо обґрунтованим. КАС України в ст. 263 передбачає

категорії судових справ, які розглядаються в спрощеному провадженні без повідомлення учасників справи (у письмовому провадженні), також суди на практиці дуже часто розглядають і інші справи без повідомлення учасників справи, наприклад, оскарження рішень про відмову в реєстрації податкових накладних. Тобто, без повідомлення учасників справи розглядаються судові справи, в яких наявний реальний спір. У справах передбачених ч. 1 ст. 283 КАС України предмету спору як такого немає, а сутність провадження в більшій мірі зводиться до констатації певного факту (відповідності здійснення певної процедури нормам права, які визначають правила здійснення цієї процедури). Вважаємо, що більш обґрунтованим з точки зору дотримання єдності ідеї побудови непозовного провадження є існування загального правила, яке передбачає розгляд справ передбачених у ч. 1 ст. 283 КАС України без повідомлення учасників справи (у порядку письмового провадження) та спеціального, що у випадку необхідності, на розсуд суду, останній може призначити проведення судового засідання. Враховуючи наведене вище, пропонуємо КАС України доповнити наступним положенням: «Розгляд заяви в непозовному провадженні відбувається за правилами спрощеного провадження без повідомлення учасників справи (у письмовому провадженні). Якщо, на розгляд суду, участь податкового органу та платника податків у судовому засіданні є необхідною, суд може відкрити спрощене провадження з повідомленням учасників справи про судове засідання». Також, вважаємо, що стосовно непозовного провадження необхідно залишити чинні правила щодо апеляційного та касаційного розгляду таких справ. Тобто, слід зазначити, що справи, розгляд яких необхідно проводити в порядку непозовного провадження, підлягають апеляційному провадженню, а касаційний перегляд відповідних справ не здійснюється.

Щодо інших питань непозовного провадження в контексті дослідження розгляду справ, відкритих за заявою податкових органів, необхідно згадати про учасників провадження та можливість подання заперечення щодо заяви. На нашу думку, в розділі, який буде регулювати непозовне провадження, необхідно

значити, що учасниками справи є заявник та заінтересована особа, також закріпити особливості реалізації вище зазначених прав та обов'язків, а також передбачити можливість подання заінтересованою особою заперечення щодо заяви.

Висновки до розділу

1. Основними формами здійснення адміністративного судочинства у правових системах аналізованих держав є усна та письмова. В адміністративних процесуальних законах Литви, Латвії, Естонії, Німеччини, Франції та Польщі передбачений один вид провадження, а саме позовне провадження. Дослідження особливостей функціонування інститутів стягнення податкового боргу, забезпечення стягнення податкового боргу та судового розгляду вказаних категорій судових справ у зарубіжних державах, у порівнянні з аналогічними інститутами в Україні, ми дійшли висновку, що вони здебільшого не передбачають необхідності звернення для їх реалізації до суду. В окремих випадках, для забезпечення прав платника податків, у податкових законах держав та у їх адміністративних чи цивільно-процесуальних кодексах передбачено необхідність судового розгляду для стягнення податкового боргу чи забезпечення його стягнення.

2. Недоліки правового регулювання судових справ відкритих за заявою податкових органів стосуються наступних питань: 1) виокремлення окремого виду судового провадження відмінного від позовного; 2) реалізація окремих процесуальних прав учасниками аналізованого провадження; 3) доцільність існування категорії «спір про право», як умови відкриття провадження у справі та підстави закриття провадження; 4) проблеми формулювання окремих підстав відкриття непозовного провадження; 5) проблеми обчислення процесуальних строків у непозовному провадженні; 6) обрання ефективної форми здійснення судового провадження.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено комплексне теоретичне дослідження суспільних відносин, що виникають під час розгляду справ відкритих за заявою податкових органів, що дало змогу запропонувати зміни та доповнення до адміністративного процесуального законодавства. Основні висновки дисертаційного дослідження полягають у наступному:

1. Досліджено, що провадження, яке відкрито за заявою податкових органів в адміністративному суді, слід відносити до окремого виду адміністративного судочинства – непозовного, оскільки таке провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної (притаманної для проваджень відкритих за позовними заявами) процедурою, а при конструкції аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія. Наведене вище дозволяє виявити несумісність положень про непозовне провадження із змістовним наповненням правил проведення судочинства, що визначені у ст. 283 чинної редакції КАС України. З огляду на це пропонуємо: 1) доповнити ст. 12 КАС України положенням, що адміністративне судочинство здійснюється у порядку позовного та непозовного провадження; 2) ст. 283 КАС України виключити з глави 11 розділу II КАС України та включити в окремий розділ з назвою «Непозовне провадження» (додаток Б до роботи).

2. Розглянуто правову природу письмового документа, а саме заяви, яка подається податковим органом у порядку ст. 283 КАС України, яка має відмінну правову природу, ніж позовна заява. Ознаками, які дозволяють розмежувати заяву від позовної заяви є: а) вимоги, до оформлення відповідного документа (вимоги до оформлення позовної заяви закріплені в ч. 5-9 ст. 160, ст. 161 КАС України, вимоги до оформлення заяви – в ч. 2 ст. 283 КАС України); б) підстави подання відповідного документа (підстави подання позовної заяви визначені в ст. 5 КАС України, а підстави подання заяви – в ч. 1 ст. 283 КАС України); в)

суб'єкти подання (суб'єктом подання позовної заяви може бути будь-який учасник суспільних правовідносин, який наділений адміністративно-процесуальною правосуб'єктністю, а заяви – лише податковий або митний орган); г) зміст заявленої вимоги (позовна заява є певною вимогою позивача до відповідача щодо вирішення спору про право, заява – вимога податкового органу дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій відносно платника податків).

3. Охарактеризовано правовий статус податкових органів як суб'єктів провадження, відкритого за заявою та в порядку ст. 283 КАС України, що визначається: правосуб'єктністю, наявністю публічного інтересу, відповідальністю, наявністю прав та обов'язків. Правовий статус податкових органів, як сторони податкового спору чи позовного провадження, багато в чому збігається із правовим статусом учасника непозовного провадження, проте має певні відмінності. Найсуттєвіші відмінності у правовому статусі податкових органів у позовному провадженні та провадженні відкритому за заявою поданою в порядку визначеному ст. 283 КАС України (непозовному), пов'язані з обсягом прав та обов'язків. Податковий орган, як заявник у порядку визначеному ст. 283 КАС України, може відмовитися від заяви за умови, якщо підстава звернення до суду відпала. Інститути примирення та медіації не можуть бути застосовані у провадженні відкритому за заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Предмет заяви у порядку ст. 283 КАС України може стосуватися лише обставин, які закріплені в ч. 1 цієї статті, підстави подання вказаної заяви також чітко визначені та закріплені в законах України (наприклад, ПК України). Щодо зміни предмета або підстави подання заяви надісланої до суду в непозовному провадженні окремо, на нашу думку, вчинення таких дій є неможливими, оскільки суперечить суті вказаного провадження. Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному та позовному провадженнях є оперативність розгляду адміністративної справи.

4. Розкрито види справ, які розглядаються в порядку визначеному ст. 283

КАС України, які умовно можна назвати такими, що пов'язані із податковими правовідносинами та розділити на наступні групи: 1) які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу: (а) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі (п. 3. ч. 1 ст. 283 КАС України), б) стягнення коштів за податковим боргом (п. 4. ч. 1 ст. 283 КАС України), в) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган (п. 6. ч. 1 ст. 283 КАС України); 2) які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу: (а) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків (п. 1. ч. 1 ст. 283 КАС України), б) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (п. 2. ч. 1 ст. 283 КАС України), в) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України (п. 1. ч. 1 ст. 283 КАС України).

5. З'ясовано, що передумови відкриття судового провадження визначають обставини, які можуть створювати теоретичну можливість звернення до адміністративного суду. Умови для відкриття адміністративного провадження вважаються обставинами, наявність чи відсутність яких може визначити можливість відкриття конкретного адміністративного провадження. Важливо відзначити, що передумови для відкриття позовного та непозовного адміністративних проваджень є ідентичними. Виділення умов і передумов для відкриття провадження в адміністративному судочинстві є практично важливим аспектом. Наявність умов є ключовим чинником для можливості відкриття конкретного адміністративного провадження. Наголошено, що відсутність хоча б однієї передумови стає абсолютною перешкодою для відкриття провадження. Однак, у випадку, коли відсутність деяких умов відкриття адміністративного провадження в конкретній справі усунуті, особа має право звернутися до суду повторно з аналогічною заявою. Після усунення недоліків провадження в справі

може бути відкритим. До умов відкриття провадження, передбаченого ст. 283 КАС України, слід віднести наступні:

- належний суб'єкт звернення до суду із заявою, якими можуть бути лише податкові або митні органи;
- заява може бути подана щодо чітко визначених категорій справ;
- оформлення заяви відповідно до вимог зазначених у ст. 283 КАС України;
- відсутність спору про право;
- відсутність ухвали про відмову у відкритті провадження за заявою податкових органів.

6. Наголошено на спірності категорії «спір про право» як підстави відмови у відкритті провадження за зверненням податкових органів, що є інструментом платника податків, який дозволяє уникати пришвидшену процедуру розгляду визначених у ст. 283 КАС України категорій справ. «Спір про право», як умова відкриття провадження за зверненням податкових органів, значно обмежує можливості застосування ст. 283 КАС України та не вирішує проблеми з штучно створеними спорами про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду. Не усі випадки звернення платника податків до суду із позовом для оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду в порядку ст. 283 КАС України, здійснюються лише з метою затягнення настання негативних наслідків для платника податків, у них може існувати реальний «спір про право». Вважаємо, доцільно виключити із переліку умов відкриття провадження за зверненням податкових органів та підстав для відмови у відкритті провадження такої підстави як наявність «спору про право».

7. КАС України не визначає чітких процесуальних правил, які підлягають застосуванню при розгляді справ відкритих за заявою податкових органів у порядку визначеному ст. 283 КАС України. У судовій практиці в основному використовується спрощене провадження без проведення підготовчого засідання та судових дебатів, що є достатньо обґрунтованим. Вважаємо за

доцільне запропонувати, що за загальним правилом розгляд справ визначених у ст. 283 КАС України, повинен відбуватися у спрощеному провадженні без виклику учасників справи, проте з ініціативи суду чи вмотивованого клопотання учасника справи може здійснюватися у спрощеному провадженні з викликом їх учасників.

8. Проаналізовано, що чинний КАС України вживає поняття «строки» і тільки один раз поняття «термін» (для позначення відрізка часу в ч. 5 ст. 249 КАС України). Процесуальний закон дає визначення поняття строки в ст. 118 КАС України, тобто в законодавчому визначенні поняття «строк» об'єднує наукове розуміння обидвох категорій «строк» та «термін». Наголошено, що таке об'єднання понять не є правильним з методологічної точки зору. Інституту строків у справах за зверненням податкових органів притаманна наявність термінологічних та сутнісних проблем. Вважаємо, що необхідним є на законодавчому рівні закріпити різницю між поняттями «термін» та «строк».

Всі строки, які в тій чи іншій мірі стосуються адміністративних справ визначених в ст. 283 КАС України за джерелом їх нормативного закріплення, слід розділити на строки встановлені ст. 283 КАС України, строки встановлені іншими статтями КАС України та строки встановлені в інших законах. Встановлення процесуальних строків у справах визначених ст. 283 КАС України визначаються як конкретно встановленими періодами часу, наприклад звернення до суду (24 год), строк розгляду судової справи (96 год), подання апеляційної скарги (10 днів) так і оціночними категоріями, такими як негайно (строк повідомлення відповідача про час і місце розгляду справи), невідкладно (строк видачі копії рішення).

9. Обґрунтовано, що чинне законодавство дійсно передбачає різні процедури стягнення коштів за податковим боргом щодо платників податків фізичних осіб та юридичних осіб. Інститут стягнення коштів за податковим боргом має окремі внутрішні суперечності та потребує законодавчого оновлення. Диференціація способу стягнення податкового боргу в залежності від виду особи-платника податків є невиправданою. Вважаємо, що відсутні такі

концептуальні ознаки платників податків, які б зумовлювали необхідність існування відмінного правового порядку стягнення податкового боргу з фізичних та юридичних осіб. Строки та умови реалізації права стягнення податкового боргу є надто тривалими та ускладнюють досягнення мети цього інституту. Внесення змін у ПК України, щодо стягнення коштів за податковим боргом контролюючим органом без звернення до суду (п. 95.5. ст. 95 ПК України) є обґрунтованими та виправданими.

10. Досліджено, що за приписами чинного законодавства справи про тимчасове обмеження у виїзді за межі України можна розглядати як у порядку ст. 283, так і в порядку ст. 289-2 КАС України. Враховуючи те, що законодавство України містить лише один перелік умов звернення податкового органу до суду щодо тимчасового обмеження виїзду за межі України, виникає необхідність провести розмежування ст. ст. 283 та 289-2 КАС України. Перша відмінність між вказаними статтями КАС України – це форма звернення до суду (заява та позовна заява). Другою відмінністю є строк розгляду справи та момент початку його відрахування (у ст. 283 КАС України зазначено, що суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Проведення відкрите за позовною заявою поданою в порядку ст. 289-2 КАС України повинно розглядатись судом протягом 48 годин з дня подання відповідної позовної заяви). Третя відмінність – строк звернення до суду, у ст. 283 КАС України зазначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. У ст. 289-2 КАС України – тримісячний строк. Наведене вище дозволяє дійти висновку про очевидну концептуальну несумісність проваджень передбачених аналізованими нормами. Зауважуємо, що статті 283 та 289-2 КАС України для регулювання одного і того ж правового явища закріплюють різні види судового провадження. Вважаємо, що з метою досягнення термінологічної визначеності, єдності судової практики, чіткості розуміння законодавства податковими органами статтю 289-2 необхідно виключити із КАС України.

11. Узагальнено форми провадження в адміністративних судах у зарубіжних державах, які мають багато спільних рис з аналогічними формами адміністративного судочинства в Україні. Наведено відмінності в критеріях обрання тієї чи іншої форми судочинства: від визначення письмового провадження (фактично основної форми провадження) та широкого судового розсуду в обранні конкретної форми судового провадження до визначення чіткого критерію справ, які можуть бути розглянуті з використанням певної форми судочинства. Дослідження особливостей функціонування інститутів стягнення податкового боргу, забезпечення стягнення податкового боргу та судового розгляду категорій судових справ, які в Україні підлягають розгляду в порядку ст. 283 КАС України, у зарубіжних державах здебільшого не передбачають необхідності звернення для їх реалізації до суду. В окремих випадках, для забезпечення прав платника податків у податкових законах держав та у їх адміністративних чи цивільно-процесуальних кодексах передбачено необхідність судового розгляду для стягнення податкового боргу чи забезпечення його стягнення. Правове регулювання розгляду справ, які в Україні розглядаються в порядку ст. 283 КАС України, передбачає спрощений порядок розгляду цієї категорії справ. З огляду на це, у дисертаційному дослідженні запропоновано, що справи за зверненням податкових органів мають розглядатися у формі непозовного провадження без повідомлення учасників справи, тобто у порядку письмового провадження.

12. Виявлено недоліки правого регулювання розгляду судових справ, відкритих за заявою податкових органів, що стосуються наступних питань: 1) виділення окремого виду судового провадження, відмінного від позовного; 2) реалізація окремих процесуальних прав учасниками аналізованого провадження; 3) доцільність існування категорії «спір про право», як умови відкриття провадження у справі та підстави закриття провадження; 4) проблеми формулювання окремих підстав відкриття непозовного провадження; 5) проблеми обчислення процесуальних строків у непозовному провадженні; 6) обрання ефективної форми здійснення судового провадження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 т. Т. 1. Загальна частина / [ред. кол. : В. Б. Авер'янов (голова)]. Київ : Юрид. думка, 2004. 584 с.
2. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник : у 2 т. Т. 1. Загальна частина / ред. кол. : В. Б. Авер'янов (голова) та ін. Київ : Юрид. думка, 2007. 592 с.
3. Адміністративне судочинство України : підручник / О. М. Пасенюк, О. Н. Панченко, В. В. Авер'янов ; ред. О. М. Пасенюк ; Вищий адмін. суд України. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 637 с.
4. Адміністративне судочинство України: теорія та практика : монографія / кол. авт. ; за заг. ред. О. М. Нечитайла. Київ : ВАІТЕ, 2015. 288 с.
5. Адміністративне судочинство : навч. посіб. / І. М. Балакарева, І. В. Бойко, Я. С. Зелінська та ін. ; за заг. ред. Н. Б. Писаренко. Харків : Право, 2016. 312 с.
6. Академічний тлумачний словник української мови : в 11 т. (1970–1980). URL: <http://sum.in.ua/>
7. Апалькова І. С. Порівняльно-правовий аналіз законодавства деяких країн Європи. *Цивільне судочинство у світлі судової реформи в Україні*: матер. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. ім. Ю. С. Червоного (м. Одеса, 9 груд. 2016 р.) / уклад. : В. М. Притуляк, О. О. Полуніна, О. В. Сатановська, О. О. Коробенко ; МОН України, НУ ОЮА, каф. цив. проц. Одеса : Фенікс, 2016. С. 95–99.
8. Бачун О. В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ : Ін-т зак-ва ВРУ, 2010. 22 с.
9. Бачун О. В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 206 с.
10. Бердникова Л. В. Державна податкова служба України як суб'єкт

адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2012. 214 с.

11. Берназюк Я. О. Онтологічні питання строків в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 53, т. 2. С. 11–15.

12. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.

13. Бичкова С. С., Бобрик В. І., Ізарова І. О. Цивільне процесуальне право України : навч. посіб. / за ред. С. С. Бичкової. 2-ге вид., допов. і переробл. Київ : Атіка, 2007. 404 с.

14. Бітов А. І. Характеристика процесуальної форми адміністративного судочинства. *Актуальні проблеми політики* : зб. наук. пр. / редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред.), Л. І. Кормич (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.] ; МОНмолодьспорт України ; НУ ОЮА. Одеса : Фенікс, 2012. Вип. 46. С. 330–339.

15. Бліхар М.М. Медіація як спосіб вирішення адміністративних спорів. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. №10. С.78-82.

16. Божко Ю. В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 214 с.

17. Бондаренко О. М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Сер. «Юриспруденція». 2019. № 41. С. 123–128.

18. Бондаренко О. М. *Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади* : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Дніпропетров. держ. ун-т внутр. справ. Дніпро, 2020. 433 с.

19. Браславський Р. Принцип пропорційності та принцип заборони свавілля під час застосування адміністративного арешту майна платників податків. *JURNALUL JURIDIC NAȚIONAL: TEORIE ȘI PRACTICĂ*. 2017. № 2. С. 45–49.

20. Братель О. Позов – цивільний процесуальний та матеріально-правовий юридичний факт. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 1. С. 3–10.
21. Братель О. Г. Процесуальні юридичні факти цивільного судочинства в контексті тлумачення оціночних темпоральних категорій. *Goal*. 2017. URL: <https://goal-int.org/protsesualni-yuridichni-fakti-tsvilnogo-sudochinstva-v-konteksti-tlumachennya-otsinochnih-temporalnih-kategorij/>
22. Буга В. В. Загальні положення про обчислення, поновлення, подовження та зупинення процесуальних строків у цивільному процесуальному праві України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Сер. : Юридичні науки. 2015. Вип. 1, т. 1. С. 80–84.
23. Васильєв С. В. Цивільний процес : навч. посіб. Харків: Одиссей, 2007. 480 с.
24. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
25. Вербіцька М. В. Наказне провадження в цивільному процесі України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ : Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, 2011. 19 с.
26. Вербіцька М. В. Наказне провадження у цивільному процесі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів, 2011. 231 с.
27. Відмова від адміністративного позову та визнання адміністративного позову під час підготовчого провадження. URL: <https://legalexpert.in.ua/komkodeks/kas/97-kas/6093-112.htm>
28. Гаврилюк Р. О. Правова природа податкової застави. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2004. Вип. 236. С. 76–82.
29. Гебеш С. А. Етапи відкриття провадження в адміністративній справі. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 71–75.
30. Гетьман Є. А., Гетьман К. О. Адміністративна юстиція Франції та

України: порівняльно-правовий аналіз. *Теорія і практика правознавства*. 2019. Вип. 1 (15). URL: https://www.researchgate.net/publication/337036220_Administrative_Justice_of_France_and_Ukraine_a_comparative_legal_analysis

31. Гетьманцев Д. Фінансово-правовий договір: теоретичні підходи. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2011. № 5. С. 92–97.

32. Гінда О. М. Відкриття провадження у справах за зверненням податкових органів: проблемні питання. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні* : матер. XXVII звіт. наук.- практ. конф., 5–6 лют. 2021 р. Львів, 2021. Ч. 2. С. 77–79.

33. Гінда О. М. Встановлення обмеження виїзду за межі України посадовим особам юридичних осіб, у яких наявний податковий борг. *Вісник Львівського університету*. Сер. юридична. 2022. № 75. С. 73–82.

34. Гінда О. М. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках (електронних гаманцях) платника податків. *Global Society in Formation of New Security System and World Order: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, July 27–28, 2023*. FOP Dnipro : Marenichenko V. V., 2023. P. 111–113.

35. Гінда О. М. Окремі аспекти визначення строків у судових справах за зверненням податкових органів. *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : зб. тез V Міжнар. наук.-практ. конф., 17 черв. 2022 р. Хмельницький, 2022. С. 89–91.

36. Гінда О. М. Особливості нормативно-правового регулювання строків в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 53, т. 2. С. 28–31.

37. Гінда О. М. Передумови та умови відкриття провадження за зверненням податкових органів. *Адміністративне право і процес : науково-практичний журнал*. Київ, 2022. № 3 (38). С. 46–58.

38. Гінда О. М. Проведення в адміністративних справах щодо арешту майна платника податків. *Актуальні проблеми прав людини, держави та*

правової системи : матер. XX Міжнар. студент.-аспірант. наук. конф., 22–23 квіт. 2021 р. Львів, 2021. С. 126–128.

39. Гінда О. М. Провадження у справах за зверненнями податкових органів як особливий вид проваджень в адміністративному процесі. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. № 4. С. 76–83.

40. Гінда О. М. Стягнення податкового боргу за зверненням контролюючого органу: особливості провадження розгляду справ у судах першої інстанції. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні* : матер. XXVIII звіт. наук.-практ. конф., 3–4 лют. 2022 р. Львів, 2022. Ч. 2. С. 71–74.

41. Гінда О. М. Тимчасове обмеження виїзду за межі України: окремі проблеми законодавчого врегулювання розгляду цієї категорії справ адміністративними судами. *Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи* : матер. XXI Міжнар. студент.-аспірант. наук. конф., 22–23 квіт. 2022 р. Львів, 2022. С. 136–139.

42. Гінда О. М. Форми провадження в адміністративних судах: на прикладі держав Балтії. *Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи* : матер. XXII Міжнар. студент.-аспірант. наук. конф., 28 квіт. 2023 р. Львів, 2023. С. 105–108.

43. Гончарук С. Т. Адміністративний процес : навч. посіб. Київ : НАУ, 2012. 184 с.

44. Греца С. М. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів. *Часопис Київського університету права*. 2020. № 4. С. 89–92.

45. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 496 с.

46. Джафарова М. В. Щодо питання розуміння адміністративного провадження як частини адміністративного процесу. *Молодий вчений*. 2016. № 12 (39). С. 571–574.

47. Джох Р. В. Трансфертне ціноутворення як обмеження принципу свободи договору. *Актуальні проблеми прав людини, держави та правової*

системи : матер. XIV Міжнар. студент.-аспірант. наук. конф. Львів : Львів. нац. ун-т ім. І. Франка, 2015. Вип. XIII. С. 110–112.

48. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку : монографія. Харків : Апостроф, 2010. 328 с.

49. Докази і доказування в адміністративному судочинстві. *Юрінком Інтер*. 2018. 3 верес. URL: https://yurincom.com/legal_practice/analitichna_yurysprudentsiia/dokazy-i-dokazuvannia-v-administrativnomu-sudochynstvi/

50. Дорохіна Ю. А. Розгляд справ в адміністративному судочинстві за правилами спрощеного позовного провадження. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. Сер. «Юридичні науки». 2020. № 4. С. 122–127.

51. Дорошенко Д. П. Зупинення видаткових операцій як специфічний захід податкового примусу. *Право і суспільство*. 2017. № 6, т. 2. С. 124–127.

52. Дуравкін П. М. Правове регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Проблеми законності* : респ. міжвідом. наук. зб. / [відп. ред. В. Я. Тацій]. Харків : Нац. юрид. акад. України, 2008. Вип. 95. С. 53–57.

53. Євсікова О. В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. авіац. ун-т. Київ, 2012. 246 с.

54. Ємельянова О. О. Процедури погашення податкового боргу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Запоріж. нац. ун-т. Запоріжжя, 2017. 198 с.

55. Завальнюк І. В. Спрощене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2017. 274 с.

56. Завгородня В. М. Лекція 1. Вступ до порівняльного правознавства. 2018. URL: https://elearning.sumdu.edu.ua/free_content/https://elearning.sumdu.edu.ua/free_content/lectured:24d68a302e7d330a1b7365390a2a9e3246e5335a/latest/content-20180114195654.pdf

57. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57-63.

58. Закаленко О. В. Позов як процесуальний засіб захисту прав, свобод та інтересів в адміністративному судочинстві. *Юридичний вісник*. 2014. № 1. С. 178–183.

59. Зауваження до проєкту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень від 30.11.2021 № 1914-IX. *Офіц. вебпортал Верховної Ради України*. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=5600&skl=10

60. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / упоряд. : д-р юрид. наук М. І. Смокович, канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова ; відпов. за вип. : Н. Л. Богданюк, д-р юрид. наук Ю. І. Пивовар, О. С. Марценюк, канд. юрид. наук А. А. Барікова, канд. юрид. наук О. В. Чавес Техеда, д-р філос. з журн. Х. А. Астапцева. Київ, 2022. 264 с.

61. Ільницький О. В. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. *Юридична Україна*. 2012. № 6. С. 24–29.

62. Ільяшенко В. А. Причини виникнення та методи скорочення податкового боргу в Україні. *Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління. Сер. 1 : Економіка*. 2013. Вип. 2. С. 34–40.

63. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 № 149/11/13-11. *Ліга.Закон*. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/ASS00078?an=8&ed=2011_02_02

64. Карамішев Д. В. Судове рішення про стягнення податкового боргу: реальність чи фікція? *Журнал східноєвропейського права*. 2014. № 7. С. 32–40.

65. Картузова І., Осадчий А. До проблеми позову в адміністративному процесі. *Право України*. 2003. № 7. С. 80–84.

66. Кикиш С. Спрощене провадження в адміністративних справах: дві сторони нововведення. *Юридична Газета*. 2018. № 17. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/insh/sproshchene-provadhennya-v-adminsprava-h>

dvi-storoni-novovvedennya.html

67. Кириченко В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 202 с.

68. Кисильова К. В. Співвідношення строків сплати податку та строків сплати податкового боргу. *Форум права*. 2013. № 3. С. 284–286.

69. Кихтюк Р. М. Правові засади процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві : дис. ... кандидат. юрид. наук : 12.00.07 / Держ. наук.-дослід. ін-т МВС України. Київ, 2019. 227 с.

70. Кобилецький М. М., Паславська Н. Т. Становлення та розвиток адміністративної юстиції у Франції у кінці XVIII–XIX століть. *Вісник Львівського університету. Сер. юридична*. 2023. Вип. 76. С. 50–60.

71. Кобильнік Д. А. Особливості реалізації функцій податкового права (методологічний аспект) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 443 с.

72. Кобилянський К. М. Право фізичної особи на судовий захист в адміністративному суді : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2010. 220 с.

73. Ковалів М. В., Гаврильців М. Т., Стахура І. Б. Адміністративне судочинство : навч. посіб. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2014. 596 с.

74. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон від 06.07.2005 № 2747-IV. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>

75. Кодекс адміністративного судочинства України: науково-практичний коментар / за ред. С. В. Ківалова, О. І. Харитонові. Харків : ТОВ «Одисей», 2007. 552 с.

76. Коломоець Т. О. Адміністративне право України : підручник. Київ : Істина, 2012. 528 с.

77. Комаров В. В., Тертишніков В. І., Баранкова В. В. Проблеми теорії та практики цивільного судочинства : монографія / за заг. ред. В. В. Комарова. Харків : Харків юрид., 2008. 925 с.

78. Комзюк А. Т., Бевзенко В. М., Мельник Р. С. Адміністративний процес України : навч. посіб. Київ : Прецедент, 2007. 531 с.
79. Корчинський О. І. Правові засади організації адміністративного судочинства в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т «Львів. політехніка». Львів, 2019. 185 с.
80. Котенко А. М. Договірні відносини у сфері фінансово-правового регулювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 20 с.
81. Котенко В. М. Реалізація права на звернення з адміністративним позовом: передумови та зміст. *Форум права*. 2009. № 2. С. 207–211.
82. Кравчук В. М. Строки звернення до суду в адміністративних справах / Верховний Суд. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Prezentatsia_Kravchuk_1.pdf
83. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права : [навч. посіб.]. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 247 с.
84. Кузнєцов Д. В. Скорочене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпро, 2017. 216 с.
85. Кузьменко О. В. Гуржій Т. О. Адміністративно-процесуальне право України : підручник / за ред. О. В. Кузьменко. Київ : Атіка, 2007. 416 с.
86. Лист Вищого адміністративного суду України «Про особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби» від 02.02.2011 № 149/11/13-11. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11#Text>
87. Лист Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду № 88/0/27-20 від 24.09.2020 щодо проблемних питань, які виникли в процесі розгляду адміністративної справи та пов'язані із застосуванням статті 94 Податкового кодексу України та статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. 20 с.
88. Лихолат Я. А., Мацелик Т. О. Правові аспекти стягнення податкового боргу: аналіз національного та зарубіжного законодавства. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2020. № 3. С. 174–178.

89. Лученко Д. В. *Правова природа позову в адміністративному судочинстві. Право України.* 2019. № 4. С. 148–158.
90. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. *Lex portus.* 2017. № 1. С. 124–133.
91. Маринчак Н. Є. Податкова застава як примусовий забезпечувальний захід. *Держава та регіони. Сер. : Право.* 2013. № 2. С. 82–87.
92. Миронюк Р. В. Особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ : навч. посіб. Дніпро : Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ, 2019. 352 с.
93. Михайлов О. М. Правовий статус інших учасників адміністративного судочинства в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.». Одеса, 2015. 22 с.
94. Мінаєва К. В. Звернення до суду як повноваження органу доходів і зборів : дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 190 с.
95. Наказ Міністерства фінансів України № 586 від 16.06.2017. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0859-17#n98>
96. Наказ Міністерства фінансів України № 632 від 14.07.2017. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text>
97. Науково-практичний коментар до статті 183³ Кодексу адміністративного судочинства України. *Ліга.Закон.* URL: <https://ips.ligazakon.net/document/КК006453>
98. Науково-практичний коментар до статті 99 Кодексу адміністративного судочинства України URL: <https://ips.ligazakon.net/document/КК003138>
99. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / за ред. І. Х. Темкіжева (кер. авт. кол.). Київ : Юрінком Інтер, 2012. 720 с.
100. Нечитайло О. М. Обставини, що не потребують доказування у

адміністративному судочинстві України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2008. Вип. 43. С. 151–158.

101. Олендер І. Я. Безспірність, як умова судового розгляду подання про стягнення податкового боргу. *Legal activity*. 2013. 12 трав. URL: http://legalactivity.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=523%3A120513-21&catid=67%3A20513&Itemid=83&lang=ru

102. Олендер І. Я. Функції суду в державному механізмі. *Право і суспільство*. 2014. № 1.2. С. 153–158.

103. Оніщик Ю. В. Правове регулювання митних відносин в Україні та в країнах Європейського Союзу: фінансово-правовий аспект : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2014. 44 с.

104. Осадчий А. Ю. Право на звернення з адміністративним позовом. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»* : зб. наук. пр. / редкол. : С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін [та ін.] ; відп. за вип. В. М. Дрьомін ; МОН України, НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2013. Т. 13. С. 400–409.

105. Палій Є. А. Спрощені провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ун-т мит. справи та фінансів. Дніпро, 2019. 227 с.

106. Палій Є. А. Характеристика публічно-правових спорів, які вирішуються у спрощеному провадженні. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2019. № 1. С. 84–88.

107. Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 95–98.

108. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права. Чернівці : ЧДУ, 1998. 275 с.

109. Пащенко К. С. Термінові справи в адміністративному судочинстві України у контексті процесуальних зловживань. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 5. С. 190–193.

110. Поворознюк М. І. Адміністративний позов як засіб реалізації прав

громадян на судовий захист в публічно-правових відносинах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2019. 246 с.

111. Податкове право. навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін. / за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ: Юріком Інтер, 2003. 400 с.

112. 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>

113. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2006. 292 с.

114. Покатаєва О. В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. *Право та державне управління*. 2020. Т. 1, № 1. С. 104–109.

115. Політичний енциклопедичний словник / за ред. Ю. М. Шемшученка, В. Д. Бабкіна. Київ : Юрінком Інтер, 1997. 512 с.

116. Порядок використання дебіторської заборгованості та/або майна юридичної особи як джерел погашення податкового боргу платника податків та/або відокремленого підрозділу юридичної особи : Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2017 № 585. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0857-17#Text>

117. Порядок направлення контролюючими органами податкових вимог платникам податків : Наказ Міністерства фінансів України від 30.06.2017 № 610. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-17/ed20210406#Text>

118. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04.10.2018 у справі № 800/304/17. *Zakon Online*. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/77286410>

119. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 05.03.2020 у справі № 9901/511/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/89238404>

120. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 15.03.2018 у справі № 800/414/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/72909654>

121. Постанова Верховного Суду від 06.02.2020 у справі № 826/8691/16. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/36671>

122. Постанова Верховного Суду від 12.11.2019 у справі № 813/8587/14. URL: <https://opendatabot.ua/court/85803857-0241804a91af4f6f9206fd6f774d67b3>

123. Постанова Верховного Суду від 13.01.2021 № 520/9872/18. URL: <https://opendatabot.ua/court/94129647-950a72ad1a84685ef69f6e47f74cdd4f>

124. Постанова Верховного Суду від 14.04.2020 у справі № 803/3853/15. *ZakonOnline*. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88832236>

125. Постанова Верховного Суду від 18.04.2019 у справі № 820/2522/17. URL: <https://opendatabot.ua/court/81366887-cc3bb91bc1d2b133891f5ecb4156215>

126. Постанова Верховного Суду від 21.04.2021 у справі № 820/1895/17. *Zakon Online*. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/96424722>

127. Постанова Верховного Суду від 21.08.2018 у справі № 820/18328/14. <https://opendatabot.ua/court/76001392-17d533e9d3e87610effe74d2f507e802>

128. Постанова Верховного Суду від 24.04.2020 у справі № 805/4974/18. <https://opendatabot.ua/court/88909120-6c9404bd8a2cd172ada490ee6fd8d5b1>

129. Постанова Верховного Суду від 26.06.2020 у справі № 280/2993/19. *Ліга. Закон*. <https://verdictum.ligazakon.net/document/90366882>

130. Постанова Верховного Суду від 27.08.2019 у справі № 520/11050/18. <https://opendatabot.ua/court/83986050-599efdca7a4902dd375debd0065f4bdd>

131. Постанова Верховного Суду від 27.08.2019 у справі № 520/9866/18. <https://opendatabot.ua/court/83985489-300cf453eb28e242175a9508e7536b75>

132. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 18.09.2019 у справі № 560/4497/18. URL: <https://opendatabot.ua/court/84405566-3839fa21b23b39045ff641ef79b180ac>

133. Права громадян у сфері виконавчої влади: адміністративно-правове забезпечення реалізації та захисту / [В. Б. Авер'янов, М. А. Бояринцева,

І. А. Кресіна, Д. М. Лук'янець ; за заг. ред. В. Б. Авер'янова]. Київ : Наук. думка, 2007. 582 с.

134. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 № 2121-III. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

135. Про виконавче провадження : Закон України від 02.06.2016 № 1404-VIII. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text>

136. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 30.11.2021 № 1914-IX. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

137. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>

138. Про медіацію : Закон України від 16.11.2021 № 1875-IX. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>

139. Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України : Закон України від 21.01.1994 № 3857-XII. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3857-12#Text>

140. Про правовий статус іноземців та осіб без громадянства: Закон України від 22.09.2011 № 3773-VI. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3773-17#Text>

141. Проскуракова І. В. Процесуальні особливості альтернативного вирішення публічно-правового спору в адміністративному судочинстві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. 300 с.

142. Пудрик Д. В. До питання нормативного визначення терміна арешт у

діяльності Державної фіскальної служби України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2016. № 77. С. 167–172.

143. Пчелін В. Б. Організація адміністративного судочинства України: правові засади : монографія. Харків, 2017. 488 с.

144. Рабінович П. М. Основи теорії та філософії права : навч. посіб. Львів : Вид-во ЛОБФ «Медицина і право», 2021. 256 с.

145. Рекомендація R (81) 7 Комітету міністрів державам-членам стосовно шляхів полегшення доступу до правосуддя. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_133#Text

146. Решота В. В. Особливості проваджень в окремих категоріях адміністративних справ за зверненням суб'єктів владних повноважень. *Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні* : матер. XXII звіт. наук.-практ. конф. (4–5 лют. 2016 р.). Львів : Юрид. ф-т Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка, 2016. Ч. 2. С. 68–70.

147. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 20.04.2022 у справі № 160/5655/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104020516>

148. Рішення ЄСПЛ у справі «Гочев проти Болгарії» (Gochev v. Bulgaria, 26.11.2009). *European Court of Human Rights: website*. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid2%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%7D](https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%7D)

149. Рішення Житомирського окружного адміністративного суду від 28.01.2022 у справі № 240/2505/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/103009476>

150. Рішення Конституційного Суду України від 25.12.1997 № 9-зп. *База даних «Законодавство України»* / ВР України. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-97#Text>

151. Рішення Львівського адміністративного суду від 03.11.2020 у справі № 380/4935/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/9268500>

152. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 27.12.2019 у справі № 640/23874/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86700640>

153. Рішення Херсонського окружного адміністративного суду від 01.02.2022 у справі № 540/738/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/102972446>

154. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 06.05.2021 у справі № 560/5294/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96729983>

155. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 18.05.2022 у справі № 560/20101/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104359327>

156. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 24.06.2022 у справі № 560/2393/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104930784>

157. Розум І. О. Дискусійні аспекти поняття та сутності процесуальних строків в адміністративному процесі. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2016. № 2. С. 93–100.

158. Рой О. В. Правові акти суб'єктів владних повноважень як предмет публічно-правового спору : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Київ. ун-т права. Київ, 2019. 257 с.

159. Романченко Є. Ю. Суб'єкти процесуальних функцій в адміністративному судочинстві України. *Наше право*. 2013. № 13. С. 67–71.

160. Сало А. Б. Співвідповідач у адміністративному процесі (процесуальна співучасть) : дис. ... д-ра філософії : 081 / Нац. ун-т «Львів. політехніка». Львів, 2020. 249 с.

161. Системний звіт «Адміністрування податків, які сплачує бізнес», серпень 2020 р. URL: <https://boi.org.ua/>

162. Ситников О. Ф. Особливості звернення з позовною заявою до адміністративного суду по окремим категоріям публічно-правових спорів.

Прикарпатський юридичний вісник. 2017. № 1. С. 168–172.

163. Сікорський О. П. Адміністративно-правовий статус Державного департаменту у справах громадянства, імміграції та реєстрації фізичних осіб України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2011. 17 с.

164. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. 2-ге вид. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. 520 с.

165. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. Київ : Правова єдність : Алерта, 2014. 524 с.

166. Скочиляс-Павлів О. В. Публічно-правовий спір як предмет розгляду в адміністративних судах. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція*. 2014. Вип. 9-2(1). С. 123–126.

167. Скочиляс-Павлів О. В., Лесько Н. В. Спір про право в термінових адміністративних справах за зверненням органів доходів і зборів. *Правові горизонти*. 2019. Вип. 18 (31). С. 85–90.

168. Сливка В. В. Примирення сторін в адміністративному судочинстві в умовах євроінтеграції України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2021. 227 с.

169. Сліденко А. В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Сер. : Юридичні науки*. 2018. Т. 29 (68), № 3. С. 90–96.

170. Словник синонімів онлайн. URL: <https://synonymy.info/>

171. Смичок Є. М. Колізії податкового законодавства щодо визначення порядку стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2015. № 12. С. 88–92.

172. Смокович М. І. Строк звернення до суду в адміністративному судочинстві. *Часопис Нац. ун-ту «Острозька академія». Сер. «Право»*. 2011. № 2 (4). С. 1–27. URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n2/11smivas.pdf>

173. Смотрич Д. В. Процесуально-правові засади виконання судових

рішень в адміністративних справах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т «Львів. політехніка». Львів, 2021. 242 с.

174. 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.

175. Стецко Р. В. Адміністративний арешт майна в системі способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 241 с.

176. Стягнення податкового боргу тепер може відбутися й без судового рішення: ДПС. *Ліга. Закон.* 2022. 14 січ. URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/208737_styagnennya-podatkovogo-borgu-teper-mozhe-vdbutisya-y-bez-sudovogo-rshennya-dps

177. Тильчик В. В. Теоретико-методологічні та правові засади вирішення адміністративними судами спорів у сфері публічно-правових відносин : дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя. 2020. 448 с.

178. Тильчик О. В. Правове регулювання способів та процедур забезпечення виконання податкового обов'язку: сучасний стан. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності.* 2015. № 2. С. 122–129.

179. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 210 с.

180. Тимченко О. М., Осадчий Є. С. Інституційна спроможність упровадження моделі сегментації податкових боржників в Україні. *Ефективна економіка.* 2020. № 8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8086>

181. Тлумачний словник української мови / уклад. : Т. В. Ковальова, Л. П. Коврига. Харків : Синтекс, 2005. 672 с.

182. Топор І. В. Теоретико-правова характеристика процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2014. 23 с.

183. Труш М. І. Судове рішення в адміністративному процесі : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. Львів, 2017. 219 с.

184. Угрин В. В. Дисбаланси податкового боргу в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 247 с.

185. Узагальнення судової практики застосування Хмельницьким окружним адміністративним судом глав 1–4 розділу III Кодексу адміністративного судочинства України під час розгляду та вирішення адміністративних справ. *Офіц. вебсайт Хмельницького окружного адміністративного суду.* URL: https://kmoas.gov.ua/sites/default/files/uzagalnennya/glava_1-4_rz_kasu.doc

186. Ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 05.11.2021 у справі № 140/12676/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/100847188>

187. Ухвала Волинського окружного адміністративного суду від 14.01.2022 у справі № 140/12659/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/103137941>

188. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27.01.2023 у справі № 160/1410/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/108636514>

189. Ухвала Запорізького окружного адміністративного суду від 03.11.2020 у справі № 280/7868/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/92589066>

190. Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 04.11.2021 у справі № 380/18956/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/100819117>

191. Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 16.12.2021 у справі № 380/24417/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/101946588>

192. Ухвала Львівського окружного адміністративного суду від 18.11.2021 у справі № 380/20242/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень.* URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/101183885>

193. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 07.05.2021

у справі № 420/7544/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/96760232>

194. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 11.05.2021 у справі № 420/7310/21. URL: <https://vkursi.pro/vsudi/decision/96859319>

195. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 16.04.2021 у справі № 420/6342/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/9636058>

196. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 19.11.2021 у справі № 420/22871/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/101253559>

197. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 23.07.2021 у справі № 420/12958/21 про повернення заяви. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/98515464>

198. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 24.10.2022 у справі № 420/15148/22. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/106909361>

199. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 29.12.2022 у справі № 420/27189/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/102351667>

200. Ухвала Рівненського окружного адміністративного суду від 24.06.2022 у справі № 460/19391/22. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/104930456>

201. Ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду від 04.03.2021 у справі № 500/978/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/95307555>

202. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 16.02.2022 у справі № 520/3713/22. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/103354096>

203. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 04.03.2020 у справі № 520/2953/2020. Єдиний державний реєстр судових рішень.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/87988546>

204. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 09.02.2022 у справі № 520/2787/22. *Єдиний державний реєстр судових рішень*.

URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/103217550>

205. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 19.04.2023 у справі № 520/8698/23. *Єдиний державний реєстр судових рішень*.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/110315886>

206. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 27.10.2021 у справі № 520/21519/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/100618799>

207. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 27.10.2021 у справі № 520/21519/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/100618799>

208. Ухвала Харківського окружного суду від 08.12.2021 у справі № 520/26192/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/101725133>

209. Ухвала Хмельницького окружного адміністративного суду від 16.04.2021 у справі № 560/4676/21. *Єдиний державний реєстр судових рішень*.

URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/96336546>

210. Хлібороб Н. Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Нац. ун-т «Львів. політехніка». Львів, 2012. 22 с.

211. Хлібороб Н. Є. Теоретико-правові аспекти сутності публічно-правових спорів. *Держава та регіони. Сер. : Право*. 2010. Вип. 3. С. 214–220.

212. Цвіра Д. М. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Терноп. нац. економ. ун-т. Тернопіль, 2018. 247 с.

213. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон від 18.03.2004 № 1618-IV. *База даних «Законодавство України» / ВР України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

214. Цимбал А. В. Феномен окремого провадження в цивільному судочинстві. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку приватного права в сучасних умовах* : матер. регіон. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 20 листоп. 2019 р.). Дніпро : Видавець Біла К. О., 2019. С. 209–213.

215. Черникова А. О. Диференціація процесуальної форми адміністративного судочинства України: від історії до сучасного стану. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 6. С. 306–309.

216. Черняхович І. Е. Публічно-правові спори у сфері державно-службових відносин як предмет адміністративного судочинства : дис. ... д-ра філософії : 081 / Ун-т держ. фіск. служби України, Запоріж. нац. ун-т. Запоріжжя, 2020. 197 с.

217. Шалагінова А. В. Співвідношення понять «учасник» і «суб'єкт» адміністративного процесу. *Держава та регіони. Сер. : Право*. 2014. № 1 (43). С. 42–46.

218. Якимчук Н. Я. Арешт коштів на рахунках платників податків, які мають податковий борг, як захід забезпечення погашення податкового боргу. *Сучасні виклики українського права у контексті європейської інтеграції : бюлетень*. 2016. Трав., № 2 (2). URL: http://zdr.knu.ua/images/libraryfiles/B_RMV_05_2016_Yakymchuk_N_Y..pdf

219. Янюк Н. В. Щодо адміністративного судочинства: адміністративний позов чи адміністративна скарга? *Право України*. 2003. № 8. С. 52–55.

220. Abgabenordnung (AO). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG006601301

221. Administratīvā procesa likums. URL: <https://likumi.lv/ta/id/55567-administrativa-procesa-likums>

222. Antrag. URL: <https://zwangsversteigerung.net/infos/antrag.592>

223. Bertrand Seiller, Le juge unique. *Actualité juridique / Droit administratif (AJDA)*. 2012. S. 1205.

224. Besteuerungsverfahren. URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/B/Besteuerun>

237. Kleber Nadine Ablauf einer Zwangsversteigerung. URL: <https://www.haus.de/geld-recht/zwangsversteigerung-ablauf-30073>

238. Komisja Prawna. *FSSM RP*. URL: <https://fssm.pl/postepowania-uproszczone-przed-wsa>

239. La procédure en référé existe-t-elle devant le tribunal administratif? URL: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F2548>

240. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. URL: https://www.infolex.lt/portal/start_ta.asp?act=doc&fr=pop&doc=23225&title=LR%20administracini%F8%20byl%F8%20teisenos%20%E1statymas#

241. Lillemets Kerly Maksuvõlgade sundtäitmine. Monograph. Tallinn. 2006. 79 s.

242. Livre des procédures fiscales. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583/

243. Makowiec A. Hipoteka przymusowa jako forma zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. *Zeszyty Prawnicze*. 2016. № 14 (4). S. 131–154.

244. Mise en œuvre du recouvrement forcé. URL: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3661-PGP.html/identifiant%3DBOI-REC-FORCE-20171004>

245. Mokesčių administravimo įstatymas. URL: <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-administravimo-istatymas>

246. Ordynacja podatkowa. URL: <https://lexlege.pl/ordynacja-podatkowa/rozdzial-3-zabezpieczenie-wykonania-zobowiazan-podatkowych/1368/>

247. Par Antoine Reillac. La saisie administrative à tiers détenteur en 7 questions. URL: <https://www.village-justice.com/articles/saisie-administrative-tiers-detenteur-questions,41586.html>

248. Par nodokļiem un nodevām. URL: <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam>

249. Pierre Ladreit de Lacharriere L’audience devant le juge administratif. URL: <https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/droit-public/audience-devant-le>

juge-administratif/

250. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. URL: <https://lexlege.pl/prawo-o-postepowaniu-przed-sadami-administracyjnymi/>

251. Recouvrement de l'impôt. URL: <https://www.dgi.ga/r3ecouvrement>

252. Różycki K., Goettel A. Hipoteka przymusowa. komentarz praktyczny. URL: <https://sip.lex.pl/#/publication/46983272>

253. Szczudlińska Wioletta Hipoteka przymusowa – czym jest i jak się jej pozbyć? URL: <https://www.lendi.pl/blog/hipoteka-przymusowa/>

254. Was macht eigentlich ein Finanzgericht? URL: <https://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/was-macht-eigentlich-ein-finanzgericht.html>

255. Zaległość podatkowa. URL: <https://isp-modzelewski.pl/serwis/zaleglosc-podatkowa/>

256. Zivilprozessordnung. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/_922.html

257. Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen. URL: <https://www.ihk.de/freiburg/recht/wirtschaftsrecht/zwangsvollstreckung-in-das-unbewegliche-vermoegen-2767766>

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Гінда О. М. Особливості нормативно-правового регулювання строків в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 53. Т2. С.28–31. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2020/12/No.53-2.pdf>.

2. Гінда О. М. Передумови та умови відкриття провадження за зверненням податкових органів. *Науково-практичний журнал «Адміністративне право і процес»*. 2022. № 3 (38). С. 46–58. URL: <https://aplaw.net/index.php/journal/article/view/763/669>.

3. Гінда О. М. Встановлення обмеження виїзду за межі України посадовим особам юридичних осіб, у яких наявний податковий борг. *Вісник Львівського університету. Серія юридична*. 2022. № 75. С. 73–82. URL: <http://publications.lnu.edu.ua/bulletins/index.php/law/article/view/11681/12008>.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

4. Гінда О. М. Проведення у справах за зверненнями податкових органів як особливий вид проваджень в адміністративному процесі. *Visegrad journal on human rights*. 2021. № 4. С. 76–83. URL: https://journal-vjhr.sk/wp-content/uploads/2021/11/VJHR_4_2021.pdf.

5. Гінда О. Відкриття провадження у справах за зверненням податкових органів: проблемні питання. *Матеріали XXVII звітної науково-практичної конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні»*, 5–6 лютого 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2021. Ч.2. С. 77–79.

6. Гінда О. Проведення в адміністративних справах щодо арешту майна платника податків. *Матеріали XX Міжнародної студентсько-*

аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи», 22–23 квітня 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2021. С. 126–128.

7. Гінда О. Стягнення податкового боргу за зверненням контролюючого органу: особливості провадження розгляду справ у судах першої інстанції. *Матеріали XXVIII звітної науково-практичної конференції «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні»*, 3–4 лютого 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2022. Ч.2. С. 71–74.

8. Гінда О. Тимчасове обмеження виїзду за межі України: окремі проблеми законодавчого врегулювання розгляду цієї категорії справ адміністративними судами. *Матеріали XXI Міжнародної студентсько-аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи»*, 22–23 квітня 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2022. С. 136–139.

9. Гінда О. Окремі аспекти визначення строків у судових справах за зверненням податкових органів. *Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції «Правові засади організації та здійснення публічної влади»*, 17 червня 2022 р. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 89–91.

10. Гінда О. М. Форми провадження в адміністративних судах: на прикладі держав Балтії. *Матеріали XXII Міжнародної студентсько-аспірантської конференції «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи»*, 28 квітня 2023 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2023. С. 105–108.

11. Гінда О. М. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках (електронних гаманцях) платника податків. *Global Society in Formation of New Security System and World Order: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference*, July 27–28, 2023. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, P.111–113.

Відомості про апробацію результатів дисертації

1. XXVII звітна науково-практична конференція «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні», 5–6 лютого 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, форма участі – дистанційна, усна доповідь.
2. XX Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи», 22–23 квітня 2021 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, форма участі – заочна.
3. XXVIII звітна науково-практична конференція «Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні», 3–4 лютого 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, форма участі – очна.
4. XXI Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи», 22–23 квітня 2022 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, форма участі – заочна.
5. V Міжнародна науково-практична конференція «Правові засади організації та здійснення публічної влади», 17 червня 2022 р. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, форма участі – заочна.
6. XXII Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Актуальні проблеми прав людини, держави та правової системи», 28 квітня 2023 р. Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, форма участі – заочна.
7. Global Society in Formation of New Security System and World Order: Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Internet Conference, July 27–28, 2023. FOP Marenichenko V.V., Dnipro, Ukraine, форма участі – заочна.

РОЗДІЛ II-A
НЕПОЗОВНЕ ПРОВАДЖЕННЯ

Глава 1

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ НЕПОЗОВНОГО ПРОВАДЖЕННЯ

Стаття 291-1 Справи, які розглядаються у порядку непозовного провадження

1. За правилами непозовного провадження розглядаються наступні категорії судових справ:

1) Справи за заявою податкових та митних органів з підстав, визначених частиною першою статті 291-5 цього Кодексу.

2) Справи щодо уточнення списку виборців.

3) Справи про включення та виключення осіб із санкційних списків.

4) Справи про дострокове припинення повноважень народного депутата України в разі невиконання ним вимог щодо несумісності³⁶⁴.

Стаття 291-2 Порядок розгляду справ у порядку непозовного провадження

1. Справи непозовного провадження розглядаються судом з додержанням загальних правил, встановлених цим Кодексом, за винятком окремих положень щодо забезпечення змагальності та меж судового розгляду. Інші особливості розгляду цих справ встановлені цим розділом.

2. У випадку відсутності особливостей розгляду справ непозовного провадження визначених цим розділом застосовуються правила розгляду визначені для термінових справ.

3. Справи непозовного провадження суд розглядає за участю заявника і

³⁶⁴ Враховуючи те, що інші категорії справ, які, на нашу думку, слід розглядати в порядку непозовного провадження, не є предметом цього дисертаційного дослідження, такі категорії справ зазначаються, проте без детального обґрунтування причин їх віднесення до непозовного провадження.

заінтересованих осіб.

4. Провадження у справах непозовного провадження не може бути закрите у зв'язку з примиренням сторін.

5. На обчислення строків, у непозовному провадженні не поширюються правила статті 120 цього Кодексу.

Глава 2

РОЗГЛЯД ОКРЕМИХ КАТЕГОРІЙ СПРАВ У НЕПОЗОВНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

§ 1. Особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів

Стаття 291-3 Підсудність

1. Заява податкових та митних органів подається до окружного адміністративного суду у випадку, коли заінтересованою особою є фізична особа за зареєстрованим у встановленому законом порядку місцем її проживання або перебування.

2. Заява податкових та митних органів подається до окружного адміністративного суду у випадку, коли заінтересованою особою є юридична особа за їхнім місцезнаходженням згідно з Єдиним державним реєстром юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань.

Стаття 291-4 Учасники провадження у справах за зверненням податкових та митних органів

1. Заявниками можуть бути виключно податкові або митні органи, відповідно до положень законодавства України.

2. Заінтересованими особами можуть бути виключно платники податків або їхні посадові особи, до яких застосовуються заходи, визначені частиною першою статті 291-5 цього Кодексу.

Стаття 291-5 Підстави звернення податкових та митних органів до суду із заявою

Провадження у справах за зверненням податкових та митних органів при здійсненні ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо:

- 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків;
- 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;
- 3) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;
- 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;
- 5) стягнення коштів за податковим боргом;
- 6) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган;
- 7) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України.

Стаття 291-6 Зміст заяви податкових та митних органів

1. Заява податкових та митних органів подається у письмовій формі та повинна містити:

- 1) найменування адміністративного суду;
- 2) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника;
- 3) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо заінтересованої особи, до якої застосовуються заходи,

визначені частиною першою цієї статті;

4) підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника;

5) докази, які підтверджують момент виникнення чи виявлення обставин, що зумовлюють звернення до суду;

6) перелік документів та інших матеріалів, що додаються;

7) підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою.

2. У разі недотримання вимог частини першої цієї статті суд постановляє ухвалу про залишення заяви без руху та надає заявнику строк не менше як 5 годин, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Невиконання вимог суду в установленний строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів.

3. Повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

Стаття 291-7 Відкриття провадження у справі

1. Заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. У випадку пропуску строку на звернення до адміністративного суду, заява повертається без розгляду заявнику, про що постановляється ухвала. Строк звернення до адміністративного суду не може бути поновлений.

2. Суд постановляє ухвалу про відмову у відкритті провадження за заявою, якщо заявлено вимогу, не передбачену частиною першою статті 291-5 цього Кодексу.

3. Відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

Стаття 291-8 Особливості реалізації окремих процесуальних прав

1. Зміна предмета та/або підстави подання заяви податкових або митних органів не допускається.

2. Податкові та митні органи мають право відмовитися від підтримання заяви про розгляд справи на будь-якій стадії провадження, в разі припинення існування підстав, визначених в ч. 1 ст. 291-5 цього Кодексу.

Стаття 291-9 Розгляд справ в суді першої інстанції

1. Розгляд заяви податкових чи митних органів відбувається за правилами спрощеного провадження без повідомлення учасників справи (у письмовому провадженні). Якщо, на розсуд суду, участь податкових органів та платника податків у судовому засіданні є необхідною, суд може відкрити спрощене провадження з повідомленням учасників справи.

2. У разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

Стаття 291-10 Оскарження судових рішень

1. В апеляційному порядку можуть бути оскаржені:

1) ухвала про відмову в прийнятті заяви – протягом 24 годин з моменту її направлення засобами електронного зв'язку заявнику;

2) ухвала про повернення заяви – протягом 24 годин з моменту її направлення засобами електронного зв'язку заявнику;

3) рішення суду – протягом десяти днів з моменту складення судового рішення або його проголошення, якщо справа розглядалася з викликом сторін.

2. Рішення суду у справах, визначених пунктами 1-4, 7 частини першої статті 291-5 цього Кодексу, підлягає негайному виконанню. Подання апеляційної скарги на рішення суду у справах, визначених пунктами 1-4, 7 частини першої статті 291-5 цього Кодексу, не перешкоджає його виконанню.

3. Суд апеляційної інстанції розглядає справу у десятиденний строк після

закінчення строку на апеляційне оскарження.

4. Судові рішення у справах, відкритих та розглянутих за заявами податкових та митних органів в порядку цього розділу, не підлягають касаційному оскарженню.

ДОВІДКА
впровадження результатів дисертаційного дослідження
на тему
«Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві»

Здобувач наукового ступеня доктора філософії Гінда Оксана Миколаївна виконала дисертаційне дослідження на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» за спеціальністю 081 - право.

Цією довідкою засвідчує, що результати проведеного дисертаційного дослідження, які знайшли своє відображення у пропозиціях мають необхідний теоретичний і методологічний рівень, практичну значимість та наукову цінність, є науково обґрунтованими, можуть та повинні бути враховані у правозастосовній практиці.

В практиці Верховного Суду використовується позиції Гінди О.М. щодо співвідношення проваджень передбачених ст. 283 та ст. 289-2 КАС України. А саме, що ст. ст. 283 та 289-2 КАС України дублюють одна одну в частині підстав звернення до суду, щодо встановлення заборони виїзду за кордон для керівника юридичної особи-платника податків, який має податковий борг, проте встановлює різні процедури розгляду зазначених справ.

Суддя Верховного Суду
в Касаційному адміністративному суді,
кандидат юридичних наук,
Заслужений юрист України

13.12.2023



Paica KHANOVA



ВОСЬМИЙ АПЕЛЯЦІЙНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

вул. Саксаганського, 13, м. Львів, 79005, телефон-факс (032) 261-45-14

e-mail: inbox@8aa.court.gov.ua ЄДРПОУ 42268515

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
здобувачки наукового ступеня доктора філософії Гінди Оксани Миколаївни
на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному
судочинстві» за спеціальністю 081 «Право»**

Здобувачка наукового ступеня доктора філософії Гінда Оксана Миколаївна виконала дисертаційне дослідження на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» за спеціальністю 081 «Право».

Дисертаційна робота виконана на актуальну тему дослідження, про що свідчать результати виявлених проблемних питань в частині правового регулювання, яким регламентовано провадження за зверненнями податкових органів, та запропоновані шляхи вирішення таких проблемних питань.

Представлені у дисертаційному дослідженні Гіндою О. М. узагальнення практики адміністративних судів, характеристика правового регулювання провадження, відкритого за зверненням податкових органів, висновки та напрацьовані пропозиції щодо застосування відповідних норм права використовуються у діяльності Восьмого апеляційного адміністративного суду.

Напрацьовані Гіндою О. М. висновки щодо передумов та умов звернення податкового органу із заявою, характеристики категорій справ, для розгляду яких податковий орган може звернутися в суд із заявою в порядку статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України, визначення процесуальних строків, форм та видів розгляду провадження за зверненням податкових органів сприяють підвищенню ефективності перегляду означених вище категорій справ в апеляційному порядку.

У результаті апробації представлених у дисертаційному дослідженні висновків щодо переліку умов відкриття адміністративного провадження за зверненням податкових органів, які розглядаються в межах більш загального дослідження щодо відкриття провадження в адміністративній справі в цілому, характеристики права на звернення до адміністративного суду із позовом, особливостей реалізації цього права, зроблено висновки про те, що результати даного дисертаційного дослідження слід впроваджувати у правозастосовчій діяльності.

Запропоновані в дисертаційному дослідженні Гінди О. М. висновки та пропозиції також використовуються під час підготовки Восьмим апеляційним адміністративним судом узагальнень судової практики, а також проведення Восьмим апеляційним адміністративним судом семінарів, круглих столів та конференцій.

Голова Восьмого апеляційного
адміністративного суду

21.11.2023




Олег ЗАВЕРУХА



У К Р А Ї Н А
Л Ь В І В С ь К І Й О К Р У Ж Н І Й А Д М І Н І С Т Р А Т И В Н І Й С У Д

79018, Львівська область, м. Львів, вул. Чоловського, 2, тел. 261-58-10, inbox @ adm.lv.court.gov.ua

Д О В І Д К А

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
на тему**

«Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві»

Здобувачка наукового ступеня доктора філософії Гінда Оксана Миколаївна виконала дисертаційне дослідження на тему **«Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві»** за спеціальністю 081 - право.

Результати та висновки дисертаційного дослідження впроваджено та використовуються у діяльності Львівського окружного адміністративного суду, зокрема, запропонована автором роботи класифікація процесуальних строків у провадженні відкритому за заявою податкових органів. Дисертантка виділяє наступні строки: строки встановлені ст. 283 КАС України, строки встановлені іншими статтями КАС України та строки встановлені в інших нормативно-правових актах. Взято до уваги висновки та пропозиції автора щодо визначення початкового моменту спливу процесуальних строків у провадженнях відкритих за заявою податкових органів в порядку визначеному ст. 283 КАС України.

Дисертантом, внаслідок аналізу ухвал про відкриття провадження в порядку визначеному ст. 283 КАС України, виявлено проблему про те, що в таких ухвалях, зазвичай, не зазначається вид судового провадження, яке буде відкрито. Тому, враховано висновки та пропозиції Гінди О.М. щодо необхідності зазначення в ухвалі про відкриття провадження виду судового провадження, яке буде відкрито за заявою податкових органів, поданою в порядку ст. 283 КАС України, а саме: спрощеного провадження з викликом учасників справи або без виклику сторін.

Голова Львівського окружного
адміністративного суду,
кандидат юридичних наук

20.11.2023



Андрій ЛАНКЕВИЧ



ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ ОКРУЖНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

76018, м. Івано-Франківськ, вул. Незалежності, 46 тел.: 0342-78-42-88 телефакс: 0342-78-42-88
E-mail: inbox@adm.if.court.gov.ua Web: <http://adm.if.court.gov.ua> Код ЄДРПОУ 35021574

06.11.2023 №01-18/4766/23

ДОВІДКА

впровадження результатів дисертаційного дослідження
на тему

«Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві»

Здобувачка наукового ступеня доктора філософії Гінда Оксана Миколаївна виконала дисертаційне дослідження на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» за спеціальністю 081 - право.

Результати та висновки дисертаційного дослідження впроваджено та використовуються у діяльності Івано-Франківського окружного адміністративного суду, зокрема запропоновані авторкою дисертаційної роботи ознаки, які дозволяють розмежувати правову природу заяви, поданої в порядку статті 283 КАС України та позовної заяви. Дисертантка слушно визначає, що ознаками, які дозволяють розмежувати правову природу заяви, поданої в порядку статті 283 КАС України та позовної заяви є: а) вимоги, до оформлення відповідного документа (вимоги до оформлення позовної заяви закріплені в частинах 5-9 статті 160, статті 161 КАС України, вимоги до оформлення заяви - в частині 2 статті 283 КАС України); б) підстави подання відповідного документа (підстави подання позовної заяви визначені в статті 5 КАС України, а підстави подання заяви - в частині 1 статті 283 КАС України); в) суб'єкти подання (суб'єктом подання позовної заяви може бути будь-який учасник суспільних правовідносин, який наділений адміністративно-процесуальною правосуб'єктністю, а заяви - лише податковий або митний орган); г) зміст висловленої вимоги (позовна заява є певною вимогою позивача до відповідача щодо вирішення спору про право, заява - вимога податкового органу дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій відносно платника податків).

Враховано висновки та пропозиції Гінди О.М., щодо співвідношення проваджень передбачених статтею 283 та статтею 289-2 КАС України. Автор виявив, що статті 283 та 289-2 КАС України дублюють одна одну в частині підстав звернення до суду, а саме: встановлення заборони виїзду за кордон для керівника юридичної особи-платника податків, який має податковий борг, проте встановлює різні процедури розгляду зазначених справ. Підтримується та застосовується у здійсненні судочинства висновок, що правові норми, закріплені у статті 283 та статті 289-2 КАС України передбачають очевидно концептуально несумісні провадження та те, що названі статті регулюють одне і те ж правове явище, проте закріплюють різні види судового провадження. Тому, при постановленні ухвал про відкриття провадження за зверненням податкових органів, посилення на статтю 289-2 КАС України, як правову підставу не здійснюється.

Голова Івано-Франківського окружного
адміністративного суду



Олег ТИМОЩУК



Вих. №287
від 17.11.2023 року

**Довідка про впровадження результатів
дисертаційного дослідження у роботу
Ради адвокатів Львівської області**

Основні положення та результати дисертаційного дослідження асистентки кафедри адміністративного та фінансового права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка, судді Восьмого апеляційного адміністративного суду **Гінди Оксани Миколаївни** на здобуття наукового ступеня доктора філософії **на тему «Проведення за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві»** за спеціальністю 081 –право, використано у роботі Ради адвокатів Львівської області.

Наукова праця виконана здобувачем на актуальну тему і має не лише теоретичне, але й практичне значення. Проведений аналіз нормативного матеріалу щодо особливостей звернення податкового органу із заявою до адміністративного суду в порядку ст. 283 КАС України, проведені узагальнення та висновки дозволили підвищити ефективність представництва адвокатами прав та інтересів платників податків в адміністративному суді. Автором не лише проаналізовано велику кількість судових рішень, що дозволило виявити основні проблеми у правовому регулюванні звернення податкового органу із заявою до адміністративного суду в порядку ст. 283 КАС України, але й запропоновано конкретні зміни до деяких законодавчих актів України.

Основні положення та результати дисертаційного дослідження Гінди О.М. впроваджено у діяльності Ради адвокатів Львівської області при проведенні стажування осіб для отримання свідчення про право на заняття адвокатською діяльністю та під час підвищення кваліфікації адвокатів Львівської області.

В.о. Голови Ради адвокатів
Львівської області



Ковна У. С.

ДОВІДКА
впровадження результатів дисертаційного дослідження

ГІНДИ ОКСАНИ МИКОЛАЇВНИ

на тему

«ПРОВАДЖЕННЯ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В
АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ»

Результати дисертаційного дослідження Гінди Оксани Миколаївни на тему «Проведення за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві», підготовленні для захисту на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081-право, впроваджено у практичній діяльності Головного управління Державної податкової служби у Львівській області, зокрема враховано положення а висновки розділу 2 та підрозділу 3.2. дисертації, які присвячені теоретичним та практичним аспектам реалізації повноваження за зверненням податкових органів до адміністративного суду із заявою в порядку визначеному ст.283 КАС України.

Враховано висновки дисертантки щодо: 1) розмежування позовної заяви та заяви, які можуть подаватися податковими органами до адміністративного суду; 2) особливостей змістовного та формального оформлення заяви, яка подається податковим органом у порядку визначеному ст.283 КАС України; 3) визначення початкового моменту строку звернення із заявою в порядку визначеному ст.283 КАС України до адміністративного суду; 4) особливості визначення та перебігу процесуальних строків.

Також, використовується проведений авторкою аналіз судової практики щодо причин відмови у відкритті провадження передбаченого ст.283 КАС України з метою недопущення в своїй діяльності відповідних недоліків оформлення процесуальних документів та підвищення ефективності діяльності в частині звернення із заявою до адміністративного суду.

В. о. начальника Головного управління
ДПС у Львівській області

12.11.2023



Микола Никитюк

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гінди Оксани Миколаївни на тему:
«Провадження за зверненням податкових органів
в адміністративному судочинстві»

Здобувачка наукового ступеня доктора філософії Гінда Оксана Миколаївна виконала дисертаційне дослідження на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» за спеціальністю 081 – право. Дисертаційна робота написана на актуальну тему, про що додатково свідчать результати виявлених проблем правового регулювання здійснення провадження відкритого за заявою податкових органів та запропоновані шляхи вирішення таких проблем.

Окрім цього, у роботі широко аналізується судова практика, що посилює практичну складову дисертації.

Результати дисертаційного дослідження впроваджуються у навчальний процес, використовуються при написанні магістерських робіт, при викладанні навчальних дисциплін для магістрів вибіркового блоку «Податковий юрист», при підготовці робочих навчальних програм тощо.

Завідувач кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук,
професор


Оксана МУЗИКА-СТЕФАНЧУК

ПІДПИС ЗАСВІДЧУЮ
ЗАСТ. ДИРЕКТОРА

13.12.2022





ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Гінди Оксани Миколаївни
«Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному
судочинстві», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальності 081- Право

Основні положення та результати дисертаційного дослідження асистента кафедри адміністративного та фінансового права юридичного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка, судді Восьмого апеляційного адміністративного суду Гінди Оксани Миколаївни на здобуття наукового ступеня доктора філософії на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» за спеціальністю 081 – право, впроваджені в освітній процес Державного податкового університету та застосовуються при написанні студентських кваліфікаційних робіт та при викладанні дисциплін «Податкове право України», «Адміністративне процесуальне право України», «Адміністративне судочинство» та окремих спецкурсів, а також при підготовці навчальних та робочих програм, питань семестрового контролю з відповідних навчальних дисциплін. Зокрема в освітньому процесі впроваджено запропоновані Гіндою О.М. положення щодо:

- правової природи провадження, яке відкривається за заявою податкових органів (підрозділ 1.1. дисертаційного дослідження);
- змісту умов та передумов відкриття провадження за заявою податкових органів (підрозділ 2.1. дисертаційного дослідження);
- процесуальних строків в провадженні, відкритому за заявою податкових органів (підрозділ 2.2. дисертаційного дослідження);
- іноземного досвіду розгляду податкових справ адміністративними судами (підрозділ 3.1. дисертаційного дослідження).

Завідувач кафедри
фінансового та податкового права
Державного податкового університету



ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційної роботи
ГІНДИ ОКСАНИ МИКОЛАЇВНИ
«ПРОВАДЖЕННЯ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В
АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ»

Результати та висновки дисертаційного дослідження здобувача впроваджено та використовуються у науково-педагогічній діяльності під час викладання навчальних дисциплін «Адміністративне судочинство», «Податкове право України», а також для підготовки підручників і методичних рекомендацій з адміністративного судочинства та податкового права. Напрацювання Гінди О.М. використовуються у наукових дослідженнях щодо судового розгляду справ, які відкриваються за зверненням податкових органів в адміністративному суді, а також щодо вивчення та розвитку форм адміністративного судочинства.

У навчальні плани та програми впроваджено положення про необхідність виділення непозовного провадження в адміністративному судочинстві щодо окремих категорій справ, зокрема справ відкритих за заявою податкових органів. З метою структурування навчального матеріалу використовуються запропоновані Гіндою О.М. класифікації окремих видів проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а саме справ, які можуть розглядатися в порядку, визначеному ст. 283 КАС України: 1) справи, які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу; 2) справи, які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу та строків, які застосовуються в цьому провадженні (строки встановлені ст. 283 КАС України, строки встановлені іншими статтями КАС України та законами України).

Директор Полтавського юридичного
інституту, д. ю. н., професор,
старший науковий співробітник,
член-кореспондент Національної
академії правових наук України,
Заслужений діяч науки і техніки України



І.С. Криницький

14.12.23