

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

Правові горизонти



Legal horizons

ВИПУСК 18 (31)

Суми – 2019

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2019.i18.p85>

**СПІР ПРО ПРАВО В ТЕРМІНОВИХ АДМІНІСТРАТИВНИХ СПРАВАХ ЗА
ЗВЕРНЕННЯМ ОРГАНІВ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ**



Скочиляс-Павлів Ольга Василівна,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного та інформаційного права
Навчально-наукового інституту права, психології
та інноваційної освіти
Національного університету «Львівська політехніка»



Лесько Наталія Володимирівна,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного та інформаційного права
Навчально-наукового інституту права, психології
та інноваційної освіти
Національного університету «Львівська політехніка»

У статті розглядаються актуальні проблеми, пов'язані із порядком розгляду та вирішення термінових адміністративних справ за зверненням органів доходів і зборів. Проаналізовано особливості зазначеної категорії справ, які проявляються у: терміновості; суб'єктному складі; повідомленні учасників справи про дату, час та місце розгляду справи; поданні заяв по суті справи; обчисленні процесуальних строків; проголошенні та врученні судових рішень; апеляційному та касаційному оскарженні судових рішень; судовому зборі. Зазначається, що заявами по суті справи є позовна заява, відзив на позовну заяву, відповідь на відзив, заперечення, пояснення третьої особи щодо позову або відзиву. Формою ж звернення податкових органів до адміністративного суду є заява. Очевидно, тому у цій категорії справ часто виникають непорозуміння стосовно сплати судового збору, про що свідчить велика кількість ухвал про залишення без руху заяви органів доходів і зборів, з підстави неподання до суду документу про сплату судового збору. Центральне місце у статті посідає розгляд питання щодо розуміння спору про право як однієї з підстав для відмови у відкритті провадження за заявою органів доходів і зборів. Єдиною формою адміністративного судочинства є позовне провадження. Як відомо, позовне провадження передбачає наявність конфлікту між сторонами. Взаємні права та обов'язки сторін доводити свої вимоги і заперечення складають зміст спору про право. Однак, особливості спорів за зверненням органів доходів і зборів, в порядку ст. 283 КАС України, обумовлені тим, що в них відсутній спір про право. Зазначається, що законодавчого визначення поняття «спір про право» не існує, що значно ускладнює розгляд та вирішення цієї категорії справ. Тракткування цього поняття існує лише у судовій практиці, зокрема у Постановах Верховного Суду, але і вони є суперечливими. Саме тому, вважаємо, є необхідним доповнити ст. 283 КАС України приміткою з визначенням поняття «спір про право», під яким слід розуміти вимогу платника податків до податкового органу, незалежно від предмета вимоги, яка може бути пред'явлена на розгляд в адміністративному або судовому порядку.

Ключові слова: спір про право, адміністративне судочинство, адміністративна справа, органи доходів і зборів, заява.

Skochylias-Pavliv O.V, Lesko N.V. The dispute about law in urgent administrative cases at the appeal of the bodies of revenue and fees. The article deals with current issues related to the procedure of consideration and resolution of urgent administrative cases at the appeal of the bodies of revenue and fees. The peculiarities of the specified category of cases which are manifested in the urgency; subject composition; notification of the participants of the case on the date, time and place of the case; filing of the claim; calculation of procedural terms; announcement and service of court decisions; appeal and cassation appeal; the court fee are analyzed. It is noted that the statements of the case are a statement of claim, reaction a statement of claim, a response to a reaction, a protest, a third party's explanation of the statement claim or reaction a statement of claim. The form of the appeal of tax authorities to the administrative court is a claim. Obviously that is why in these categories of cases there are often misunderstandings regarding the payment of court fees as evidenced by the large number of decisions on leaving without motion the claim of bodies of revenue and fees on the ground of failure to submit to court a document on payment of court fees. Central to the article is the consideration of the issue of understanding of the dispute about law as one of the grounds for refusing to open proceedings at the appeal of the bodies of revenue and fees. The only form of administrative proceedings is the consideration of the case on the statement of claim. As is well known, a lawsuit involves conflict between the parties. The mutual rights and obligations of the parties to prove their claims and objections constitute the substance of the dispute. However, the peculiarities of disputes at the request of the bodies of revenue and fees due to the fact that they don't have a dispute about law. It is noted that there is no legal definition of the term «dispute about law», which significantly complicates the consideration and resolution of this category of cases. The interpretation of this concept exists only in judicial practice, in particular in resolutions of Supreme Court but they are also contradictory. That's why we consider it necessary to supplement article 283 Code of Administrative Proceedings of Ukraine a note defining the concept of «dispute about law», which should be understood as a claim of the taxpayer to the tax authority regardless of the subject of the claim which may be submitted to administrative or judicial procedure.

Keywords: dispute about law, administrative proceedings, administrative case, revenue and fees, claim.

Постановка проблеми. Адміністративне судочинство визначає рівень демократії в країні, адже дозволяє громадянам захищати свої права від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Для такого захисту в Україні створені та успішно діють адміністративні суди, які й розглядають справи за позовами фізичних чи юридичних осіб до органів державної влади. Проте, в адміністративному судочинстві існують виняткові категорії справ, які мають певні особливості стосовно їх розгляду і вирішення, коли позивачами виступають суб'єкти владних повноважень, а відповідачами – фізичні чи юридичні особи. До такої категорії справ відносяться справи за зверненням органів доходів і зборів, порядок вирішення яких регулює ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наявні юридичні публікації здебільшого зосереджують увагу на усьому масиві судових справ у сфері публічно-правових податкових спорів, тобто не залежно від суб'єкта звернення. Окремі аспекти вказаної проблематики розглядали В. Буряк, С.Г. Зицик, В.М. Кравчук, П. В. Мельник, І.А.

Малярчук, К.В. Міняєва, Н. І. Рубан, А.С. Сліс, О. С. Степашко, В.Л. Форсюк та інші.

Формування цілей статті. Спори, у податкових правовідносинах в адміністративному судочинстві, можуть виникати у різних випадках залежно від суб'єкта звернення – платника податків або контролюючого органу. Одними із найпоширеніших спорів є термінові адміністративні справи за позовами органів доходів і зборів. Особливості вказаної категорії справ зумовлюють і ряд проблемних питань, які виникають під час судового розгляду заяв органів доходів і зборів. Саме тому метою статті є пошук шляхів удосконалення вирішення спорів, що виникають у сфері податкових правовідносин за зверненням органів доходів і зборів і, зокрема, тлумачення спору про право як однієї з підстав для відмови у відкритті провадження за заявою вказаних органів.

Виклад основного матеріалу. Проведення у справах за зверненням органів доходів і зборів, при здійсненні ними визначених законом повноважень, здійснюється на підставі заяви таких органів щодо: зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження

обгрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі; 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; стягнення коштів за податковим боргом; зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на орган доходів і зборів [1].

Особливості розгляду і вирішення термінових справ за зверненням органів доходів і зборів проявляються у: терміновості; суб'єктному складі; повідомленні учасників справи про дату, час та місце розгляду справи; поданні заяв по суті справи; обчисленні процесуальних строків; проголошенні та врученні судових рішень; апеляційному та касаційному оскарженні судових рішень; судовому зборі.

Справи за зверненням органів доходів і зборів віднесено законодавцем до термінових справ, зважаючи на строки подачі заяви та строк розгляду справи. Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАС України, заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Прийняти рішення по суті заявлених вимог суд зобов'язаний не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Отже, законодавцем встановлено дуже стислі строки, як для звернення органів доходів і зборів з поданням, так і для його розгляду судом.

Позивачами у категорії справ, що розглядається є органи доходів і зборів, а відповідачами – платники податків. Зразу ж звернемо увагу на використання термінології у ст. 283 КАС України, а саме назви органів, які можуть виступати позивачами. Законодавець використовує термін «органи доходів і зборів», яке станом на сьогоднішній день не є правовим.

Указом Президента України від 24 грудня 2012 року «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» було утворено Міністерство доходів і зборів України, шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України [2], звідки і походить назва органів доходів і зборів. 21 травня 2014 року відповідною Постановою Кабінету Міністрів України було утворено Державну фіскальну службу як центральний орган

виконавчої влади [3]. І врешті 6 березня 2019 року було утворено Державну податкову службу України та Державну митну службу України, реорганізувавши Державну фіскальну службу України, шляхом її поділу на дві служби [4]. Таким чином, станом на сьогодні правомірним є використання терміну «податкові органи». Податковий кодекс України використовує ж назву «контролюючі органи», під якими розуміє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи [5]. Проте, до системи органів, які іменуються як контролюючі, крім Державної податкової служби, відноситься Державна казначейська служба, Державна аудиторська служба, Державна санітарно-епідеміологічна служба, Державна служба з надзвичайних ситуацій, Державна служба з питань безпечності харчових продуктів та захисту споживачів, Державна екологічна інспекція, Державна служба гірничого нагляду та промислової безпеки України, Державна служба з питань праці та ряд інших.

З вищенаведеного випливає, що на практиці поняття «контролюючі органи» є ширшим за те, що міститься в Податковому кодексі України.

Відповідно до ст. 159 КАС України, заявами по суті справи є позовна заява, відзив на позовну заяву, відповідь на відзив, заперечення, пояснення третьої особи щодо позову або відзиву. Стаття 269 КАС України, яка встановлює особливості подання заяв по суті справ в окремих категоріях адміністративних справ, в тому числі у справах за зверненням органів доходів і зборів, передбачає, що такими заявами є лише позовна заява та відзив на позовну заяву (відзив). Проте ст. 283 КАС України формою звернення органів доходів і зборів до адміністративного суду називає заяву. Звичайно ці невеликі термінологічні розбіжності не впливають на процес розгляду і вирішення справ, проте їх все ж таки варто усунути.

Значно складнішою проблемою, яка пов'язана із використанням терміну «заява» у ст. 283 КАС України є непорозуміння стосовно сплати судового збору, про що свідчить велика кількість ухвал про залишення без руху заяви органів доходів і зборів з підстави неподання до суду документу про сплату судового збору. Часто позивачі, а саме органи доходів і зборів, при поданні заяви не сплачують

судового збору, аргументуючи свою позицію тим, що Закон України «Про судовий збір» не передбачає сплату судового збору за подання заяви, а також тим, що у ч. 2 ст. 283 КАС України не передбачено подання до заяви доказу про сплату судового збору. Проте такої позиції не розділяють суди. Наприклад, у Постанові № 75046244 від 02.07.2018 року Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду зазначається, що стаття 3 Закону України «Про судовий збір» встановлює об'єкти справляння судового збору. Відповідно до абз. 1 ч. 1 ст. 3 Закону України «Про судовий збір», судовий збір справляється за подання до суду позовної заяви та іншої заяви, передбаченої процесуальним законодавством. Звернення органів доходів та зборів до суду із заявою, передбачено ст. 283 КАС України, тобто зазначена заява передбачена процесуальним законодавством. Таким чином, заява органів доходів та зборів відноситься до об'єктів за які справляється судовий збір [6].

Крім цього, варто зазначити, що незважаючи на те, що у ч. 2 ст. 283 КАС України прямо не зазначено необхідності подання до суду доказу про сплату судового збору, в даному випадку необхідно керуватися нормами ч. 3 ст. 161 КАС України. 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 справі. І саме ч. 3 ст. 161 КАС України зобов'язує до позовної заяви додавати документ про сплату судового збору, у встановлених порядку і розмірі, або документи, які підтверджують підстави звільнення від сплати судового збору відповідно до закону. Це підтверджується судовою практикою. Наприклад, в ухвалі Запорізького окружного адміністративного суду від 31.05.2018 року, справа № 808/2012/18 вказується, що відповідно до ч. 2 ст. 283 КАС України встановлено перелік особливих вимог, що пред'являються до заяв органів доходів і зборів. Водночас, у частині, що не врегульована статтею 283 КАС України, вимоги до таких заяв визначаються загальними нормами, зокрема, статтями 160, 161 КАС України [7].

Ще більш проблемним питанням практики розгляду спорів за заявами органів доходів і зборів в адміністративному судочинстві є поняття спору про право як однієї з підстав для відмови у відкритті провадження за заявою органів доходів і

зборів. Спробуємо з'ясувати в чому полягають ці труднощі.

Відповідно до ст. 12 КАС України, єдиною формою адміністративного судочинства є позовне провадження, яке поділяється на загальне та спрощене. Як відомо, позовне провадження передбачає наявність конфлікту між сторонами. Взаємні права та обов'язки сторін доводити свої вимоги і заперечення складають зміст спору про право. Проте, особливості спорів за зверненням органів доходів і зборів в порядку ст. 283 КАС України, обумовлені тим, що в них відсутній спір про право. Вірно підкреслює В.Л. Форсюк, що відсутність спору про право виступає ключовим елементом, що ідентифікує унікальну парадигму «провадження за зверненням органів доходів і зборів» у порівнянні з іншими терміновими адміністративними справами, надаючи цьому провадженню ознаки попереднього судового контролю над податковими органами з приводу законності застосування останніми певних заходів адміністративного примусу щодо платників податків. У межах решти термінових справ адміністративними судами фактично реалізується наступний судовий контроль [8, с. 106]. Власне тому ключовим питанням спорів, що розглядаються є розуміння поняття «спір про право».

Слід зазначити, що законодавчого визначення поняття «спір про право» не існує, що значно ускладнює розгляд та вирішення термінових спорів за зверненням органів доходів і зборів. Трактуювання цього поняття існує лише у судовій практиці, зокрема у Постановах Верховного Суду, але і вони є суперечливими.

У Постанові Верховного Суду від 28 серпня 2018 року у справі № 804/19780/14 висловлена позиція про те, що скарга на дії посадових осіб податкового органу щодо проведення перевірки в порядку досудового (адміністративного) оскарження не має розумітись як спір про право. Оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, не є спором про право. В даному випадку, Верховний Суд вказав на те, що під спором про право необхідно розуміти, зокрема, оскарження до суду рішення про застосування адміністративного арешту (пункт 94.11 статті 94 Податкового кодексу України), оскарження податкового повідомлення-рішення, яке покладено в основу податкового боргу, що обумовило звернення податкового органу з поданням у порядку особливого провадження тощо. Помилковою є позиція суду апеляційної інстанції відносно того, що скарга на

дії посадових осіб податкового органу щодо проведення перевірки в порядку досудового (адміністративного) оскарження має розумітись як спір про право. Оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, не є спором про право, а отже і підставою для закриття провадження [9].

А вже у Постанові Верховного Суду від 27 серпня 2018 року у справі № 821/1613/16 та Постанові Верховного Суду від 1 жовтня 2018 року у справі № 817/458/15, зазначається, що спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням контролюючого органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. У кожному конкретному випадку в залежності від змісту правовідносин суд повинен оцінити форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Така незгода має втілюватись у вчиненні учасником процесу об'єктивно необхідних дій для відновлення порушеного права. В процесі розгляду однієї з справ було встановлено, що відповідач оскаржив в судовому порядку наказ про проведення документальної позапланової виїзної перевірки. На думку Верховного Суду, це підтверджує існування спору про право з огляду на заперечення відповідачем законності проведення перевірки, не допуск до якої і зумовив звернення податкових органів до суду [10,11].

В Ухвалі Верховного Суду від 30 листопада 2018 року у справі № 826/2195/16 прямо вказується, що «суд касаційної інстанції вважає за необхідне відступити від висновку, викладеного в постанові від 28.08.2018 у справі № 804/19780/14, щодо відсутності спору про право у разі оскарження в досудовому порядку наказу про проведення перевірки та рішення про застосування адміністративного арешту майна». Так, платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення до якої призвело до застосування адміністративного арешту, або наявність підстав для прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна тощо. Відтак, оскарження наказу про проведення перевірки або рішення про застосування адміністративного арешту майна відображає незгоду платника з діями податкового органу, які слугували передумовою для внесення подання, та свідчить про наявність спірних аспектів, які потребують вирішення та не підтверджують беззаперечності застосування спеціальних заходів (адміністративного арешту майна). Враховуючи

викладене, суд приходять до висновку, що оскарження платником податків наказу контролюючого органу про проведення перевірки, рішення про застосування адміністративного арешту майна, безвідносно до обраного способу оскарження: в адміністративному або судовому порядку, є спором про право [12]. Слід підкреслити, що рішення у справі № 826/2195/16 ще немає, проте, якщо врахувати, що ця справа розглядається колегією суддів, які винесли вищезазначену Ухвалу, то рішення виглядає цілком очевидним.

На нашу думку, під спором про право у справах за зверненням органів доходів і зборів слід розуміти вимогу платника податків до податкового органу, незалежно від предмета вимоги, яка може бути пред'явлена на розгляд в адміністративному або судовому порядку. Мається на увазі, що предметом заперечень платника податків може бути, наприклад, як підстава для застосування адміністративного арешту майна платника податків, так і факт його застосування. Звичайно, останнє слово за законодавцем, та все ж вартує ст. 283 КАС України доповнити приміткою, у якій дати визначення поняття «спір про право».

Відповідно до п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Тобто, у разі встановлення судом обставин, які свідчать про наявність спору про право, суд лише на стадії відкриття провадження у справі може постановити ухвалу про відмову у відкритті провадження у справі за заявою органів доходів і зборів.

Проте трапляються випадки, коли спір про право виникає вже після відкриття провадження у справі, але до моменту вирішення справи судом, що не врегульовано ст. 283 КАС України. Вирішення цього питання міститься у згаданих вище Постановах Верховного Суду, відповідно до яких, у випадку виявлення наявності спору про право після відкриття провадження у справі за відповідним поданням, суд закриває провадження у справі на підставі пункту 1 частини 1 статті 157 КАС України (в редакції, чинній на час розгляду справи судами попередніх інстанцій), тобто якщо справу не належить розглядати за правилами адміністративного судочинства [9].

Висновки. Порядок вирішення термінових адміністративних справ за зверненням органів доходів і зборів врегульований ст. 283 КАС України. Проте аналіз судової практики свідчить про численні труднощі, які виникають при розгляді цієї категорії справ, що потребують вирішення шляхом внесення змін в КАС України.

Література:

1. Кодекс адміністративного судочинства від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
2. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24.12. 2012 року. № 726/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.
3. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014>.
4. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 року № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
6. Постанова № 75046244 від 02.07.2018 року Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75046244>.
7. Ухвала Запорізького окружного адміністративного суду від 31.05.2018 року, справа № 808/2012/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74404859>.
8. Форсюк В.Л. Дискреція контролюючого органу під час обрання форми звернення до суду: проблеми теорії та практики. Адміністративне право і процес. 2018. № 2 (21). С. 98-113.
9. Постанова Верховного Суду від 28.08.2018 року у справі № 804/19780/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76139166>.
10. Постанова Верховного Суду від 27.08.2018 року у справі № 821/1613/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76113762>.
11. Постанова Верховного Суду від 01.10.2018 року у справі № 817/458/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76883844>.
12. Ухвала Верховного Суду від 30.11.2018 року у справі № 826/2195/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78359597>.