

ДИСКРЕЦІЯ КОНТРОЛЮЮЧОГО ОРГАНУ ПІД ЧАС ОБРАННЯ ФОРМИ ЗВЕРНЕННЯ ДО СУДУ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

У статті аналізуються норми матеріального та процесуального права, що регламентують право податкового органу на звернення до суду. У межах дослідження проводиться розмежування загального порядку позовного провадження та особливого порядку, що визначений статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Запропоновано шляхи вирішення питання щодо наявності в податкового органу дискреції щодо обрання форми звернення до суду щодо вимог, передбачених статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України.

Ключові слова: адміністративне судочинство, позовне провадження, провадження за зверненням органів доходів та зборів, спір про право, процесуальна форма, дискреція, зупинення видаткових операцій, підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платників податків, що перебуває в податковій заставі.



Форсюк Віта Леонідівна,
здобувач кафедри
фінансового права
юридичного факультету
Київського національного
університету
імені Тараса Шевченка
forsiuik.v@gmail.com

1. Вступ

З 15 грудня 2017 р. Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України) у зв'язку з набуттям чинності Законом України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» від 03.10.2017 № 2147-VIII зазнав значних змін.

Відповідно до частини 1 статті 12 КАС України адміністративне судочинство здійснюється в порядку позовного провадження (загального або спрощеного). Так, главою 11 Розділу II КАС України «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ» визначено специфічні процесуальні риси позовного провадження в окремих категоріях термінових адміністративних справ, одним із різновидів яких визнано провадження за зверненням органів доходів та зборів (ст. 283 КАС України) (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005). Як наслідок, за логікою розміщення в структурі нормативно-правового акту та назвою глави 11, на сьогодні законодавець розглядає *провадження за зверненням органів доходів і зборів також як один із різновидів позовного провадження*.

Водночас КАС України в попередніх редакціях (що діяли до 15.12.2017р.) включав статтю 183-3 (що за своїм змістом майже повністю аналогічна до змісту статті 283, що розглядається) до складу глави 6 «Особливості провадження в окремих категоріях адміністративних справ», яка, у свою чергу, була системним елементом Розділу III «Провадження в суді першої інстанції».

Таким чином, у минулому законодавцем під час формування понятійного апарату структурної ієрархії закону в якості визначального критерію розрізнення проваджень у суді першої інстанції використовувався критерій підстав та предмету звернення до суду. При цьому законодавець не наголошував на процесуальних відмінностях чи спорідненостях відповідних проваджень у назвах глави, розділів та статей КАС України, а відображав їх безпосередньо в змісті норм. І як наслідок, постає питання: чи має вирішальне значення для розмежування загального порядку позовного провадження, врегульованого главами з 1 по 9 розділу II та особливого порядку, що визначений статтею 283 КАС України, вказана вище зміна парадигми законодавчої техніки?

Проблемні питання адміністративного судочинства загалом та питання обрання форми звернення до суду зокрема неодноразово ставали предметом аналізу в розвідках науковців, зокрема О.М. Бандурки, І.П. Голосніченко, О.В. Заяць, Т.О. Коломоєць, П.І. Кононова, М.М. Ненашева, А.В. Нижнього, О.М. Пасенюка, Ю.С. Педько, В.Г. Перепелюка та низки інших. Однак через новели законодавства ця тема не тільки не втратила своєї актуальності, але і гостро потребує її подальшого дослідження.

Відтак *метою статті* є відповідь на питання про те, чи не набуває податковий орган права обирати (дискреції), в якому порядку (в загальному чи в особливому, передбаченому ст. 283 КАС України) звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків; надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платників податків, що перебуває в податковій заставі; зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим; стягнення коштів за податковим боргом та зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган.

Завданнями дослідження є аналіз норм матеріального та процесуального права, якими регламентовано право податкового органу на звернення до суду та з'ясування форми звернення контролюючого органу до суду щодо вимог, передбачених статтею 283 КАС України.

Методологічну основу дослідження склав системний метод наукового пізнання, застосований під час дослідження структури аналізованих кодифікованих законодавчих актів.

2. Матеріальні та процесуальні підстави звернення контролюючого органу до суду

Відповідно до статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі,

в межах повноважень та в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (Конституція України, 1996). Крім процесуальних обмежень підстав, щодо яких контролюючі органи можуть звертатись до суду в порядку статті 283 КАС України, повноваження контролюючих органів обмежені вимогами матеріального права, що містяться в Податковому кодексі України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI, зі змінами й доповненнями (далі – ПК України).

Зокрема, в статті 20 ПК України, що є матеріальною нормою, визначено перелік прав контролюючих органів. Водночас під час формулювання окремих повноважень у ст. 20 законодавець використовує словосполучення «звертатись до суду» без конкретизації процесуальної форми такого звернення: із заявою, чи позовною заявою, чи іншим процесуальним документом. Проте в процесуальних нормах, які безпосередньо визначають певну процедуру, подібна конкретизація може мати місце.

Єдиним виключенням із вказаного вище є пункт 87.11 статті 87 ПК України, який прямо передбачає, що орган стягнення звертається *до суду з позовом* про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи (Податковий кодекс України, 2010). Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Саме тому в контексті цього висновку постає необхідність детального дослідження кореляції між нормами ПК України, що визначаються повноваженнями контролюючих органів із приводу стягнення податкового боргу та положеннями КАС України в цілому та статті 283 КАС України зокрема.

а. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків.

Так, згідно зі статтею 20 ПК України контролюючі органи наділені повноваженнями звертатись до суду щодо *зупинення видаткових операцій платника податків* (Податковий кодекс України, 2010):

(i) на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій із видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), в тому числі у випадках недопущення посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень (пп. 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

(ii) якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій із видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені ПК України (пп. 20.1.32 п. 20.1 ст. 20 ПК України).

Відповідно до пункту 89.4 статті 84 ПК України в 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 в податкову заставу.

Абзац другий цього пункту передбачає, що контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборони відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна в податкову заставу (Податковий кодекс України, 2010).

Зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та заборона відчуження таким платником податків майна діють до дня складення акта опису майна платника податків у податкову заставу податковим керуючим або акта про відсутність майна, що може бути описано в податковій заставі, або погашення податкового боргу в повному обсязі. Податковий керуючий не пізніше робочого дня, що настає за днем складення цих актів, зобов'язаний надіслати банкам, іншим фінансовим установам, а також платнику податків рішення про складення актів, яке є підставою для поновлення видаткових операцій та скасування заборони на відчуження майна.

Водночас пункт 91.4 статті 91 ПК України передбачає, що в разі якщо платник податків, що має податковий борг, *перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень*, визначених цим Кодексом, такий податковий керуючий складає акт про перешкоджання платником податків виконанню таких повноважень у порядку та за формою, що встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Податковий кодекс України, 2010).

При цьому контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого. Відповідно до абзацу 2 пункту 91.4 статті 94 ПК України строк, на який можуть бути зупинені видаткові операції, визначається судом, але має становити не більше двох місяців (Податковий кодекс України, 2010). У такому випадку зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків може бути достроково скасовано за рішенням податкового керуючого або суду.

Н.Я. Якимчук наголошує на принциповій різниці за змістом, підставами і процедурою застосування між арештом коштів на рахунку (як) та зупиненням видаткових операцій на рахунках платника податків, що реалізується «шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій із видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу)» (Якимчук, 2016).

Так, процесуальною підставою застосування зупинення видаткових операцій є недопуск податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або неподання документів, необхідних для такого опису, після чого податковий керуючий складає акт відмови платника податків від опису майна в податкову заставу, тобто невиконання платником податків свого обов'язку, покладеного на нього підпунктом 16.1.9 пункту 16.1 статті 16 ПК України, у вигляді неперешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконання законних вимог такої посадової особи.

Тобто зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, що реалізується «шляхом накладення арешту», в даному випадку виступає як захід адміністративного примусу, кінцевою метою якого є усунення з боку платника податків перешкод посадовим особам контролюючого органу щодо виконання ними своїх повноважень.

На користь такого висновку свідчить, наприклад, вказівка пункту 91.4 статті 94 ПК України про необхідність заявлення контролюючим органом похідної вимоги у вигляді зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені ПК України (Податковий кодекс України, 2010).

Процесуальною ж підставою для арешту коштів на рахунку є акт про відсутність майна, складений податковим керуючим. Зокрема, підпунктом 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 ПК України передбачено, що контролюючі органи наділені правом звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, *у разі якщо в такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша за суму податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу.*

б. Підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Повноваження контролюючого органу щодо накладення адміністративного арешту на майно платника податків передбачено в підпункті 20.1.32 пункту 20.1 статті 20 та пункті 94.10 статті 94 ПК України.

Так, згідно з пунктом 94.6 статті 97 ПК України керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу за наявності однієї з обставин, визначених у пункті 94.2 цієї статті, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків, яке надсилається:

- 1) платнику податків із вимогою тимчасово зупинити відчуження його майна;
- 2) іншим особам, у володінні, розпорядженні або користуванні яких перебуває майно такого платника податків, із вимогою тимчасово зупинити його відчуження (Податковий кодекс України, 2010).

При цьому відповідно до абзацу 2 пункту 94.6 статті 94 ПК України арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду (Податковий кодекс України, 2010).

Як вже було зазначено вище в межах процедур, передбачених статтею 283 КАС України, суд здійснює контроль за рішеннями чи діями контролюючого органу. Саме тому відносно адміністративного арешту майна законодавець вживає словосполучення «*підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків*».

Словник української мови пояснює дієслово «підтверджувати» таким чином: «1. Визнавати, засвідчувати правильність, достовірність, істинність чого-небудь. 2. Доводити достовірність, істинність чого-небудь, підкріплюючи фактами, доказами тощо. 3. Служити доказом правильності, істинності чого-небудь» (Білодід, 1975).

Як наслідок, вищевказане можна інтерпретувати так, що суд у своєму рішенні в порядку статті 283 КАС України здійснює верифікацію рішення керівника контролюючого органу на предмет правильності та істинності, і на момент такої перевірки платник вже несе певні обмеження в розпорядженні своїм майном.

Водночас відносно арешту грошових коштів законодавець наголошує, що він «здійснюється виключно на підставі рішення суду», тобто контролюючий орган не наділений повноваженнями щодо самостійного прийняття такого рішення.

Саме тому можна дійти висновку, що контролюючий орган не може звернутись до суду із заявою про підтвердження адміністративного арешту коштів на рахунках платника податків. А для накладення адміністративного арешту на кошти платника податку контролюючий орган обмежений виключно процесуальною формою у вигляді позовної заяви.

На користь такого висновку свідчать і положення абзацу 3 пункту 94.6 статті 94 ПК України, який передбачає єдину підставу для припинення арешту грошових коштів із переліку, що передбачений пунктом 94.19 статті 94 ПК України.

Так, звільнення коштів із-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду (Податковий кодекс України, 2010).

с. Надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платників податків, що перебуває в податковій заставі, та стягнення коштів за податковим боргом.

У ПК України законодавець розрізняє процедуру стягнення коштів за податковим боргом і процедуру погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває в податковій заставі. Згідно з пунктом 95.1 статті 95 ПК України контролюючий орган здійснює 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 в податковій заставі (Податковий кодекс України, 2010).

Порядок стягнення податкового боргу платників податків, крім фізичних осіб, визначається статтями 95–99 ПК України та, за загальним правилом, повинен здійснюватися в особливому порядку, встановленому статтею 283 КАС України (оскільки законодавець використовує загальний термін «звертається до суду щодо надання дозволу»).

Згідно з абзацом 3 пункту 95.3 статті 95 ПК України рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття контролюючим органом рішення про погашення всієї суми податкового боргу.

У разі звернення контролюючого органу до суду із заявою контролюючий орган має враховувати вимоги пункту 95.1 статті 95 ПК України, тобто черговість погашення податкового боргу. Тому податковий орган під час подачі заяви щодо надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває в податковій заставі, має надати суду або докази або відсутність коштів у платника податків, або дозвіл суду щодо стягнення коштів за податковим боргом, який також надається в порядку, передбаченому статтею 283 КАС України. Тобто в разі наявності у платника податків коштів звернення

контролюючого органу до суду з вимогами про стягнення коштів має передувати зверненню до суду про погашення боргу за рахунок майна.

Окреме правове регулювання законом надається щодо стягнення податкового боргу платника податків – фізичної особи. Так, якщо податковий борг у вигляді коштів із платника податків – юридичної особи може бути стягнутий контролюючим органом у порядку, передбаченому 283 КАС України, то для стягнення суми податкового боргу з фізичної особи контролюючий орган відповідно до пункту 87.11 статті 87 ПК України звертається до суду з позовною заявою в загальному порядку.

d. Зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим, та зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на орган доходів і зборів.

Відповідно до підпункту 20.1.9 пункту 20.1 статті 20 ПК України контролюючі органи мають право вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки (Податковий кодекс України, 2010).

Окрім того, контролюючий орган згідно з підпунктом 20.1.35-1 пункту 20.1 статті 20 ПК України має право звертатися до суду щодо зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган (Податковий кодекс України, 2010).

Тобто фактично в даному випадку мова йде про застосування до платника податків судового примусу щодо виконання останнім своїх податкових обов'язків та усунення ним перешкод для контролюючих органів під час реалізації своїх повноважень.

3. Питання процесуальної форми та дискреції під час звернення контролюючого органу до суду

Повертаючись до питання розмежування між процедурами загального порядку позовного провадження, врегульованого главами з 1 по 9 розділу II КАС України, та особливого порядку, визначеного статтею 283 КАС України, вказане питання, на нашу думку, варто розглядати в контексті такого поняття, як «процесуальна форма».

У науці існує значна кількість визначень поняття «процесуальна форма», яку О.Ф. Скакун визначає як систему однорідних юридичних засобів, дій та операцій, визначених у процесуальному законодавстві і запропонованих учасникам юридичної діяльності для вирішення всіх питань, які виникають у юридичному процесі. При цьому до її ознак вона відносить такі: 1) установлюється для впорядкування процесуальної діяльності; 2) регламентується нормами процесуального права; 3) залежить від принципів процесуального права; 4) надає процесуальні гарантії учасникам процесу; 5) має систематичність, що виражається в наявності програми для учасників процесу, орієнтованої на поступове досягнення мети; визначенні завдань, що мають бути вирішеними на кожному етапі процесу; встановленні кола

суб'єктів і учасників, обсягу їх прав і обов'язків, процесуальних гарантій; строків і часу здійснення дій; передбаченні умов, способів і процедур прийняття і виконання рішень (Скакун, 2012).

Відповідно до частини 1 статті 283 КАС України провадження за зверненням органів доходів та зборів під час здійснення ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005):

- 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків;
- 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків;
- 3) надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платників податків, що перебуває в податковій заставі;
- 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;
- 5) стягнення коштів за податковим боргом;
- 6) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на орган доходів і зборів.

Тобто заява є процесуальною формою звернення контролюючого органу до суду в розумінні самої статті 283 КАС України.

У той же час статті 159 (як загальна норма) та 268 і 269 (що встановлюють загальні вимоги до окремих категорій термінових адміністративних справ, різновидом яких є справи за зверненням органів доходів та зборів у порядку статті 283 КАС України) визначають, що формою звернення до адміністративного суду є *позовна заява*.

Так, згідно із частиною 1 статті 269 КАС України в справах, визначених статтями 273-277, 280-283, 285-289 цього Кодексу, *заявами по суті справи є позовна заява та відзив на позовну заяву (відзив)* (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005).

Як наслідок, на перший погляд, можна вести мову про суперечність між загальними нормами, які визначають форму звернення в порядку позовного провадження, загальними нормами, які визначають особливості розгляду окремих категорій справ (провадження за зверненням органів доходів і зборів є одним з них) та статтею 283 КАС України з приводу визначення процесуальної форми звернення до суду та, відповідно, про наявність структурної та понятійної неузгодженості законодавчої техніки КАС України.

Однак, на наш погляд, законодавець не дарма в статті 283 КАС України визначив формою звернення до суду саме заяву, адже між нею та позовною заявою в інших випадках існує певна принципова відмінність, що дозволяє сформулювати зв'язок обсягів цих понять у вигляді «заява по суті – позовна заява – заява», де заява по суті – це родове поняття (категорія), позовна заява – це видове поняття, а заява (в порядку статті 283 КАС України) – це підвид.

Так, на відміну від позовної заяви, у звичайній заяві міститься вимога органу доходів і зборів, яка пред'явлена ним на виконання закону і відсутній спір про право.

Про зазначене свідчать положення частини 4 статті 283 КАС України, відповідно до якого *суд відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо з поданих до суду матеріалів вбачається спір про право* (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005).

Водночас якщо проаналізувати зміст норм КАС України, які регулюють розгляд інших термінових справ (ст. 273-277, 280, 285-289 КАС України), то бачимо, що в них законодавець, на відміну від статті 283 КАС України, чітко наголошує, що процесуальною формою звернення до суду має бути позовна заява, а також що всі ці справи за своєю суттю передбачають наявність спору про право.

Так, М.М. Ненашев розкриває зміст поняття спору про право як «об'єктивно виражене протиріччя волевиявлень двох сторін, яке складається з вимоги юридичного характеру однієї сторони (адресант), якій протистоїть правове положення іншої сторони (адресата), що перешкоджає фактичному задоволенню цієї вимоги» (Ненашев, 2011).

На думку А.В. Нижнього, спір про право в позовному провадженні варто розуміти як заявлену до суду вимогу особи, яка вважає, що її права, свободи або інтереси були порушені, не визнані або оспорені, про захист таких прав, свобод або інтересів (Нижний, 2015).

Відсутність спору про право виступає ключовим компонентом, що ідентифікує унікальну парадигму «провадження за зверненням органів доходів і зборів» у порівнянні з іншими терміновими адміністративними справами, надаючи цьому провадженню ознаки попереднього судового контролю над податковими органами з приводу законності застосування останніми певних заходів адміністративного примусу щодо платників податків. У межах решти термінових адміністративних справ адміністративними судами фактично реалізується наступний судовий контроль.

Окрім того, закон передбачає різну структуру заяви і позовної заяви як процесуальних документів. Зокрема, відповідно до пункту 4 частини 5 статті 161 КАС України в позовній заяві зазначається зміст *позовних вимог і виклад обставин*, якими позивач обґрунтовує позовні вимоги, а відповідно до пункту 4 частини 2 статті 283 КАС України в заяві повинні міститись *підстави звернення, обставини, які підтверджуються доказами, та вимоги заявника*.

Варто погодитись із О.В. Заяць, який зазначає, що заява не є способом, а є гарантією захисту прав особи. У провадженні за зверненням органів доходів і зборів суд здійснює контроль за рішеннями чи діями контролюючого органу, які впливають чи можуть вплинути на права та інтереси платників податків у публічних правовідносинах (Заяць, 2013).

На нашу думку, особливої проблеми ця суперечність не створює, оскільки вищенаведені норми варто кваліфікувати як загальні, спеціальні та особливі. У будь-якому випадку, орган доходів і зборів має враховувати форму звернення до адміністративного суду, адже кожна форма звернення до суду (заява, позовна заява) визначає особливості подальшої процедури розгляду справи.

Окрім того, до визначальних особливостей провадження в порядку статті 283 КАС України варто також віднести:

- (i) *строк звернення до суду* та
- (ii) *чітко визначений перелік підстав звернення до суду* в порядку статті 283 КАС України.

Відповідно до абзацу 2 частини 2 статті 122 КАС України для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень встановлюється *тримісячний строк*, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог. КАС України та іншими законами можуть також встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень. Прикладом іншого строку для звернення до суду є строк, встановлений у частині 2 статті 283 КАС України, а саме: *протягом 24 годин із моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду* (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005).

Тобто в разі якщо контролюючий орган звернувся до суду у формі заяви, має бути дотримана вимога щодо 24-годинного строку звернення до суду як необхідна передумова дотримання процесуальної форми. Тому, на нашу думку, в разі подання заяви до суду суд повинен встановлювати, чи дотримана контролюючим органом умова щодо встановленого в частині 2 статті 283 КАС України строку. Якщо контролюючий орган звернувся до суду з позовною заявою, то перевірячі буде підлягати дотримання строку, передбаченого абзацом 2 частини 2 статті 122 КАС України.

Так само вимогою дотримання процесуальної форми є пункт 7 статті 283 КАС України, відповідно до якого в разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження в справі суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин із моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

Таким чином, положення статті 283 КАС України щодо строків звернення до суду контролюючим органом та розгляду справи судом є вимогами дотримання процесуальної форми розгляду окремих категорій термінових справ.

Розглядаючи питання, чи наявна в контролюючого органу дискреція щодо обрання процесуальної форми у вигляді позовної заяви чи заяви в порядку частини 1 статті 283 КАС України, варто прийняти до уваги нижченаведене.

За Рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи № R (80)2 від 11.03.1980, дискреційними є повноваження, які адміністративний орган, приймаючи рішення, може здійснювати з певною свободою розсуду, тобто коли такий орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин (Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R (80)2, 1980).

Так, на думку Аарона Барака, дискрецією є законодавчо закріплене повноваження надане певній особі, що володіє владою вибирати між двома і більше альтернативами, коли кожна з таких альтернатив є законною» (Барак, 1999).

Анна Паула Дорадо, розглядаючи проблеми визначення адміністративної дискреції в межах подакового права, розглядає дискрецію як «вибір між двома або

більше альтернативами, передбаченими законом, коли такий вибір передбачає суб'єктивну і непідконтрольну судам оцінку специфічних обставин конкретного справи». На її думку, дискреція включає три елементи: по-перше, потрібний явний або неявний дозвіл закону (в першому випадку закон повинен прямо вирішити застосування дискреційних повноважень під час вирішення відповідного питання, в другому випадку дискреція впливає з невизначеності закону); по-друге, потрібна суб'єктивна оцінка обставин конкретної справи; по-третє, така оцінка виходить за межі звичайної інтерпретації податкових норм, і, оскільки згідно із законом її повинна здійснювати податкова адміністрація, вона не повинна контролюватися судами, інакше одна суб'єктивна оцінка буде замінена іншою» (Дорадо, 2011).

При цьому варіанти рішення, дії чи бездіяльності, які може прийняти/здійснити державний орган у результаті реалізації ним свого дискреційного повноваження, повинні бути нормативно закріплені.

Вищезазначений висновок знаходить своє підкріплення в практиці Європейського суду з прав людини.

Зокрема, в рішенні по справі «Свято-Михайлівська парафія проти України» було зазначено, що визначення дискреційних повноважень, якими наділені органи державної влади у сфері основоположних прав, у спосіб, що фактично робить ці повноваження необмеженими, суперечило б принципу верховенства права. Відповідно, закон має чітко визначати межі повноважень компетентних органів та чітко визначати спосіб їх здійснення, беручи до уваги легітимну мету засобу, який розглядається, щоб гарантувати особі адекватний захист від свавільного втручання (Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України», 2007).

Аналогічна фактично думка була висловлена в рішенні по справі «Мессіна проти Італії (№ 2)», де було вказано, що норма закону повинна містити достатньо чіткі положення про рамки і характер здійснення відповідних дискреційних повноважень, наданих органам державної влади (Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Мессіна проти Італії (№ 2)», 2000).

Таким чином, межі дискреційних повноважень обмежуються:

- 1) самим законом, шляхом встановлення способу їх здійснення;
- 2) легітимною метою їх реалізації.

Для з'ясування наявності чи відсутності дискреції в межах змісту норм нам вбачається дуже влучним позиція П.І. Люблінського, на думку якого: «Якщо закон у залежність від одного відомого юридичного факту ставить настання одного відомого юридичного наслідку – він створює безумовно визначене правило, а не норму розсуду» (Люблінський, 1904).

Аналогічний підхід і Аарона Барака, який зауважує, що коли є тільки один законний варіант, розсуду не існує (Барак, 1999).

Саме тому ми повністю підтримуємо висновок О.В. Деміна, що «для визнання норми як дискреційної необхідна не просто наявність у ній альтернативної поведінки, але і визнання кожної з альтернатив «рівновеликою»; суб'єкт має право вибрати один із варіантів за своїм розсудом, а не в результаті алгоритмування процедури, заснованої на причинно-наслідковій залежності» (Демін, 2017).

Вирішуючи питання, чи має право податковий орган вибирати, в якому порядку (загальному чи особливому) звертатися до суду, необхідно виходити з того, що, як вже було наголошено вище, вказані процедури є різновидами позовного провадження, а тому стаття 283 КАС України є спеціальною, що підлягає застосуванню на підставі принципу *lex specialis derogat lex generalis*.

У випадку наявності колізії між положення одного акту, за словами О.Ф. Черданцева, варто брати до уваги відносність поділу норм на загальні та спеціальні (Черданцев, 2003).

Однак, як вказує О.М. Заніна, «у випадку колізії норм із загальними нормами, які регламентують певний елемент або його окрему ознаку усього роду чи виду суспільних відносин, не підлягає застосуванню принцип *lex specialis derogat lex generalis*. Норми, що містяться в загальних частинах нормативних актів, закріплюють загальні положення, що відносяться до всіх норм, що регулюють цей рід чи вид суспільних відносин. <...> Інша ситуація складається в разі, коли загальні і спеціальні норми регулюють відносини в цілому: загальні регламентують рід (або вид) суспільних відносин, а спеціальні – вид (або їх підвид). У таких випадках *спеціальна норма виключає дію загальної*. Родова (загальна) норма діє в тому випадку, коли певні відносини не охоплюються спеціальною нормою» (Заніна, 2010).

Саме тому, на думку О.Ф. Черданцева, спеціальна норма обмежує обсяг, сферу регулювання загальної норми, робить вилучення із загальної норми. Наявність спеціальної норми вимагає обмежувального тлумачення загальної норми (Черданцев, 2003).

Як вже було вказано вище, провадження на підставі позовної заяви та заяви в порядку статті 283 КАС України співвідносять між собою як родові та видові поняття, тобто стаття 283 КАС України є спеціальною нормою, що встановлює особливу процедуру.

І як наслідок, на нашу думку, контролюючий орган зобов'язаний обрати процесуальну форму у вигляді позовної заяви виключно у випадку звернення до суду поза межами строків передбачених статтею 283 КАС України, у випадку заявлення вимог, що не передбачені частиною 1 статті 283 КАС України чи у випадку наявності спору про право.

Окрім того, *перелік позовних вимог* під час звернення суб'єкта владних повноважень до суду за статтею 283 КАС України, на наш погляд, є безальтернативним, оскільки законодавець наводить вичерпний список процесуальних вимог, якими обмежено особливу процесуальну форму у вигляді заяви, що є окремим випадком позовної заяви.

4. Висновки

Проаналізувавши можливість дискреції контролюючих органів під час обрання форми звернення до суду щодо вимог, передбачених статтею 283 КАС України, можна дійти *висновку*. Стаття 283 КАС України є спеціальною нормою, що встановлює перелік позовних вимог під час зверненні суб'єкта владних повноважень до суду із заявою. Перелік таких вимог є вичерпним, а отже, не передбачає альтернативних підстав звернення до суду контролюючими органами на підставі заяви. Вирішуючи питання вибору форми звернення до суду, варто керуватись принципом *lex specialis*,

і тому щодо вимог, передбачених статтею 283 КАС України, контролюючий орган повинен використати таку форму звернення до суду, як заява в межах строків та згідно з вимогами, що передбачені статтею 283 КАС України. Водночас процесуальна форма у вигляді позовної заяви має бути обрана контролюючим органом виключно у випадку звернення до суду поза межами строків, передбачених статтею 283 КАС України, а саме після спливу 24 годин із моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, у випадку заявленні вимог, що не передбачені частиною 1 статті 283 КАС України чи у випадку наявності спору про право.

Список використаних джерел:

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV (у редакції від 14 червня 2018 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 10.07.2018).
2. Конституція України: Закон України 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР (у редакції від 30 вересня 2016 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 10.07.2018).
3. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 4 липня 2018 р.) / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.07.2018).
4. Якимчук Н.Я. Арешт коштів на рахунках платників податків, які мають податковий борг, як захід забезпечення погашення податкового боргу. Сучасні виклики українського права у контексті європейської інтеграції: бюлетень. 2016. № 2. С. 29.
5. Словник української мови: в 11 т. / за ред. І.К. Білодіда. Київ: Наукова думка, 1975. Т. 6. 780 с.
6. Скаун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. 7-е вид., перероб. та доп. Київ: Алерта, 2012. 524 с.
7. Ненашев М.М. Спор о праве и его место в гражданском процессе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.15. Саратов, 2011. 20 с.
8. Нижний А.В. Спир про право у цивільному процесуальному законодавстві та судовій практиці. Вісник Верховного Суду України. 2015. № 3(175). С. 30.
9. Заяць О.В. Подання як особлива форма звернення до адміністративного суду. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2013. № 4. С. 32.
10. Рекомендація № R(80)2 Державам-членам «Стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень», прийнята Комітетом Міністрів Ради Європи 11 березня 1980 р. / Рада Європи. URL: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804f22ae (дата звернення: 10.07.2018).
11. Барак А. Судейское усмотрение / пер. с англ. Москва: Норма, 1999. 376 с.
12. Dorado A.P. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective. The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law / ed. by Ch. Evans, J. Freedman, R. Krever. Amsterdam, 2011. P. 20.
13. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Свято-Михайлівська Парафія проти України» / Верховна Рада України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/974_254 (дата звернення: 10.07.2018).
14. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Мессіна проти Італії (№ 2)» / Українська правнича фундація. URL: <http://eurocourt.in.ua/Article.asp?AIIdx=315> (дата звернення: 10.07.2018).

15. Люблинский П.И. Основания судейского усмотрения в уголовных делах. Санкт-Петербург: Сенатская типография, 1904. 253 с.
16. Демин А.В. Дискреция в налоговом праве. Вестник Пермского университета. Серия «Юридические науки». 2017. № 35. С. 47.
17. Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. Москва: Норма, 2003. 170 с.
18. Занина М.А. Коллизии норм права равной юридической силы (понятие, причины, виды): монография. Москва: Волтерс Клувер, 2010. 144 с.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2005). Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy: Zakon Ukrainy [Code of Administrative Justice of Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
2. Verkhovna Rada of Ukraine (1996). Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy [The Constitution of Ukraine: The Law of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy [The Tax Code of Ukraine: The Law of Ukraine]. Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Yakymchuk, N.Ya. (2016). Aresht koshtiv na rakhunkakh platnykiv podatkov, yaki maiut podatkovyi borh, yak zakhid zabezpechennia pohashennia podatkovoho borhu [Arrest of funds on accounts of taxpayers who have a tax debt as a measure to secure the repayment of tax debt]. Suchasni vyklyky ukrainskoho prava u konteksti yevropeiskoi intehratsii: biuleten, no. 2, p. 29.
5. Bilodid, I.K. (1975). Slovyk ukrainskoi movy: v 11 t. [Dictionary of the Ukrainian language: in 11 vol.]. Kyiv: Naukova dumka. [in Ukrainian].
6. Skakun, O.F. (2012). Teoriia prava i derzhavy: pidruchnyk [Theory of law and state: a textbook]. Kyiv: Alerta. [in Ukrainian].
7. Nenashchev, M.M. (2011). Spor o prave i ego mesto v grazhdanskom protsesse [The dispute over the law and its place in the civil process] (the author's abstract of the dissertation of the candidate of juridical science). Saratov. [in Russian].
8. Nyzhnyi, A.V. (2015). Spir pro pravo u tsyvilnomu protsesualnomu zakonodavstvi ta sudovii praktytsi [The dispute over the law in civil procedural law and judicial practice]. Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy, no. 3(175), p. 30.
9. Zaiats, O.V. (2013). Podannia yak osoblyva forma zvernennia do administratyvnoho sudu [Rendering as a special form of appeal to the administrative court]. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu, no. 4, p. 32.
10. Council of Europe (1980). Rekomendatsiia № R(80)2 Derzhavam-chlenam "Stosovno realizatsii administratyvnymy orhanamy vlady dyskretsiinykh povnovazhen" [Recommendation № R(80)2 to the Member States "Regarding the exercise of discretionary powers by administrative authorities"]. Retrieved from: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804f22ae.
11. Barak, A. (1999). Sudeyskoye usmotreniye [Judicial discretion], English transl. Moscow: Norma. [in Russian].
12. Dorado, A.P. (2011). The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective. The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law. Amsterdam, p. 20.
13. Verkhovna Rada of Ukraine (2007). Rishennia Yevropeiskoho sudu z prav liudyny u spravi "Sviato-Mykhailivska Parafiia proty Ukrainy" [Decision of the European Court of Human Rights in the case of "St. Mykhaylivska Parish v. Ukraine"]. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/974_254.

14. Ukrainian Legal Foundation (2000). Rishennia Yevropeiskoho sudu z prav liudyny u spravi “Messina proty Italii (№ 2)” [Judgment of the European Court of Human Rights in Messina v. Italy (№ 2)]. Retrieved from: <http://eurocourt.in.ua/Article.asp?AIdx=315>.

15. Lyublinskiy, P.I. (1904). Osnovaniya sudeyskogo usmotreniya v ugovolnykh delakh [Grounds of judge’s discretion in criminal cases]. Sankt-Peterburg: Senatskaya tipografiya. [in Russian].

16. Demin, A.V. (2017). Diskreetsiya v nalogovom prave [Discretion in tax law]. Vestnik Permskogo universiteta. Seriya “Yuridicheskiye nauki”, no. 35, p. 47.

17. Cherdantsev, A.F. (2003). Tolkovaniye prava i dogovora [Interpretation of law and contract]. Moscow: Norma. [in Russian].

18. Zanina, M.A. (2010). Kollizii norm prava ravnoy yuridicheskoy sily (ponyatiye, prichiny, vidy): monografiya [Conflicts of norms of law of equal legal force (concept, causes, types): monograph]. Moscow: Volters Kluver. [in Russian].

TO THE QUESTION OF THE TAX AUTHORITY’S DISCRETION REGARDING THE RIGHT TO CHOOSE THE FORM OF APPEAL TO A COURT

Vita Fosiuk,

*Applicant at the Department of Financial Law
of the Law Faculty
of Taras Shevchenko National University of Kyiv
forsiuk.v@gmail.com*

The article analyzes the rules of material and procedural law regulating the right of the tax authority to apply to the court. The author analyzes, in particular, Article 20 of the Tax Code of Ukraine, which as a material rule, gives supervisory authorities powers in the form of appeals to the court, but does not specify the procedural form of such appeal – with a statement or a claim, or another procedural document.

At the same time, the author states that in the procedural rules, specification may take place. Thus, the statement is a procedural form of the application of the supervisory authorities to the court in the sense of Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine. At the same time, Articles 159 (as a general rule) and 268 and 269 (which establish general requirements for certain categories of urgent administrative cases, the kind of which is the case of appeals by the revenue and collection bodies in the order of Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine), stipulate that form of appeal to an administrative court is a claim.

Therefore, the purpose of the author’s research is to answer the question whether the tax authority has the right to choose (discretion), in which order (in general or in a special case stipulated by Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine) to apply to the court to stop the expense transactions of the taxpayer in the accounts of the taxpayer; to confirm the justification of administrative arrest of property of taxpayers; to grant a permit for the repayment of the entire amount of tax debt at the expense of the property of taxpayers that is in a tax pledge and on other grounds. The methodological basis of the study was the systematic method of scientific knowledge used during the study of the structure of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine.

The study distinguishes the general procedure for proceedings and the special procedure established by Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine in the context of such a concept as “procedural form”.

*According to the author's opinion the absence of the dispute about the right is a key component that identifies the unique paradigm of «proceeding initiated by the bodies of income and fees» in comparison with other urgent administrative cases, giving to this proceeding the signs of preliminary judicial control over the tax authorities regarding the use of the certain measures of administrative coercion towards taxpayers. The author concludes that when deciding on the choice of the form of appeal to a court, it is necessary to be guided by the principle of *lex specialis*. So, when deciding whether the tax authority has the right to choose procedure (general or special) to apply to a court, it is necessary to proceed from the fact that these procedures are the types of proceedings, and therefore Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine is a special one and it's application based on the principle of *lex specialis derogat lex generalis*. Therefore, in relation to the requirements provided for in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine, the controlling authority must use such a form of appeal to a court as a statement within the time limits and in accordance with the requirements provided for in Article 283 of the Code of Administrative Proceedings of Ukraine.*

Key words: administrative proceedings, proceedings, proceeding initiated by the bodies of income and fees, dispute over the right, procedural form, discretion, suspension of expenditures, confirmation of the justification of the administrative arrest of the taxpayer's property, granting permission to repay the entire amount of the tax debt at the expense of the property of taxpayers that is in a tax pledge.