

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

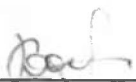
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**на тему: ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ
ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ
СУДОЧИНСТВІ**

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня, II курсу, групи ПМУ-23-1
спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування»
освітньо-професійна програма «Публічне управління фінансовою діяльністю держави та
органів місцевого самоврядування»

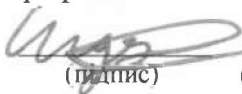

(підпис)

Касіч Вадим Вікторович
(прізвище, ім'я, по батькові)

Науковий керівник

Чайка Вікторія Вікторівна, д.ю.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

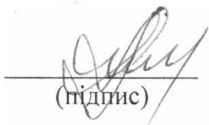
Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Сидоренко Олексій Миколайович, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фінансового та податкового права
Протокол від «09» січня 2025 р. №8

Завідувач кафедри


(підпис)

Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 18 24.01.2015. [підпис]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 04.01.2015.
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту добре 13.02.2015. [підпис]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [підпис]
(підпис)

О.Г. Михайлова
(ініціали, прізвище)

Члени комісії: [підпис]
(підпис)

М.В. Глух
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

О.А. Долгий
(ініціали, прізвище)

[підпис]
(підпис)

А.В. Гарбінська-Руденко
(ініціали, прізвище)

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		1. Бегун 2. Бегун 3. Довго 4. Бегун 5. Бегун
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 25	20		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 10	5		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	40		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
40	C	добре	13.02.2017	1. Бегун 2. Бегун 3. Довго 4. Бегун 5. Бегун

АНОТАЦІЯ

Провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві

Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу адміністративно-процесуального, податкового та митного законодавства, практики їх застосування, напрацювань правової науки у цих галузях здійснити комплексне наукове дослідження проваджень, відкритих за заявою податкових та митних органів, а також проаналізувати законодавство, яке регулює особливості проваджень, відкритих за заявою податкових та митних органів.

Відповідно до поставленої мети кваліфікаційної роботи були визначені основні завдання:

- дослідити правову природу провадження, яке відкривається за заявою податкових та митних органів;
- розглянути співвідношення письмових документів, які є підставами відкриття позовного провадження та провадження, відкритого за заявою податкових та митних органів;
- охарактеризувати правовий статус податкових та митних органів як суб'єктів провадження, відкритого в порядку визначеному ст. 283 КАС України;
- з'ясувати і розкрити зміст умов та передумов відкриття провадження за заявою податкових та митних органів;
- узагальнити іноземний досвід розгляду податкових та митних справ адміністративними судами.

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

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

Одержані результати можуть слугувати підґрунтям для розробки рекомендацій щодо вдосконалення законодавства у сфері відкриття провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві.

Кваліфікаційна робота містить 68 сторінок, список використаних джерел складається з 62 найменувань.

Ключові слова: провадження, адміністративне судочинство, податкові органи, митні органи.

Рік виконання кваліфікаційної роботи 2025 р.

Рік захисту роботи 2025 р.

SUMMARY

The purpose of the qualification work is to conduct a comprehensive scientific study of proceedings initiated at the request of tax and customs authorities, based on an analysis of administrative procedural, tax and customs legislation, the practice of their application, and the achievements of legal science in these areas, as well as to analyze the legislation regulating the features of proceedings initiated at the request of tax and customs authorities.

In accordance with the set goal of the qualification work, the main tasks were determined:

- to investigate the legal nature of proceedings initiated at the request of tax and customs authorities;
- to consider the ratio of written documents that are the grounds for initiating claim proceedings and proceedings initiated at the request of tax and customs authorities;
- to characterize the legal status of tax and customs authorities as subjects of proceedings initiated in accordance with the procedure specified in Article 283 of the Code of Administrative Offenses of Ukraine;
- to clarify and reveal the content of the conditions and prerequisites for initiating proceedings at the request of tax and customs authorities;
- to summarize foreign experience in considering tax and customs cases by administrative courts.

The object of the study is public relations that arise in connection with the appeal of tax and customs authorities to the administrative court. The subject of the study is the proceedings on the appeal of tax and customs authorities in administrative proceedings.

The results obtained can serve as a basis for developing recommendations for improving legislation in the field of initiating proceedings in cases upon request from tax and customs authorities in administrative proceedings.

Keywords: proceedings, administrative proceedings, tax authorities, customs authorities.

The qualification work consists of 68 pages and a list of references of 62 titles.

The year of completion of the qualification work is 2025.

Year of thesis defence: 2025.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ	
1.1 Адміністративно-процесуальний статус податкових та митних органів.....	11
1.2 Правова природа провадження відкритого за зверненням податкових та митних органів в адміністративному процесі.....	22
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕНЬ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ	
2.1. Види та форми проваджень за зверненням податкових та митних органів.....	34
2.2 Умови відкриття провадження та підстави звернення податкових та митних органів до адміністративного суду із заявою.....	39
РОЗДІЛ 3. ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ.....	54
ВИСНОВКИ.....	62
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	65

ВСТУП

Актуальність теми. Проблемам розгляду публічно-правових спорів в адміністративному судочинстві приділяється значна увага. Незважаючи на багатоманітність наукових джерел, в яких досліджувались особливості судового розгляду окремих категорій адміністративних справ, існує нагальна потреба у більш глибокому вивченні провадження у справах з податкових та митних спорів в адміністративному судочинстві України.

Держава, в особі податкових та митних органів, прагне максимального дотримання платниками податків та мита податкового та митного законодавства та, як наслідок, максимального отримання сум податків та мита у бюджет. Однак, враховуючи те, що платники доволі часто використовують засоби, які за своєю суттю є ухиленням від сплати, а це повинно спричиняти певні негативні наслідки для таких платників, зокрема держава в особі податкових та митних органів повинна мати ефективний інструментарій реагування на їх неправомірні дії. Одним із таких інструментів є подання заяви до адміністративного суду в порядку визначеному ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) або із позовною заявою до адміністративного суду.

Як свідчить судова практика розгляду справ, відкритих за заявою податкових та митних органів та аналіз наукової літератури в цій галузі, правове регулювання такого провадження, зокрема КАС України, Податковим кодексом України (далі – ПК України) та Митним кодексом України (далі – МК України) має ряд недоліків, які суттєво впливають на ефективність його застосування.

Актуальність теми також обумовлена необхідністю подальшого удосконалення нормотворчої діяльності органів державного управління. Додатковий аспект, який свідчить про актуальність теми кваліфікаційної роботи, це відсутність комплексних досліджень, які враховують сучасні тенденції судової практики та чинні норми права, які регулюють

провадження за заявою податкових та митних органів в адміністративному судочинстві України.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі.

Провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві розглядались в роботах представників юридичної науки різних історичних періодів у галузі управління, адміністративного та конституційного права, адміністративно-процесуального, митного та податкового права серед яких слід відзначити праці 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.М. Гінди, О. О. Дмитрик, О. Б. Заверухи, В. В. Кириченко, Р. М. Кихтюка, Д. А. Кобильнік, А. Т. Козмюка, Т. О. Коломєць, В. М. Кравчука, М. П. Кучерявенка, Д. В. Лученка, Р. С. Мельника, О. М. Нечитайла, Ю. В. Оніщика, та ін.

Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць, опублікованих останніми роками, необхідність вирішення проблем провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві зумовлюють актуальність та важливість наукового пошуку із зазначеного питання.

Мета і завдання кваліфікаційної роботи. Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу адміністративно-процесуального, податкового та митного законодавства, практики їх застосування, напрацювань правової науки у цих галузях здійснити комплексне наукове дослідження проваджень, відкритих за заявою податкових та митних органів, а також проаналізувати законодавство, яке регулює особливості проваджень, відкритих за заявою податкових органів.

Відповідно до поставленої мети кваліфікаційної роботи були визначені основні завдання:

– дослідити правову природу провадження, яке відкривається за заявою податкових та митних органів;

- розглянути співвідношення письмових документів, які є підставами відкриття позовного провадження та провадження, відкритого за заявою податкових та митних органів;
- охарактеризувати правовий статус податкових та митних органів як суб'єктів провадження, відкритого в порядку визначеному ст. 283 КАС України;
- з'ясувати і розкрити зміст умов та передумов відкриття провадження за заявою податкових та митних органів;
- дослідити види розгляду адміністративних справ за зверненням податкових та митних органів;
- узагальнити іноземний досвід розгляду податкових та митних справ адміністративними судами;
- виявити проблеми правового регулювання провадження, відкритого за заявою податкових та митних органів, та запропонувати шляхи їх вирішення.

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

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

Методи дослідження. Відповідно до обраної мети та для вирішення поставлених перед нами завдань у роботі було використано як загальнонаукові, так і спеціально-юридичні методи. Серед загальнонаукових застосовано наступні методи: аналізу, узагальнення, індукції, дедукції. З-поміж спеціальних методів використано формально-логічний, порівняльно-правовий, логіко-юридичний та ін.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого дослідження питань удосконалення питань щодо провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві;

– у навчальному процесі – під час проведення лекційних, семінарських занять з курсів «Державне управління», «Податкове право», «Митне право».

Структура кваліфікаційної роботи зумовлена метою і завданнями дослідження. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи – 65 сторінок, список використаних джерел – 62 найменування).

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

1.1 Адміністративно-процесуальний статус податкових та митних органів

Досліджуючи характеристику правового статусу податкових та митних органів, як суб'єктів провадження відкритого за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, перш за все 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 організацій [6]. 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'язків [48].

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 стратифікації [40].

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 особи [62].

Погоджуємось із зазначеним висновком та вважаємо, що у визначення

достатньо влучно розкрито сутнісні характеристики поняття «статус».

В юридичній літературі існує достатня кількість думок щодо розуміння поняття правового статусу. Розглянемо деякі з них, які на нашу думку мають фундаментальний характер та в повній мірі розкривають сутність цього правового явища.

На думку А. В. Панчишина, 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 правами [38].

М. В. Кравчук пропонує таке визначати правовий статус як «сукупність чи систему 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 формах [21].

Враховуючи наведені вище визначення, можемо дійти висновку, що категорія правового статусу визначає місце відповідного суб'єкта у структурі суспільних відносин, дає змогу визначити його права та обов'язки, характер взаємовідносин між різними суб'єктами суспільних відносин.

Основними характеристиками правового статусу є:

- 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;

- має універсальний характер, оскільки розповсюджується на всіх суб'єктів;

- виступає як юридична міра соціальної свободи суб'єкта права;
- встановлюється спеціально уповноваженими органами держави, його зміст змінюється за волею законодавця, а не окремих суб'єктів права, на яких він поширюється;
- відображається у правових нормах і принципах, формально закріплених у приписах, нормативно-правових актах, нормативно-правових договорах та інших джерелах (формах) права;
- має визначену структуру, ядро якої складають суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, що є однаковими для всіх його носіїв одного виду;
- встановлює межі, за якими не повинна виходити діяльність і поведінка людини в суспільстві [43].

Варто зазначити, 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 права [2]. Зауважимо, що наведене вище розуміння правового статусу в адміністративному праві не дозволяє здійснити поділ правового статусу у матеріальних та процесуальних правовідносинах.

На думку А. В. Шалагінової, 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 осіб [7].

Правовий статус суб'єктів у матеріальних і процесуальних правовідносинах дійсно відрізняється, проте вказані статуси не є окремими, ізольованими правовими явищами, а навпаки перебувають у тісному

взаємозв'язку між собою. Він існує і між матеріальним та процесуальним правовим статусом та особливо чітко простежуються щодо суб'єктів владних повноважень.

Адміністративно-правовий статус суб'єктів владних повноважень розкривається і через їх права та обов'язки, а з урахуванням того, що відносно них діє спеціально-правовий принцип («дозволено лише те, що передбачено законом»), можливість суб'єктів владних повноважень брати участь в адміністративно-процесуальних правовідносинах прямо залежить від закріплених у матеріальному законі повноважень, прав та обов'язків. Підтвердженням тому є положення ч. 4 ст. 5 та п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України.

Верховний Суд у правових висновках неодноразово зазначав, що можливість суб'єкта владних повноважень звертатися до суду адміністративної юрисдикції повинна бути пов'язана з виконанням ним управлінських функцій у межах наданих повноважень. Це стає можливим лише за умови, що право на таке звернення прямо передбачене законом (постанови Великої Палати Верховного Суду від 15 березня 2018 року у справі № 800/414/17 від 05.03.2020 у справі № 9901/511/19).

Досліджуючи правовий статус органів публічної влади в адміністративному судочинстві, як учасника податкового спору, О. М. Бондаренко відзначив, що у структурному аспекті правовий статус є складним явищем, 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 складовими є предмет відання, завдання та функції. В той же час, чимало науковців погоджуються з твердженням, що основу правового статусу будь-якого суб'єкта, незалежно від його місця у правових відносинах чи галузі права, складають його права та обов'язки, а також юридична відповідальність, що виступає своєрідним проявом обов'язку. Це також застосовно до правового статусу сторін у податковому та митному спорі, де основними елементами є їх права та обов'язки [4].

Д. М. Цвіра, при дослідженні особливостей 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. На думку науковиці, 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 процесуальні дії для захисту своїх прав і законних інтересів. Хоча, у певних випадках, розашування положень, які закріплюють зазначені права та обов'язки виглядає хаотично та не систематизовано. За порушення норм адміністративно-процесуального права до сторін адміністративного процесу у будь-якому випадку застосовується юридична відповідальність, яка є складовим елементом процесуального статусу, та переважно спрямована на попередження та припинення діянь, що можуть порушити порядок під час розгляду адміністративної справи. [55].

Щодо елементів адміністративного процесуального статусу слід виокремити позицію О. В. Бачуна, який визначає елементами процесуального статусу сторін адміністративну процесуальну правосуб'єктність, законний інтерес, процесуальні права та процесуальні обов'язки [3]. Підтримуючи позицію науковця, вважаємо, що правовий статус податкових та митних органів, як заявників (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 процесу [3].

У науковій літературі правовий статус податкових та митних органів, як суб'єктів адміністративного процесу, в основному розглядаються як сторони податкового спору або сторони позовного провадження. З огляду на законодавчі формулювання, які містяться в КАС України, можна дійти висновку, що правовий статус суб'єкта владних повноважень у позовному провадженні та провадженні відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України є тотожними, враховуючи, що ст. 283 КАС України міститься в главі 2 розділу процесуального закону, який встановлює особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ. Більше того, правовий статус податкових та митних органів, як сторін податкових та митних спорів чи позовних проваджень багато в чому збігається з правовим статусом учасників непозовних проваджень, хоча й мають певні відмінності, які потребують додаткового розгляду.

Першим елементом правового статусу податкових та митних органів, як заявників 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 дає їм можливість набувати та реалізовувати статус сторін, третіх осіб та осіб, яким, відповідно до чинного законодавства надано право захищати у суді права, свободи та інтереси інших осіб [41]. 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 компетенцію [4]. Органи публічної влади, їх посадові і службові особи, підприємства, установи, організації мають одночасно адміністративну процесуальну правоздатність та адміністративну процесуальну дієздатність. Ознак суб'єктів адміністративних процесуальних правовідносин вони набувають тоді, коли їх діяльність легалізовано в установленому законом порядку, тобто коли здійснюють реєстрацію, за необхідності – отримують ліцензію чи

патент, сертифікат відповідності [9].

Зауважимо, що правосуб'єктність податкових та митних органів як заявників 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 податкових та митних органів, як суб'єктів звернення, відповідно до положень КАС України, виникають з моменту створення податкових та митних органів, а саме з моменту їх реєстрації як юридичних осіб. Обсяг правосуб'єктності податкових та митних органів визначається їх завданнями та повноваженнями, які чітко регламентовані чинним законодавством. Найбільше відмінностей у правовому статусі податкових та митних органів у позовному провадженні та провадженні, відкритому за заявою поданою в порядку визначеному КАС України, пов'язані із обсягом прав та обов'язків. Першою відмінністю є те, що в позовному провадженні податкові та митні органи можуть виступати у статусі як позивачів так і відповідачів, а у провадженні відкритому за заявою – лише як заявники. Враховуючи зазначене, видається можливим визначити права та обов'язки податкових та митних органів як заявників, та порівняти їх із правами та обов'язками податкових та митних органів, як позивачів.

У теорії адміністративно-процесуального права всі права, які закріплені в 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 [55].

Зазначені права є тотожними як у позовному, так і провадженні, відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, тому в цій частині правовий статус податкових та митних органів в обидвох цих провадженнях ідентичний. Проте, реалізуючи ці права у провадженні відкритому за заявою поданою в порядку ст. 283 КАС України, також існують окремі особливості, зокрема обмеження в частині строків їх реалізації.

Розглядаючи диспозитивні права, варто звернути увагу на можливість віднесення права на звернення податкового та митного органу із заявою до суду до числа диспозитивних, тобто до таких, реалізацію яких органи можуть здійснювати чи не здійснювати на власний розсуд. Можливості звернення податкового та митного органу до суду закріплені в ст. 20 ПК України, яка має назву «Права контролюючих органів».

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. Причини не використати це право можуть бути різні, від економічних до втрати довіри до судової системи та перспективи захистити свої права. Можливість вибору варіанту поведінки особи (фізичної чи юридичної) щодо подання позовної заяви до адміністративного суду є цілком виправданим, адже конкретна особа розпоряджається лише своїм індивідуальним інтересом. Податковий чи митний орган, звертаючись до суду представляє суспільний інтерес, тому, на нашу думку не повинен мати можливості відмовитися від подання до адміністративного суду позовної заяви чи заяви у порядку передбаченому в ст. 283 КАС України.

Справедливо буде відмітити, що податкові та митні органи все ж наділені певною диспозитивністю при виборі поведінки під час звернення до адміністративного суду. Йдеться про можливість, на власний розсуд обирати

спосіб звернення – із заявою чи позовною заявою у чітко визначених випадках (ч. 1 ст. 283 КАС України).

У реєстрі судових рішень можна зустріти достатню 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 чи митному 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 відповідача [7]. Інститут відмови від позову, може бути застосований до відмови від заяви, поданої в порядку визначеному ст. 283 КАС України. Цілком вірогідно, що на момент розгляду справи відкритої в порядку визначеному ст. 283 КАС України, навіть попри скорочені строки її розгляду, зникла потреба у судовому розгляді. В такому разі податковий чи митний орган має право відмовитись від поданої раніше заяви, що відповідає принципу процесуальної економії. Проте, така відмова повинна бути мотивованою.

Дослідивши наукові праці вітчизняних науковців можемо зробити висновок, що питання застосування інститутів примирення та медіації щодо провадження відкритого за заявою, яка подана в порядку ст. 283 КАС України, потребує більш детального вивчення. 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 [8].

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 переговорів [13]. Тобто, по суті медіація є процесом врегулювання реального або потенційного конфлікту. Особливість 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. На наше переконання, це унеможлиблює застосування інститутів примирення та медіації в провадженні відкритому за заявою, та яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України.

У науковій літературі відсутні окремі дослідження щодо обов'язків суб'єкта владних повноважень, як заявника в непозовному провадженні. На переконання І. В. Топора, обов'язок сторони в адміністративному процесі є встановленою законом мірою належної поведінки, яка спрямована на забезпечення реалізації принципів та досягнення мети адміністративного судочинства при розгляді й вирішенні конкретної справи адміністративної юрисдикції[48]. Проте, на нашу думку наведене вище визначення є цілком характерним і може застосовуватись і до визначення 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 може мати як матеріально-правовий, так і та процесуально-правовий характер. Матеріальна зацікавленість суб'єкта владних повноважень має виключно суспільно-державний характер і полягає у виконанні положень Конституції та інших нормативно-правових актів і зводиться до захисту публічних інтересів, які вони представляють в адміністративному суді. Процесуальна зацікавленість сторони в адміністративному судочинстві спрямована на ухвалення уповноваженим адміністративним судом такого рішення у справі, яке б забезпечувало здійснення матеріальної зацікавленості суб'єкта владних повноважень [4].

Черговим елементом адміністративно-процесуального статусу податкових та митних органів є відповідальність. Традиційно, її розглядають як обов'язок особи, яка скоїла правопорушення нести негативні наслідки. Так, за невиконання процесуальних обов'язків може наступати адміністративна відповідальність чи застосовуватися засоби процесуального примусу. Їх види є спільними для позовного та неპовзовного проваджень в адміністративному судочинстві.

На нашу думку, застосування таких видів процесуального примусу, як привід та штраф, з огляду на скорочені строки розгляду судових справ, а також пряму вказівку закону, що неприбуття учасників справи в засідання не перешкоджає розгляду справи, не підлягає застосуванню в неპовзовному провадженні.

Отже, правовий статус податкових та митних 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 та митного органу, як заявника в порядку визначеному ст. 283 КАС України та сторони

(позивача) в позовному провадженні не відрізняються. Адміністративно-процесуальна правоздатність і дієздатність податкового та митного органу, як суб'єкта звернення в порядку ст. 283 КАС України, виникають з моменту їх державної реєстрації як юридичної особи. Обсяг правосуб'єктності податкових та митних органів визначається їх завданнями та повноваженнями, які чітко регламентовані чинним законодавством. Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових та митних органів у непозовному та позовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи. Щодо змісту загальних та диспозитивних прав, відмінність правового статусу податкових та митних органів, між аналізованими нами видами проваджень існує в частині диспозитивних прав. Зокрема, податковий та митний орган, як заявник у порядку визначеному ст. 283 КАС України, може відмовитись від заяви, у разі, якщо підстава звернення до суду відпала. Інститути примирення та медіації не можуть бути застосовані у провадженні відкритому за заявою податкового та митного органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України, враховуючи, що вказані інститути передбачають наявність реального або потенційного спору, а непозовне провадження побудоване за принципом безспірності.

1.2 Правова природа провадження відкритого за зверненням податкових та митних органів в адміністративному процесі

Характер повноважень щодо звернення податкових та митних органів до суду із заявою та позовною заявою передбачене Податковим кодексом України, Митним кодексом України, Кодексом адміністративного судочинства, Положенням про Державну податкову службу України та законами, що регулюють окремі сфери суспільних відносин.

Порядок та форми, звернення, вимоги до заяв, порядок розгляду судових справ за заявами податкових та митних органів встановлені КАС України.

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.

Для визначення правової природи провадження в адміністративному процесі, відкритому за зверненням податкових та митних органів, необхідно дослідити ряд теоретико-правових категорій та конструкцій. Це дозволить нам з'ясувати 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 та підстави звернення, строки звернення до суду та строки розгляду заяв податкових органів.

Проблематику щодо особливостей звернення податкових та митних органів до суду ретельно досліджувала К.В. Мінаєва. Проаналізувавши норми КАС України (в редакції чинній до 15 грудня 2017 року), науковиця дійшла висновку, що існує дві форми звернення податкових органів до суду для захисту публічного інтересу: адміністративний позов та подання податкових органів [25]. Її висновок залишається актуальним і в сучасних умовах правового регулювання цієї сфери суспільних відносин. Чинна редакція КАС України визначає аналогічні форми звернення податкових та митних органів, проте, щодо другої є певні термінологічні та змістові відмінності. Зокрема, нині податковий чи митний орган звертається до адміністративного суду із заявою, а не з поданням.

Щодо звернення податкового та митного органу до суду з позовною заявою, можемо констатувати, що таке провадження є аналогічним будь-якому, що відкривається за зверненням суб'єкта владних повноважень із позовною заявою до адміністративного суду. Тому її не можна відносити до особливих видів адміністративних судових проваджень.

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

КАС України, варто розглянути питання доцільності існування такого окремого порядку звернення податкових та митних органів до суду. В 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. Попри те, що наведений аналіз був здійснений понад 10 років тому, він і сьогодні залишається актуальним.

Науковець здійснив вдалу спробу різностороннього дослідження цього правового явища. У контексті аргументів за існування аналізованого правового інституту зазначається, що включенням до КАС України ст. 183-3 (чинна ст. 283) законодавець мав намір підвищити ефективність певних процесуальних інститутів, а також вирішити проблему практики здійснення окремих повноважень податкових та митних органів. Тим самим вдалось визначити можливі випадки звернення податкових та митних 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 чи митним 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 майна [17].

В той же час, варто розглянути й аргументи 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). З цього приводу науковець зазначає, що форма податкових та митних 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. На думку автора, включенням згаданої статті у КАС України засвідчено створення у межах діяльності адміністративної юстиції України, у випадках звернення з визначених підстав податкових та митних органів з вимогами до приватних осіб, безспірного провадження. Цей факт є досить тривожним сигналом з точки зору збереження сутнісного значення адміністративного судочинства як правозахисного, а не правообмежувального механізму. Зазначається також, що зміст статті 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) [17].

Досліджуючи особливості безспірності стягнення податкового боргу, І. Я. Олендер не оминув питання доцільності існування спеціального судового порядку щодо розгляду таких справ. На думку науковця, позовний порядок стягнення податкового боргу не є ефективним інструментом, адже з урахуванням реальних строків розгляду справи, платник податків може ухилитися від сплати податків, а отже для оперативного вирішення справ цієї категорії необхідне спеціальне провадження.

Застосовучи наведений аналіз, можемо також зробити висновок, що до включення ст. 183-3 (чинна ст. 283) у КАС України, питання передбачені цією статтею вирішувались не в судовому порядку, а за рішенням керівника органу стягнення (податкового чи митного органу). Тому, передбачення для вказаних у ст. 283 КАС України категорій справ судового порядку розгляду є однозначно позитивним, оскільки для платника податків чи мита

створюються додаткові гарантії захисту та реалізації його прав.

Додатково, на користь зазначеної вище думки, свідчить позиція М.М. Бліхара, зокрема щодо того, що одним з основних гарантів дотримання і реалізації правових положень є судова влада, оскільки саме розв'язання правових конфліктів шляхом винесення рішення судом є універсальним засобом правового захисту прав і свобод як громадян, так і юридичних осіб.

Слушним є міркування стосовно певних недоліків у правовому регулюванні провадження, відкритого за заявою податкового чи митного органу, як і того, що провадження, передбачене ст. 283 КАС України, в такому вигляді, в якому воно є на сьогоднішній день, не в повній мірі вписується в загальну концепцію побудови адміністративного процесуального закону. Слід визнати, що частина податкових та митних спорів повинна розглядатись в скорочені строки та за значно спрощеною процедурою, оскільки, від своєчасності розгляду конкретних категорій податкових та митних справ може залежати задоволення суспільного інтересу, стягнення податків та мита, а також ефективна протидія ухиленню від їх сплати. Слід погодитися із О.Б. Заверухою, що інтереси платників податків повною мірою не відповідають публічному фінансовому інтересу держави та територіальних громад. Раціональним та обґрунтованим вважаємо твердження про однаковий вектор спрямування законних інтересів платників та наданих ним законодавцем прав у сфері оподаткування [10].

Наступним розглянемо питання правової природи 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. [8] 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). [17] 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, науковець зауважує, що ця стаття визначає особливості звернення та провадження в окремих категоріях справ за зверненнями податкових та митних органів, які, зі змісту розділу, в якому вона розміщена, мають характер термінових адміністративних справ («особливе (спеціальне)» позовне провадження) [16].

Є. А. Палій вважає, що аналізоване провадження є специфічним і відрізняється від позовного [37]. Вчена описує особливості провадження за заявою контролюючих органів та його відмінність від позовного, зокрема щодо термінологічного позначення учасників провадження, термінів розгляду, вимог до заяви податкових та митних органів, вимог щодо оформлення рішення суду. На її думку, 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 категорією публічно-правового спору, що розглядається у скорочені процесуальні строки. [37].

На думку І. А. Малярчук, провадження у справах за заявою податкових органів та митних органів, поданою на підставі ст. 283 КАС України, є

окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Для реалізації податковим чи митним органом деяких своїх повноважень встановлено окремий вид судового провадження та особливості провадження в окремих податкових та митних спорах [18].

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" [8].

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 органу державної податкової служби, які впливають або можуть вплинути на права та інтереси осіб (насамперед, платників податків) у публічних правовідносинах [8].

Підсумовуючи наведені вище думки вітчизняних вчених щодо правової природи провадження, відкритого на підставі заяви податкового та митного органу, у порядку визначеному ст. 283 КАС України, можемо дійти

висновку, що науковці у своїй більшості відносять аналізоване провадження до окремого виду судових проваджень, відмінного від позовного. Вони досліджували провадження, відкрите за заявою податкових та митних органів, у порядку ст. 283 КАС України, у межах інших предметів наукового дослідження, та обмежувались простою констатацією того, що вказане воно є спеціальним видом провадження, або ж, що воно схоже з наказним чи окремим провадженням у цивільному процесі. Тоді як науковці, які обґрунтовували відмінну правову природу провадження, відкритого за заявою податкового та митного органу та позовного провадження, наводили лише окремі відмінності правового регулювання цих проваджень.

З метою розкриття змісту правового регулювання провадження, відкритого за заявою податкових та митних органів, а також розгляду співвідношення виокремлених особливостей із доктринальним розумінням виду судового провадження, вважаємо за необхідне визначити правову природу письмового документа, який податковий чи митний орган подає до суду.

У тексті ст. 283 КАС України зазначається, що провадження за зверненнями контролюючих органів при реалізації ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів. Вимоги, які ставляться до вказаної вище заяви податкових чи митних органів, визначені в ч. 2 ст. 283 КАС України, в якій передбачено, що в заяві податкових та митних органів повинно зазначатись найменування сторін, реквізити заявника, найменування та реквізити іншої сторони, 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 чи митним органом у порядку визначеному ст. 283 КАС України, має правову природу відмінну від позовної заяви. Такого висновку можна дійти, зважаючи на те, що 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 чи митного 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 та митного органу вживається термін заявник, а не позивач, а щодо позначення іншого учасника провадження вживається термін сторона, а не відповідач. Такого висновку можна дійти, проаналізувавши лише ст. 283 КАС України. Однак, варто зауважити, що аналізована стаття розміщена в главі 11 розділу II КАС України, в назві якої вжито словосполучення «особливості позовного провадження».

Крім того, ст. ст. 268 - 272 КАС України визначають окремі процесуальні правила розгляду справ, зокрема і справ за заявою податкових та митних органів, тому при визначенні правової природи заяви, що подається в порядку ст. 283 КАС України, необхідно враховувати положення зазначених вище статей.

Ч. 1 ст. 269 КАС України закріплено, що в справах, визначених статтями 273-277, 280-283, 285-289 КАС України, зверненням по суті справи є позовна заява та відзив на позовну заяву (відзив). Враховуючи наведене положення ст. 269 КАС України, можемо констатувати наявність певної колізії щодо правової природи заяви податкового та митного органу, яка подається в порядку ст. 283 КАС України.

На нашу думку, визначати різницю між природою правових явищ лише на тій підставі, що вони позначаються різними термінами не зовсім коректно. Також, не слушним є ототожнення правових явищ, виходячи лише із співпадіння їх окремих ознак та співзвучності термінів позначення. У КАС України відсутня норма, 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 та митних органів, також не містять чітких вказівок на особливості форми та порядку звернення до суду податкових та митних органів із підстав визначених у ч.1 ст. 283 КАС України.

Можемо дійти висновку, що у випадку оформлення звернення податкового та митного 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. Очевидно, що за зовнішніми ознаками, ці документи різняться, проте інколи свідомо чи у зв'язку з допущенням техніко-юридичних помилок, законодавець, для позначення одного і того ж правового явища використовує різну термінологію. 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). В свою чергу, адміністративний позов, у контексті внутрішніх (сутнісних, змістовних) ознак, а відтак і позовна заява, є певною вимогою позивача до відповідача щодо вирішення спору про право.

Заява податкового та митного 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 та митного 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 та митний 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 [8].

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 оскарження [20]. 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 та митного 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.

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 регулювання [8].

На думку Ю. В. Оніщика, адміністративний процес і адміністративне провадження співвідносяться як загальне і особливе, провадження як частина процесу, а процес як сукупність проваджень [37].

У науковій літературі сформувалась усталена позиція щодо віднесення провадження відкритого за заявою податкового та митного органу до особливого (непозовного) провадження. Ми підтримуємо цю думку, 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 [8].

РОЗДІЛ 2.

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВАДЖЕНЬ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ

2.1. Види та форми проваджень за зверненням податкових та митних органів

Судові справи за заявою податкових та митних органів, як і будь-які інші справи проходять ряд загальнообов'язкових процесуальних етапів. КАС України не закріплює чітких правил провадження за якими відбувається судовий розгляд справ, передбачених ст. 283 КАС України, проте містить декілька відмінних видів та форм проваджень, згідно з якими відбувається розгляд адміністративних справ, а саме: загальне позовне провадження, спрощене позовне провадження та письмове провадження.

Справи, які визначені в главі 11 розділу II КАС України, в тому числі і ті, які визначені ст. 283 КАС України, можуть бути розглянуті лише із субсидіарним застосуванням правил позовного (загального чи спрощеного) чи за правилами письмового провадження.

Позовне та непозовне провадження можемо віднести до видів адміністративного судочинства. У свою чергу кожен із них може відбуватись в декількох формах.

Так, позовний вид провадження має наступні форми: загальне позовне провадження, спрощене позовне провадження з викликом сторін та спрощене позовне провадження без виклику (письмове провадження). До слова, КАС України в ст. 12 не виділяє письмове провадження в окрему форму позовного провадження і якщо проаналізувати норми, 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 [8].

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 стадій [8] 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.

Варто зазначити, що судовий розгляд адміністративних справ відкритих за заявою податкових та митних 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, відкритих за заявою податкових та митних органів у порядку ст. 283 КАС України, можна дослідити, розглянувши структуру судового провадження.

До стадій адміністративного судочинства відносять процесуальні етапи і процесуальні дії. Процесуальні етапи – це сукупність послідовних процесуальних дій, спрямованих на вирішення локального завдання в межах загальної мети, що спрямовані на розв'язання індивідуально-конкретної справи. Кожен етап знаходить своє відображення в окремому процесуальному оформленні. Процесуальні дії, в свою чергу виступають первинними складовими стадій адміністративного судочинства.

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 [8].

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 та митних органів певних процесуальних етапів та дій. Тому, питанням дослідження видів адміністративного судочинства, який може бути застосований під час розгляду судових справ відкритих за заявою податкового та митного органу в порядку ст. 283 КАС України, набуває актуальності.

Так, Р. В. Миронюк, зазначає, що провадження з розгляду та вирішення спорів у справах за зверненням податкових та митних органів здійснюється в порядку загального провадження, тобто проходить усі стадії судового адміністративного процесу. Необхідність здійснення загального провадження по даній категорії справ зумовлено і змістом і ч. 7 ст. 283 КАС України. На думку науковиці, розгляд статті 12 КАС України дає можливість припустити, що дана категорія справ може розглядатись у спрощеному порядку. Проте, на нашу думку, це твердження є доволі суперечливим, адже виклик сторін цілком може відбуватися і в спрощеному провадженні, а отже положення ч. 7 ст. 283 КАС України, однозначно не підтверджують тези щодо необхідності проведення загального провадження.

Розглядаючи судову практику щодо видів провадження, яке відкривається за заявою податкового та митного органу, поданою в порядку ст. 283 КАС України, ми дійшли висновку, що процесуальним документом, який розпочинає провадження у цій категорії справ є ухвала. Враховуючи, що особливі вимоги до її змісту відсутні, необхідно застосовувати загальні, які закріплені в п. 9 ст. 171 КАС України. Проте закон визначає, за якими правилами має бути розглянута справа (загальна чи спрощена форма).

Повертаючись до питання видів адміністративного судочинства під час розгляду податкових та митних спорів передбачених ст. 283 КАС України, на нашу думку, в ухвалі про відкриття провадження по справі, суд повинен зазначати вид адміністративного судочинства. Здійснивши аналіз певної кількості ухвал судів першої інстанції про відкриття провадження за заявами

податкових та митних органів ми дійшли висновку, що вони найчастіше не зазначають якій вид судочинства здійснюється, використовуючи формулювання "в порядку визначеному ст. 283 КАС" України, або вказують, що розгляд справи по суті призначено на відповідну дату.

Що стосується апеляційного розгляду судових справ, у тому числі і справ, відкритих за заявою податкових та митних органів у порядку ст. 283 КАС України, варто зазначити, що процесуальне законодавство 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 [8].

Висловлюючи власну позицію про форму адміністративного судочинства у справах, відкритих за заявою податкових та митних 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. Вважаємо за доцільне звернути увагу на відмінності між загальним та спрощеним провадженням з прив'язкою до особливостей розгляду термінових справ, визначених главою 11 розділу II КАС України.

Здійснення провадження у справах відкритих за заявою податкових та митних органів регламентується ст. 283 КАС України та правовими нормами, у яких визначається порядок розгляду загального чи спрощеного позовного проваджень, за умови, що вони не суперечать ст. 283 КАС України.

Основна відмінність полягає у строках судового розгляду. У спрощеному позовному провадженні термін вирішення справи складає 60

днів з моменту відкриття провадження, а у загальному провадженні цей строк становить 90 днів. Другою відмінністю є те, що адміністративна справа в загальному провадженні проходить більше етапів, ніж в спрощеному порядку. Зокрема, у спрощеному провадженні справи відсутні підготовче засідання та судові дебати. Також, варто зазначити, що існують відмінності у строках вчинення певних процесуальних дій, зокрема, подання відзиву (його відповідач має подати до суду протягом 15 днів від 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, більшість цих 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. [8].

Ідея існування особливих правил розгляду судових справ відкритих за заявою податкових та митних органів у порядку ст. 283 КАС України, полягає в необхідності розгляду справи у максимально стислі терміни. Необхідність проходження таких процесуальних етапів як підготовче засідання та дебатів зумовлюють збільшення часу судового розгляду справи. Наявність підготовчого провадження, 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 негайно, а також оголошення повного судового рішення, значно зменшують строки розгляду справи.

Особливістю, яка виділяє певну категорію справ серед інших, є предмет доказування, з яким власне пов'язані і процесуальні дії щодо доказування. Доказуванням в адміністративному судочинстві є 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 справи.

До прикладу, 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. Він може підтверджуватись податковою декларацією, податковою вимогою, податковим повідомленням-рішенням, розрахунком суми боргу. 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 у 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. На нашу думку, що розгляд справ, визначених у ст. 283 КАС України, доцільно проводити у спрощеному провадженні без виклику сторін, враховуючи, що розгляд цих справ відноситься до категорії термінових адміністративних справ, які розглядаються в скорочені строки.

2.2 Умови відкриття провадження та підстави звернення податкових та митних органів до адміністративного суду із заявою

Важливою стадією адміністративного судочинства, під час якої вирішуються ключові питання адміністративного процесу є відкриття провадження в адміністративній справі, зокрема, питання прийнятності позовної заяви чи заяви для розгляду в суді. Перед зверненням до суду існують певні обставини, без яких реалізація права особи на звернення стає неможливою.

У науковій літературі для опису таких обставин використовуються

різні трактування, зокрема "передумови відкриття провадження" та "умови відкриття провадження". Проте, однозначної узгодженої позиції щодо виділення одночасно передумов і умов відкриття провадження в адміністративному судочинстві, а також стосовно обставин, які є цими правовими явищами не існує.

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 та митних органів, перелік обставин, які є цими умовами, та їх юридичне значення.

Аналізуючи обставини, що передують відкриттю позовного провадження в адміністративному судочинстві, одна група науковців використовує терміни "умови" та "передумови" як синоніми, тоді як інші розглядають їх як різні правові явища. Зазвичай питання про умови відкриття позовного адміністративного провадження не є самостійним об'єктом наукового дослідження, проте 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. [8]

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 справі. [39]

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.

Важливою передумовою для початку адміністративного процесу є наявність права у особи на адміністративний позов, а також дотримання нею встановленого процедурного порядку для його реалізації. Визначення цих передумов, як і умов для права на адміністративний позов є завданням судді при розгляді питання про відкриття провадження у справі. Якщо ці обставини присутні, суддя адміністративного суду, або причини відермінування 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 спору .

Передумовами для відкриття адміністративного провадження є 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. Тобто, це ті обставини, які надають можливість звернутись до адміністративного суду,

Умови відкриття адміністративного провадження - це обставини, які можуть впливати на відкриття конкретного адміністративного провадження. До умов відкриття адміністративного провадження пропонуємо 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 [8].

Враховуючи викладене вище, вважаємо, що передумови для відкриття позовного та непозовного адміністративних проваджень є тотожними

поняттями.

Здійснивши аналіз положень статті 283 КАС України, умовами для відкриття непозовного провадження, визначаємо наступні: правомірне звернення до суду за допомогою заяви, яке може бути виконано лише 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 [8]. Виокремлення умов та передумов для відкриття провадження в адміністративному судочинстві має практичне значення. Відсутність бодай однієї передумови є перешкодою для відкриття провадження у справі. Тоді як відсутність кількох умов відкриття адміністративного провадження в конкретній справі, враховуючи усунення недоліків, дає змогу звернутись із аналогічною заявою до суду повторно, після чого провадження може бути відкритим. Порівнюючи передумови та умови відкриття провадження за заявою податкових та митних органів, варто зазначити, що передумови є сукупністю обставин, які створюють гіпотетичну можливість відкриття адміністративного провадження внаслідок звернення особи. В той час як умови відкриття провадження, навпаки, визначають наявність конкретних обставин, які 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 суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків закріплені в п. 20.1.31 та п. 20.1.32 ст. 20 ПК України [40].

На перший погляд ці повноваження закріплюють один і той же інститут «зупинення видаткових операцій» при наявності різних обставин, проте між ними є невідповідності, зокрема в п. 20.1.31 ст. 20 ПК України закріплено, 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. Крім того, в п. 20.1.32 ст. 20 ПК України йдеться про те, що зупинення видаткових операцій стосується цінних паперів та/або коштів та інших цінностей такого платника податків, проте у п. 20.1.31 ст. 20 ПК України уточнення щодо видів майнових цінностей операції з якими можуть бути зупинені видаткові операції не зазначено. Ще однією відмінністю є те, що 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, говориться 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 керуючого [40].

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 не подає документів, необхідних для такого опису, податковий керуючий складає акт відмови платника податків

від опису майна у податкову заставу [40]. 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 зазначеній статті визначено, що, 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 політику [40]. Наслідком складення акта є можливість звернення податкового органу до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків.

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 [40].

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 законодавства [8]. 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 законом [40].

Адміністративний арешт є засобом забезпечення виконання недобросовісним платником податкових зобов'язань, що полягає у забороні 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, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків [20].

Інститут адміністративного арешту майна платників податків є механізмом обмеження майнових можливостей зобов'язаного учасника податкових відносин, що стосується його приватних інтересів. У правовідносинах, пов'язаних із обмеженням прав щодо володіння, користування та розпорядження майном, важливим є забезпечення балансу приватного та публічного інтересу.

Враховуючи вище викладене вважаємо, що адміністративний арешт – це процесуальний примус, який застосовується у податкових та митних правовідносинах до платників податків та мита, 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 податків [8].

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 [8].

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 [40].

Право на податкову заставу виникає відповідно до чинного законодавства 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 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 звернення [8].

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

платника податків, яке перебуває у податковій заставі [40]. Отже, відповідно до чинного законодавства, контролюючий орган спершу повинен вжити заходів для стягнення грошових коштів, які можуть бути готівкової форми чи на банківських рахунках і лише після цього може перейти до заходів щодо стягнення податкового боргу за кошт майна платника.

4) стягнення коштів за податковим боргом. Станом на сьогодні важливо не лише враховувати інтереси держави в частині формування дохідної частини бюджету, а також й інтереси кожного платника податків, створюючи при цьому оптимальні умови виконання податкових зобов'язань. Окремі науковці, характеризуючи процедури стягнення податкового боргу або його списання, визначають їх як самостійний захід податково-правового примусу. До прикладу, А. М. Тимченко називає стягнення податкового боргу правовідновлювальним заходом податково-правового примусу, що може застосовуватись тільки за рішенням суду.

Право контролюючого органу звертатись до органу судової влади стосовно стягнення коштів платника, який має борг, з рахунків у банках, що його обслуговують, на суму боргу або його частини визначене в підпункті 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 ПК України.

Можемо припустити, що інститут стягнення коштів за податковим боргом має певні внутрішні суперечності та потребує певного законодавчого оновлення. На нашу думку, диференціація способу стягнення боргу в залежності від виду особи-платника є невиправданою. На нашу думку, відсутні концептуальні ознаки платників податків, які б зумовлювали необхідність існування відмінного правопорядку стягнення податкового боргу з фізичних та юридичних осіб.

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

Обов'язковими складовими договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості є: назва та місце його укладання; найменування

платника податків та контролюючого органу; предмет; порядок виконання зобов'язань; права та обов'язки сторін; умови, зміни та припинення договору; місцезнаходження та реквізити сторін. До слова, типова форма договору законодавством не передбачено. Із обов'язкових умов договору є питання щодо порядку виконання зобов'язань за договором, а також прав та обов'язків сторін, умов укладання, зміни та припинення, оскільки законодавство чітко їх не визначає. На нашу думку, зазначені умови можуть визначатися платником податків та податковим органом на власний розсуд, проте з урахуванням сутності цього інституту та досягнення його мети – стягнення податкового боргу.

Зобов'язання укладення договору про переведення права вимоги дебіторської заборгованості потрібно співвіднести із принципом свободи договорів. Зокрема, необхідно розмежовувати поняття: обмеження свободи договору та порушення свободи договору. У науковій літературі можна зустріти твердження, що передбачені законом обмеження свободи договору переслідують певні цілі, зокрема: захист слабкої сторони договору, захист інтересів кредиторів або захист публічних держави та суспільства. Очевидним є той факт, що встановлюючи обов'язок укласти договір про переведення права вимоги, законодавець виходив з мотивів захисту загальних інтересів.

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) внесено зміни до статті 283 КАС України, а також доповнено підставу щодо 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.

Першим елементом є суб'єкт стосовно якого може бути застосовуватись обмеження виїзду за межі держави. Хоча основною категорією, що застосовується в податковому праві для розподілу правового статусу є наявність чи відсутність резиденства, для нашого дослідження доцільніше використовувати категорії приналежності чи, відповідно, не приналежності до громадянства України. Очевидно, що певні обмеження застосовуються до керівників юридичної особи та керівників постійного представництва-нерезидента громадянина України. Особливості перетину державного кордону України врегульовані Законом України «Про порядок виїзду з України і в'їзду в Україну громадян України», в якому регламентовано підстави тимчасової заборони виїзду громадянами України. При встановленні заборони виїзду за кордон необхідно враховувати правовий статус іноземців та осіб, без громадянства. Важливими для характеристики цього елементу є дослідження можливості застосування аналізованого обмеження до: іноземців, керівників юридичної особи та постійного представництва нерезидента; керівників юридичних осіб нерезидентів, які мають податковий борг з податків з джерелом виникнення на території України; колегіального виконавчого органу юридичної особи [8].

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». Зокрема, закріплено підстави за наявності яких виїзд іноземців та осіб без громадянства забороняється, а також підстави тимчасового відкладення виїзду іноземців і осіб без громадянства за кордон. Серед усіх підстав лише одна за своєю суттю схожа на аналізовану нами. Йдеться про відкладення виїзду іноземця або особи без громадянства за рішенням суду до виконання ним майнових зобов'язань перед фізичними та юридичними особами в Україні. Враховуючи ці обставини, можемо зробити висновок, що 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. [8].

Другим елементом аналізованої підстави відкриття провадження в порядку визначеному ст. 283 КАС України є 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 [8].

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 [8].

Відсутність «спору про право» є ще однією умовою відкриття провадження за заявою податкового органу, згідно КАС України.

Категорії «спір», «спір про право» та «публічно-правовий спір» достатньо широко розглянуте вітчизняними вченими, проте залишається

доволі дискусійними в контексті розуміння змісту.

І. Я. Олендер характеризує «спір про право» є складну правовничу конструкцію, застосування якої на практиці викликає доволі багато проблем. Деякі науковці розкривають зміст категорій «спір про право», «публічно-правовий спір» за допомогою надання класичного визначення, інші застосовують логічні прийоми, окреслюючи ознаки чи перелічуючи явища, які є правовим спором.

Правовий спір являє собою одну зі стадій розвитку юридичного конфлікту та явищем, що набуло відповідної процесуальної природи, що виражається в реальному зверненні особи, права якої порушено або оспорено, до компетентного юрисдикційного органу щодо певного суб'єктивного права чи 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 спір [8].

Як зазначє Н. С. Хлібороб, підходи до визначення розуміння сутності публічно-правових спорів можна розділити на дві групи, а саме: матеріальний та формальний (процесуальний). 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 спору [56]. Враховуючи

вище сказане, можемо констатувати, що в здебільшого усі визначення публічно-правового спору здійснюються через інші категорії, такі як «конфлікт», яке в свою чергу також має декілька значень. Крім того, публічно-правовий спір визначається і в порівнянні з іншими видами спору. Можемо сформулювати також об'єктивні критерії віднесення чи не віднесення конкретної ситуації до явища «спір про право». При цьому, варто враховувати, що в межах відкриття провадження за заявою податкових органів нас цікавить лише сам факт наявності спору, без розкриття усіх інших додаткових ознак. На нашу думку, 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 [56].

Варто зазначити, що далеко не усі випадки звернення платника податків до суду із позовом для оскарження обставин, що є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду здійснюється з метою затягнення настання негативних наслідків для платника, у них може існувати реальний «спір про право». Тому на наше переконання, було б доцільно виключити із ст. 283 КАС України підставу для відмови відкриття провадження як наявність «спору про право».

РОЗДІЛ 3.

ІНОЗЕМНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВАХ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ

Однією з ключових особливостей сучасного цивілізованого світу є високий ступінь інтегрованості різних держав у світову спільноту. Ми спостерігаємо за інтенсивною взаємодією між країнами у політичній, соціальній, правовій, економічній інших сферах. Переважна більшість держав та світова спільнота загалом визнають важливе значення загально-правових принципів, а також підтримують зближення національних правових систем сучасності. Це зумовлює зростання інтересу до вивчення та взаємодії в умовах використання досвіду розвитку та застосування норм права іноземних держав, обміну правовою інформацією, новаціями та науковими висновками. Дослідження іноземного досвіду щодо розгляду судами окремих категорій судових справ за зверненням податкових та митних органів є важливим з огляду на євроінтеграційні процеси в Україні, необхідність зближення та уніфікації правового простору країн Європейського Союзу, та безумовно задля для вдосконалення чинного адміністративного процесуального, податкового та митного законодавства.

Станом на сьогодні, адміністративна юстиція та адміністративне судочинство виконують функцію важливої гарантії захисту прав людини і громадянина та держави. В Україні сформовано систему адміністративного судочинства, як і в демократичних державах Європи. Важливим фактором для її удосконалення та імплементації європейських цінностей у вітчизняне законодавство є вивчення історичного досвіду функціонування адміністративної юстиції демократичних країнах Європи.

Складністю будь-якого порівняльно-правового дослідження є відсутність у зарубіжних державах аналогів правових інститутів, які є предметом наукового дослідження, різницею загальних правових концепцій,

відмінністю загальної та спеціальної правової термінології, тощо.

Для порівняння та дослідження досвіду правового регулювання процедури розгляду в адміністративних судах зарубіжних держав окремих категорій податкових та митних ми справ обрали наступні країни: Федеративну Республіку Німеччина, Республіку Польща та Литовську Республіку.

Литву як країну Балтії обрано, оскільки вона має позитивний досвід у проведенні правової реформи, а також як і Україна, до початку 90-х років перебувала в складі Радянського Союзу, а відтак мала схожі соціальні та правові проблеми.

Також, правова система усіх наведених держав та України належить до романо-германської правової сім'ї, а отже є однопорядковими та порівняльними. Звичайно, повних аналогів процедури розгляду окремої категорії податкових та митних 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 теми кваліфікаційної роботи, з метою повної та цілісної характеристики порядку судового розгляду окремих податкових та митних справ, вважаємо за необхідне дослідити види та форми судових проваджень у яких розглядаються податкові та митні справи у зазначених вище державах, також, особливості розгляду тих судових справ, які згідно із законодавством України розглядаються в порядку ст. 283 КАС України.

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 існує дві 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.

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 справи [58].

Порядок здійснення судочинства в адміністративних судах Польщі визначає Закон «Про провадження в адміністративних судах» [59]. Адміністративні суди Польщі також розглядають судові справи, які виникають у сфері податкових та митних правовідносин. У процесуальному законодавстві цієї країни Польщі, відсутня правова норма, яка б визначала форми провадження в адміністративних судах. Попри цей факт, аналіз законодавчого акту дозволив нам здійснити поділ на дві форми судового провадження: загальне (хоча в законі Польщі не використовується такий термін для позначення загального) та спрощене провадження (у главі 8 розділу 3 Закону «Про провадження в адміністративних судах» вживається термін «спрощене провадження»).

Перелік справ, які можуть бути розглянуті в спрощеному порядку, передбачений ст. 119 Закону «Про провадження в адміністративних судах», вказаний порядок сформований так, що зазначено декілька категорій справ та окремо умову, за 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 за умови, 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 справи [59]. 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, а також 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 справи [60].

Розглядаючи досвід Німеччини, варто звернути увагу, що на відміну від системи судів в Україні, у цій країні 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 юрисдикції [61].

Податкові та митні справи в Німеччині розглядаються фінансовими судами. Подати позов до фінансового суду можуть лише ті особи, які подали заперечення проти нарахування податку чи митного збору і не зазнали успіху повністю або частково [62] в так званій «адміністративній процедурі» вирішення податкового чи митного 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 слухання [62]. 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 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 справи [62]. 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 виданий [62].

Враховуючи зазначений аналіз, констатуємо, що форми провадження в адміністративних судах в Литві, Польщі та Німеччині є достатньо схожими між собою та формами провадження в адміністративних судах в Україні. Проте, є значні відмінності в критеріях обрання тієї чи іншої форми провадження 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 розглядаються з використанням певної форми судового провадження/процесу [8].

У Законі Литви «Про провадження в адміністративних справах» відсутній чіткий поділ провадження на види, проте, проаналізува форми звернення до суду, та процедури розгляду справ, ми дійшли висновку про наявність декількох видів провадження. Так, ст. 23 закону встановлює право подання скарги, клопотання та заяви, при чому останні два види фактично визнаються законодавцем рівнозначними. Зазначена стаття проводить певний поділ між формами звернення до адміністративного суду в залежності від суб'єкта звернення та предмета звернення. Зокрема, зі скаргою та клопотанням до суду може звернутись особа щодо визнання правового акта, дії чи бездіяльності суб'єкта публічної адміністрації протиправними, якщо на їхню думку, права чи інтереси, які охороняються законами, порушені. Із клопотаннями до комісії з адміністративних спорів або до адміністративного суду звертаються суб'єкти публічного адміністрування, а зі скаргами можуть звертатись інші особи. У випадках визначених ч. 3 ст. 23 Закону Литви «Про провадження в адміністративних справах», звернення до адміністративного суду відбувається шляхом подання заяви [63]. Вимоги до всіх трьох форм звернення до адміністративного суду встановлені в ст. 24 вказаного вище

закону та є однаковими.

У доктрині процесуального права, а також і в нормативно-правовому регулюванні Польщі передбачені такі види судового провадження як позовне, непозовне та 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 [8].

Щодо форм звернення до адміністративного суду Німеччини, варто акцентувати увагу, що Фінансовий процесуальний кодекс диференціює види позовів, з якими особа може звернутись до суду. До прикладу, у ч. 1 ст. 40 зазначеного закону згадано «позов про скасування». У ч. 1 ст. 41 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 зазначити, що хоча процесуальне право, яке визначає порядок розгляду податкових та митних спорів у Німеччині на законодавчому рівні визначає різні види позовів, проте, такий поділ суттєво не впливає на диференціацію видів провадження. Здійснивши аналіз Фінансового процесуального кодексу Німеччини, зокрема ті розділи, що визначають процедуру здійснення провадження, можемо констатувати існування одного виду провадження, а саме аналог позовного провадження визначеного КАС України.

Враховуючи наведене вище, ми дійшли висновку, що основними формами здійснення адміністративного судочинства у правових системах Литви, Польщі та Німеччини є усна (аналог загального або спрощеного провадження) та письмова. В адміністративних процесуальних законах зазначених вище держав передбачено один вид провадження – позовне провадження, хоча 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 платників податків та мита, у податкових та митних законах держав та у їх адміністративних чи цивільно-процесуальних кодексах передбачено необхідність судового розгляду для стягнення податкового та митного боргу чи забезпечення його стягнення.

ВИСНОВКИ

Проаналізувавши Провадження у справах за зверненням податкових та митних органів в адміністративному судочинстві, ми прийшли до наступних висновків.

1. Провадження, яке відкрито за заявою податкових та митних органів в адміністративному суді, варто відносити до окремого виду адміністративного судочинства – непозовного, враховуючи, що таке провадження має відношення до окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), таке провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної процедурою, а при побудові зазначеного правового інституту використовується термінологія, відмінна від загальної.

2. Розглянуто правову природу заяви, яка подається податковим та митним органом у порядку ст. 283 КАС України, яка має відмінності від позовної заяви. Ознаками, які дозволяють розмежувати заяву від позовної заяви є: вимоги, до оформлення відповідного документа, підстави подання, суб'єкти подання та зміст заявленої вимоги.

3. Охарактеризовано правовий статус податкових та митних 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 та митних, як сторін податкового та митного спору чи позовного провадження, багато в чому збігається із правовим статусом учасника непозовного провадження, проте має певні відмінності, які пов'язані з обсягом прав та обов'язків.

4. Розкрито види справ, які розглядаються в порядку визначеному ст. 283 220 КАС України, які умовно можна назвати такими, що пов'язані із податковими та митним правовідносинами

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.

6. Розглянуто спірність категорії «спір про право» як підстави відмови у відкритті провадження за зверненням податкових та митних органів, що є інструментом платника податків та мита, який дозволяє уникати пришвидшену процедуру розгляду визначених у ст. 283 КАС України категорій справ. «Спір про право», як умова відкриття провадження за зверненням податкових та митних 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 та митного органу із заявою до суду.

7. Здійснивши детальний аналіз КАС України, вдалось встановити що нормативно-правовий акт не визначає чітких процесуальних правил, які підлягають застосуванню при розгляді справ відкритих за заявою податкових та митних органів. У судовій практиці в основному використовується спрощене провадження без проведення підготовчого засідання та судових дебатів, що є достатньо обґрунтованим.

8. Чинне законодавство передбачає різні процедури стягнення коштів за податковим та митним боргом щодо платників податків та мита з числа фізичних осіб та юридичних осіб. Інститут стягнення коштів за податковим та митним боргом має окремі внутрішні суперечності та потребує законодавчого оновлення. Диференціація способу стягнення податкового та митного боргу в залежності від виду особи-платника податків є невиправданою.

9. Проаналізовано недоліки правового регулювання розгляду судових справ, відкритих за заявою податкових та митних органів, що стосуються виділення окремого виду судового провадження, відмінного від позовного; доцільності існування категорії «спір про право», як умови відкриття провадження у справі та підстави закриття

провадження; проблем формулювання окремих підстав відкриття непозовного провадження; обрання ефективної форми здійснення судового провадження.

10. Досліджено іноземний досвід щодо розгляду судами окремих категорій справ за зверненням податкових та митних органів та з'ясовано, що для забезпечення прав платників податків та мита, у податкових та митних законах Литви, Польщі та Німеччини передбачено необхідність судового розгляду.

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. Бачун О. В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства : дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 206 с.
4. 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.
5. 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.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
7. 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.
8. Гінда О.М. Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві : дис. ... д-ра філософії : 12.00.07 / Львівський національний університет ім.І. Франка. Львів, 2023. 267 с.
9. Завальнюк І. В. Спрощене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2017. 274 с.
10. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи

симбіоз? Київський часопис права. 2023. № 2. С. 57-63.

11. ЗУ "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>

12. ЗУ "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>

13. ЗУ "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>

14. ЗУ "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>

15. 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

16. 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.

17. Ільницький О. В. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. Юридична Україна. 2012. № 6. С. 24–29.

18. 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.
19. 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>
20. Кодекс адміністративного судочинства України: науковопрактичний коментар / за ред. С. В. Ківалова, О. І. Харитоновой. Харків : ТОВ «Одисей», 2007. 552 с.
21. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права : [навч. посіб.]. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 247 с.
22. Кузнєцов Д. В. Скорочене провадження в адміністративному судочинстві України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпро, 2017. 216 с.
23. Лихолат Я. А., Мацелик Т. О. Правові аспекти стягнення податкового боргу: аналіз національного та зарубіжного законодавства. Південноукраїнський правничий часопис. 2020. № 3. С. 174–178.
24. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. Lex portus. 2017. № 1. С. 124–133.
25. Мінаєва К. В. Звернення до суду як повноваження органу доходів і зборів : дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 190 с.
26. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI (МК) База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [Митний кодекс України | від 13.03.2012 № 4495-VI](#)
27. 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>
28. 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>

29. Науково-практичний коментар до статті 1833 Кодексу адміністративного судочинства України. Ліга.Закон. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KK006453>
30. Науково-практичний коментар до статті 99 Кодексу адміністративного судочинства України <https://ips.ligazakon.net/document/KK003138>
31. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / за ред. І. Х. Темкіжева (кер. авт. кол.). Київ : Юрінком Інтер, 2012. 720 с.
32. Нечитайло О. М. Обставини, що не потребують доказування у 235 адміністративному судочинстві України. Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2008. Вип. 43. С. 151–158.
33. Нормотворча діяльність : навчальний посібник / кол. авторів ; за ред. В. В. Шишка. Львів : Львівський державний університет внутрішніх справ, 2024. 400 с.
34. 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
35. Олендер І. Я. Функції суду в державному механізмі. Право і суспільство. 2014. № 1.2. С. 153–158.
36. Оніщенко Н. М. До питання про доктринальні юридичні помилки: природа та шляхи подолання. Часопис цивільного і кримінального судочинства. 2016. № 2. С. 75-84. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chcks_2016_2_5 (дата звернення: 10.11.2024).
37. 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.
38. Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». Часопис Київського університету права. 2010. № 2. С. 95–98.

39. 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.
40. 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#Tex>
41. Сало А. Б. Співвідповідач у адміністративному процесі (процесуальна співучасть) : дис. ... д-ра філософії : 081 / Нац. ун-т «Львів. політехніка». Львів, 2020. 249 с.
42. Ситников О. Ф. Особливості звернення з позовною заявою до адміністративного суду по окремим категоріям публічно-правових спорів. 241 Прикарпатський юридичний вісник. 2017. № 1. С. 168–172.
43. Скаун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. Київ : Правова єдність : Алерта, 2014. 524 с.
44. Сливка В. В. Примирення сторін в адміністративному судочинстві в умовах євроінтеграції України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2021. 227 с.
45. 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>
46. 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
47. Тлумачний словник української мови / уклад. : Т. В. Ковальова, Л. П. Коврига. Харків : Синтекс, 2005. 672 с.
48. Топор І. В. Теоретико-правова характеристика процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві : автореф. дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2014. 23 с.

49. 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.
50. 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.
51. Ухвала Харківського окружного адміністративного суду від 04.03.2020 у справі № 520/2953/2020. Єдиний державний реєстр судових рішень. 245 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87988546>
52. Ухвала Харківського окружного суду від 08.12.2021 у справі № 520/26192/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101725133>
53. 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.
54. Хлібороб Н. Є. Теоретико-правові аспекти сутності публічно-правових спорів. Держава та регіони. Сер. : Право. 2010. Вип. 3. С. 214–220.
55. 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.
56. 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>
57. Шалагінова А. В. Співвідношення понять «учасник» і «суб'єкт» адміністративного процесу. Держава та регіони. Сер. : Право. 2014. № 1 (43). С. 42–46.
58. 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%E1statymas#
59. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi <https://lexlege.pl/prawo-o-postepowaniu-przed-sadami-administracyjnymi/>

60. Komisja Prawna FSSM RP <https://fssm.pl/postepowania-uproszczone-przed-wsa>

61. Was macht eigentlich ein Finanzgericht? <https://www.vlh.de/wissensservice/steuer-abc/was-macht-eigentlich-ein-finanzgericht.html>

62. Finanzgerichtsordnung (FGO) <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>