

УДК 347. 73

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.37>

## ЕВОЛЮЦІЯ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ В СПОРАХ ПРО ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА

**Колб С.О.**,  
*кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри права  
Волинського інституту імені В'ячеслава Липинського  
ПрАТ «ВНЗ «МАУП»,  
адвокат АО «БОНА ФІДЕ»  
e-mail: Kolbserhii86@gmail.com*

**Колб С.О. Еволюція судової практики в спорах про застосування податковими органами адміністративного арешту майна.**

На сучасному етапі розвитку суспільних відносин, зокрема податкових, нагальним питанням залишається їх належна правова регламентація, яка повинна об'єктивно відповідати рівню (ступеню) їх розвитку та водночас цілком задовольняти потреби та інтереси не лише держави, суспільства, а і громадянина. Беззаперечно, податкові відносини, в межах яких здійснюється накладання адміністративного арешту на майно платника податків, не є винятком, оскільки під час реалізації матеріальних податкових норм, котрі в цілому закріплюють право застосовувати адміністративний арешт, його види: умовний, або ж повний, вичерпний перелік підстав, також використовуються конкретні процедури, які в цілому можуть об'єднуватися в окремий податковий процес і регламентовані саме процесуальними нормами, що носить специфічний характер і спрямовується на забезпечення процедур виконання податкового обов'язку. На сьогодні, як і переважній більшості держав світу, в Україні мають місце доволі часті випадки ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів, що є проявом відсутності доброї волі громадян, спрямованої на належне виконання свого встановленого Конституцією України обов'язку щодо сплати податків. Усе це має своїм логічним та закономірним наслідком те, що уповноважені органи державної влади (контролюючі органи) отримують право на застосування передбачених правових засобів погашення податкового боргу

В статті досліджується питання зміни усталеної судової практики в питанні формулювання поняття «спір про право» при розгляді заяв податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного майна платника податків в окремому провадженні. Так, Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду відступає від попередніх правових висновків, згідно яких оскарження в судовому порядку наказу на проведення податкової перевірки судами вважалось «спором про право», а відтак вони закривали окреме провадження за зверненням контролюючого органу. Досліджуються наслідки такої зміни судової практики та варіанти виходу із новоствореного юридичного колапсу.

**Ключові слова:** адміністративний арешт майна, недопуск, податкова перевірка, окреме провадження.

**Kolb S.O. The evolution of judicial practice in disputes about the use of administrative seizure of property by tax authorities.**

At the current stage of the development of social relations, in particular tax relations, their proper legal regulation remains an urgent issue, which should objectively correspond to the level (degree) of their development and at the same time fully satisfy the needs and interests of not only the state, society, but also the citizen. Undoubtedly, tax relations, within which an administrative seizure is imposed on

the property of a taxpayer, are not an exception, since during the implementation of material tax norms, which in general establish the right to apply an administrative seizure, its types: conditional, or a full, exhaustive list of grounds, specific procedures are also used, which in general can be combined into a separate tax process and are regulated precisely by procedural norms, which have a specific nature and are aimed at ensuring the procedures for fulfilling the tax obligation. Today, as in the vast majority of countries in the world, there are quite frequent cases of evasion of taxes, fees and mandatory payments in Ukraine, which is a manifestation of the lack of goodwill of citizens aimed at the proper fulfillment of their obligation to pay established by the Constitution of Ukraine taxes. All this has its logical and natural consequence that the authorized state authorities (controlling bodies) get the right to use the provided legal means of tax debt repayment.

The article examines the issue of changing the established judicial practice in the issue of the wording of the concept of «rights dispute» when considering applications by the tax authority to confirm the validity of the taxpayer's administrative property in a separate proceeding. The Supreme Court, as part of the judicial chamber for consideration of cases regarding taxes, fees and other mandatory payments of the Administrative Court of Cassation, departs from previous legal conclusions, according to which the appeal in the judicial procedure of the order to conduct a tax audit by the courts was considered a «dispute of law», and therefore they closed a separate proceeding at the request of the supervisory body. The consequences of such a change in judicial practice and options for exiting the newly created legal collapse are studied.

**Key words:** administrative seizure of property, non-admission, tax audit, separate proceeding.

**Постановка проблеми.** Взаємовідносини між контролюючими органами та платниками податків є найбільш неоднозначними з точки зору реалізації своїх прав та обов'язків, як суб'єкта владних повноважень, так і представників бізнесу. В реаліях української економіки, що переживає один з найтяжчих своїх моментів, неабияке значення мають своєчасність та рівень сплати податків. Питання можливості швидкого та якісного виконання покладених на контролюючі органи повноважень та функцій є актуальним завжди, а сьогодні тим паче. Одним з таких інструментів забезпечення дотримання суб'єктами господарювання своїх обов'язків є проведення перевірки та інструмент адміністративного арешту майна платника податків саме проблему його реалізації та правомірності його застосування з точки зору судової практики і буде розглянуто в даній статті.

**Стан опрацювання проблеми.** Дане питання ще не набрало широкого розголосу і резонансу, оскільки наразі наша держава перебуває в стані війни, що зумовило по-перше ряд обмежень на проведення деяких видів перевірок податковим органом до закінчення строку дії воєнного стану, а по-друге виконанням «обіцянок» уряду щодо зменшення тиску на представників бізнесу. Саме тому дане питання є дуже актуальним і таким що потребує негайного вирішення.

Наразі дана проблематика досліджується адвокатами-практиками в розрізі судової практики з даного питання, зокрема у справах № 804/19780/14, № 826/2195/16, № 820/3469/17, № 818/907/16, № 816/284/17, № 826/6013/16, № 640/17091/21.

**Мета статті.** Проаналізувати динаміку поглядів різних суддів на вирішення однієї і тієї ж проблематики, та з'ясувати можливість встановлення справедливого балансу між повноваженнями контролюючого органу та платниками податків у процедурі проведення деяких видів податкових перевірок та застосування адміністративного арешту майна.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Насамперед слід зупинитись на правовій природі «адміністративного арешту» та процедурою його застосування.

Так, визначення, види, підстави застосування, процедуру застосування та зняття, тощо врегульовано статтею 94 Податкового кодексу України (надалі ПКУ).

Відповідно до частини 1 ст. 94 ПКУ «Адміністративний арешт майна платника податків (далі – адмін.арешт) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.» [1].

В широкому розумінні адмін.арешт це обмеження платника податків у праві вільно розпоряджатися майном, що йому належить.

Частина 5 ст. 94 ПКУ виділяє два види арешту: повний та умовний.

При повному арешті, суб'єкт господарювання повністю втрачає право на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. При умовному ж арешті, платник податків лише обмежується у своїх правах розпоряджатися належному йому майном. При цьому, у раз необхід-

ності здійснення будь-якої операції з таким майном, з'являється обов'язок у попередньому отриманні дозволу контролюючого органу на таку операцію.

Варто звернути увагу, що в ПКУ не визначено підстави для застосування чи то умовного чи то повного адміністративного арешту, незважаючи на різючу різницю між ними. Таким чином, податковий орган самостійно визначає той чи інший вид арешту йому застосовувати [2].

Арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків. (ч. 4 ст. 94 ПКУ) [1].

Частиною 2 ст. 94 ПКУ визначені обставини, при настанні яких в податкового органу виникає право на застосування адміністративного арешту, таких станом на сьогодні є 9:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу;
- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;
- відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу.
- платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог цього Кодексу інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).
- нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки [1].

Проте детальніше зупинимось на п. 94.2.3 ч. 2 ст. 94 ПКУ, а саме випадок коли платник податків не допускає інспекторів до проведення перевірки.

Як це відбувається на практиці?!

Етап 1. Виникнення обставин(правової підстави), передбаченої ПКУ, на основі якої податковим органом приймається рішення про проведення перевірки.

Види перевірок визначені ч. 1 ст. 75 ПКУ: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Таке рішення у випадках документальних та фактичних перевірок віднаходить своє відображення у наказі на перевірку.

Варто відзначити, що для проведення камеральної перевірки, виходячи з її суті та мотивів проведення, не потрібно приймати будь-які рішення чи накази податковим органом.

Етап 2. Вихід контролюючого на перевірку та проведення дій націлених на початок проведення перевірки. Зокрема варто відзначити, що податковим законодавством визначено обов'язок попередньо ознайомлювати з наказом на перевірку платника (це планова документальна виїзна перевірка та позапланова невиїзна перевірка).

Документальна ж позапланова виїзна та фактичні перевірки для суб'єкта господарювання являється «сюрпризом». Наказ на перевірку та направлення на перевірку пред'являються платнику безпосередньо перед проведенням перевірки.

Етап 3. «Недопуск». Саме в момент пред'явлення вищезазначених документів у платника податків виникає право, закріплене ПКУ, не допустити перевіряючих до проведення перевірки.

Варто відзначити, що така можливість існує лише для документальної позапланової виїзної та фактичної перевірок. Виходячи із суті процедури проведення камеральної та документальної позапланової невиїзної перевірок, така «опція» є недоступною.

Етап 4. В зв'язку із недопуском інспекторів до проведення перевірки, податковим органом протягом 24 год. приймається рішення про застосування адміністративного арешту майна. Таке рішення, як випливає з ч. 11 ст. 94 ПКУ, може бути оскаржене в адміністративному або судовому порядку.

Етап 5. Підтвердження обґрунтованості арешту майна судом. Саме цей етап, є найбільш неоднозначним з точки зору судової практики, про що буде детальніше зупинено нижче.

Етап 6. Застосування адміністративного арешту податковим органом.

Етап 7. Зняття арешту.

Загалом взаємовідносини податкового органу з суб'єктами господарювання з питань проведення податкових перевірок платників податків є дуже і дуже неоднозначні і багатогранні.

Враховуючи неоднозначність деяких норм законодавства та постійну динамічну зміну судової практики у таких взаємовідносинах, частими є випадки зловживання обома сторонами можливостями, які відкриваються «прогалинами» в законодавстві.

Так, платники податків, здебільшого використовували можливість недопуску до проведення перевірки контролюючого органу навіть у разі її правомірності, а в судовому порядку, застосовуючи формальні підстави та наявні колізії права, скасовували накази на перевірку.

Податковий же орган, використовуючи своє право на обмеження права розпоряджатись майном, подекуди призначав перевірки, не зовсім підкріплені правовими засадами та підставами.

В даній так званій «боротьбі», суди також неоднозначно «обирають» сторону, постійно змінюючи свої позиції та практику.

Як визначено ч. 10 ст. 94 ПКУ: *«Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.*

*Зазначений строк не може бути продовжений в адміністративному порядку, у тому числі за рішенням інших державних органів, крім випадків, коли власника майна, на яке накладено арешт, не встановлено (не виявлено)» [1].*

Статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України (надалі-КАСУ) передбачено особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів.

Частиною першою цієї статті визначено, що провадження у справах за зверненням податкових та митних органів при здійсненні ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо:

- 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках/електронних гаманцях платника податків;
- 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;
- 3) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;
- 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;
- 5) стягнення коштів за податковим боргом;
- 6) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган;
- 7) встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України.

Частиною другою встановлено що *«Заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду».*

Частиною 5 статті 283 КАСУ визначено, що *«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» (ч. 7 ст. 238 КАСУ).*

*«Рішення суду у справах, визначених пунктами 1-4, 7 частини першої цієї статті, підлягає негайному виконанню» (ч. 8 ст. 238 КАСУ).*

Частиною 4 визначено, що якщо суд вбачає спір про право, то суд відмовляє у відкритті провадження. При чому, як впливає з частини п'ятої цієї статті, така відмова не позбавляє контролюючого органу звернутись із заявою в загальному порядку [3].

Саме з наявністю спору про право чинне законодавство пов'язує неможливість судового розгляду ряду деяких процесуальних заяв.

Поряд з цим, воно не дає чіткого визначення поняття «спір про право», саме через це і виникають множинні можливі трактування даного поняття.

По суті, законотворень при формуванні даної норми, скоріш за все мав на меті збалансувати права та обов'язки контролюючого органу та бізнесу. По аналогії з цивільним законодавством, на мій погляд, дане поняття тісно пов'язане з поняттям безспірності вимог.

Тобто, надаючи виключні повноваження податковому органу з метою реагування на недобросовісні дії платника податків, шляхом швидкого блокування діяльності організації з метою виконання покладених на контролюючий органу функцій, бізнесу надана можливість, на етапі підтвердження судом рішення керівника про застосування адмін.арешту, довести наявність «спору про право», у разі якщо він існує, з метою захисту від неправомірних з боку суб'єкта владних повноважень.

Тобто, «спір про право» повинен мати сутнісний (матеріальний), що характеризується наявністю незгоди платника податків з діями контролюючого органу та процедурний (формальний) аспекти, що характеризується використанням суб'єктом господарювання законодавчо встановленого механізму для вираження своєї незгоди. [4]

Проте, як і дуже часто буває в нашому законодавстві, питання чіткого визначення такого поняття не було розкрито достатньо, що зумовило міриади судових спорів по даному питанню.

Узагальнюючи різні погляди і підходи судів по даному питанню можна виділити три етапи.

Спочатку спір про право розглядався як наявність судового спору між сторонами (податкова/бізнес) щодо оскарження дій/бездіяльності контролюючого органу, які зумовили його звернення до суду з відповідним поданням в порядку ст. 283 КАСУ.

Зокрема в постанові ВС КАС від 28.08.2018 № 804/19780/14, суд доходить висновку що спором про право є оскарження рішення про застосування адміністративного арешту майна в судовому порядку. При чому адміністративне оскарження такого рішення не вважалось спором про право [5].

В подальшому дана позиція зазнає деяких змін, а саме спором про право суд визнає оскарження наказу про призначення перевірки, яке відображає незгоду платника з діями податкового органу та свідчить про наявність спірних аспектів, які потребують вирішення та не підтверджують беззаперечності застосування спеціальних заходів (адміністративного арешту майна).

Дана судова практика була сталою дуже довгий період часу. Зокрема у справах № 826/2195/16, № 820/3469/17, № 818/907/16, № 816/284/17, № 826/6013/16 закріплені аналогічні висновки.

Зокрема суд доходить висновку: *«оскарження платником податків наказу контролюючого органу про проведення перевірки безвідносно до обраного способу оскарження в адміністративному або судовому порядку, є спором про право»* [6].

Саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом під час призначення податкової перевірки. (Таку позицію свого часу сформував Верховний Суд України у постанові від 24.12.2010 р. у справі № 21-25а10. Аналогічні позиції дотримується і ВС, зокрема, у постанові від 20.02.2018 р. у справі № 826/1205/16 та від 17.04.2018 р. у справі № 826/12612/17) [7].

Саме такі висновки превалювали при вирішенні спорів щодо застосування адміністративного арешту майна по скороченій процедурі. Варто нагадати, що закриття провадження по 283 статті КАСУ не позбавляє права податкового органу звернутись із позовом про підтвердження обґрунтованості адміністративного майна в загальному порядку, що в принципі і відбувалось на практиці.

І вже, враховуючи результат розгляду судових спорів щодо оскарження наказів на перевірки, а саме скасування чи підтвердження їх правомірності, приймалось рішення по питанню обґрунтованості адмін.арешту.

Проте нещодавно, Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в Постанові від 23

лютого 2023 року у справі № 640/17091/21 (адміністративне провадження № К/9901/44200/21) відходить від попередніх висновків і формує новий висновок:

*«Наявність спору про право в розумінні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України має вбачатися саме на етапі вирішення питання про відкриття провадження у справі за заявою контролюючого органу, передбаченою ч. 1 ст. 283 КАС України. При цьому у справах за заявою контролюючого органу, передбаченою п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України, заперечення платника податків щодо правомірності проведення податкової перевірки, які полягають в оскарженні відповідного наказу про її проведення чи дій контролюючого органу при її проведенні, не можуть розглядатися як «спір про право».*

*Під час розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративний суд здійснює оцінку обґрунтованості рішення контролюючого органу щодо адміністративного арешту майна платника податків шляхом перевірки наявності підстав для прийняття відповідного рішення та правильності юридичної кваліфікації дій платника податків, які стали підставою для прийняття такого рішення. Оскарження платником податків наказу про проведення перевірки є запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідною заявою, однак не є спором про право в розумінні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Обґрунтованість причин відмови в допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки з боку платника податків входять до предмета доказування у справах, передбачених п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України» [8].*

Судова палата відступила від висновків Верховного Суду, викладених у постановках від 07 листопада 2018 року у справі № 820/3469/17, від 14 листопада 2018 року у справі № 818/907/16, від 19 грудня 2018 року у справі № 816/284/17, від 31 серпня 2020 року у справі № 826/6013/16, від 07 листопада 2018 року у справі № 820/3469/17, від 14 листопада 2018 року у справі № 818/907/16, від 19 грудня 2018 року у справі № 816/284/17, від 31 серпня 2020 року у справі № 826/6013/16, від 26 лютого 2019 року у справі № 640/20138/18, відповідно до яких у спорах за зверненнями органів державної податкової служби оскарження платником наказу про проведення перевірки свідчить про наявність «спору про право», і, як наслідок, є підставою для відмови у відкритті провадження або його закриття.

Таким чином, фактично на сьогодні суд займає позицію, що судове оскарження наказу на перевірку не є «спором про право».

Проте не наводить в своєму рішенні інших можливих альтернативних визначень поняття «спору про право», що унеможливує в подальшому застосування даного поняття для таких правовідносин.

Відтепер платник податків фактично позбавлений можливості «захисту» від неправомірних дій з боку контролюючого органу (у разі наявності таких).

А поряд з цим, податковому органу надані беззаперечні права та можливості, у разі бажання здійснювати вплив на окремо взятого платника податку.

Неможливо абсолютно стверджувати, що саме будуть наявні зловживання збоку суб'єктів владних повноважень, а також, що всі платники податків ведуть себе добросовісно, проте основною засадою законотворчості та судочинства в широкому розумінні якраз і є виявлення та унеможливлення саме таких ситуацій, коли порушується справедливий баланс сторін.

Так дійсно, у самій постанові наявне твердження, що *в разі наявності судового рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту платник податків не позбавлений можливості звернутися із заявою про його припинення, якщо надалі наказ про проведення перевірки буде визнано незаконним* [8].

Проте, варто здійснити аналіз використання такого інструменту як адмін.арешт на практиці, а також доволі не малих, з точки зору ведення господарської діяльності, строків розгляду справ адміністративними судами в загальному провадженні (навіть в скороченому щонайменше 5 місяців).

Сама процедура для контролюючого органу передбачена Порядком застосування адміністративного арешту майна платника податків, затвердженим наказом Міністерства фінансів від 14 липня 2017 року № 63, в якій описано поняття адміністративного арешту майна, обставини, за яких застосовується арешт майна, порядок застосування арешту майна, функції виконавця рішення про арешт майна, Особливості застосування арешту у особливих випадках, підстави припинення арешту майна та прийняття рішення про звільнення з-під арешту майна [9].

Варто відзначити, що застосування арешту майна, який, до слова, включає і товарні позиції, які подекуди, згідно чинного законодавства, потребують відповідної реєстрації права власності для покупця цього товару (зокрема транспортні засоби, спецтехніка, об'єкти інтелектуальної власності, нерухомість, тощо), для суб'єкта господарювання може виявитись фатальним і фактично призводить до повної зупинки його діяльності. А бо ж як, впливає із системного аналізу положень ПКУ, така діяльність повністю переходить під контроль податкового органу, що впливає із постулату про обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном.

Так, фактично суб'єкт владних повноважень набуває можливості впливати на господарську діяльність платника, до моменту доведення останнім своєї «правоти» в суді, що як вже зазначалось в порівнянні із строками по окремому провадженню (ст. 283 КАСУ) є не співрозмірними.

Відповідно до статті 42 Конституції України, кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом, Держава забезпечує захист конкуренції у підприємницькій діяльності [10].

Згідно ст. 19 Господарського кодексу України, суб'єкти господарювання мають право без обмежень самостійно здійснювати господарську діяльність, що не суперечить законодавству.

Незаконне втручання та перешкоджання господарській діяльності суб'єктів господарювання з боку органів державної влади, їх посадових осіб при здійсненні ними державного контролю та нагляду забороняються [11].

Одним із принципів податкового законодавства є рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Проте такий підхід щодо застосування адмін.арешту фактично не узгоджується з даними нормами Конституції, цивільного, податкового та господарського законодавства.

Застосування до одних суб'єктів бізнесу заходів адміністративного впливу, при чому подекуди з подачі інших суб'єктів (скарги конкурентів, та інші механізми недобросовісної конкуренції) є ніщо іншим як дискримінація без права захистити свій бізнес і свої права.

Фактично, норма статті 283 КАСУ у частині застосування поняття «спір про право» в даному випадку є відумерлою і потребує негайного реформатування.

Це зумовлено саме природою правовідносин, які лягають в їх основу, а саме застосування адмін.арешту, як відповідь на неправомірну перевірку. Очевидно, що жодних інших трактувань щодо «спору про право» в даному випадку не може бути.

Також, варто зауважити, що не всі судді Верховного суду поділяють таку нову позицію, зокрема свою окрему думку у даній справі № 640/17091/21 висловили судді Желтобрюх І.Л. та Білоус О.В. Судді вказали на те, що наявність у особи приватного права заперечень щодо підставності застосування «втручальних» повноважень суб'єктом владних повноважень, які об'єктивуються у законних способах протидії у сфері реалізації повноважень органом доходів і зборів, свідчать про виникнення додаткових елементів (ускладнення) спору (наявність «спору про право» у значенні частини першої статті 283 КАС України), а тому останній не може бути вирішений за допомогою «особливої» («безспірної») форми судового провадження, оскільки в такому випадку процедурна обмеженість розгляду, зумовлена терміновістю, не може превалювати над дотриманням належних гарантій судового захисту, які забезпечує загальне позовне провадження, та визначають суть права на судовий захист і повне виконання завдань адміністративного судочинства [12].

Крім того, в даній окремій думці, з чим варто погодитись, наведено обґрунтування правомірності попередньо усталеній практиці суду щодо застосування ст. 283 КАСУ.

Слід відзначити, що деякі науковці і деякі судді подекуди доходять висновку, що згідно чинного законодавства встановлено лише 2 випадки, коли платник податків може скористатися правом недопуску посадових осіб контролюючого органу до перевірки. Це неперед'явлення або не надіслання у випадках, визначених ПКУ, платнику податків документів, визначених «абз. 2-4 п. 81.1 ст. 81 ПКУ (направлення та наказу на проведення перевірки, службового посвідчення) та оформлення документів, вказаних в абз. 2-3 п. 81.1 ст. 81 ПКУ, з порушенням вимог, встановлених цим пунктом [13].

Проте, варто не погодитись з таким висновком, оскільки, як вже зазначалось вище, суб'єкт господарювання має мати можливість захиститись від можливих неправомірних дій з боку податкового органу.

**Висновки.** Так, неможливо спростувати той факт, що основна мета позовного провадження – це вирішення спору про право.

Він розглядається виключно у позовному провадженні а відтак є критерієм для виділення категорій справ позовного, наказного та окремого провадження.

Загальне визначення «Правового спору» – це юридичний конфлікт між учасниками правовідносин, у якому кожен з учасників правовідносин захищає свої суб'єктивні права.

Звернення ж податкового органу до суду із поданням про застосування адмін.арешту є нічим іншим як зверненням за дозволом на примусове виконання свого акту індивідуальної дії. В такому випадку варто звернути увагу не тільки і не стільки на дії платника податків, а на дії та їх правомірність суб'єкта владних повноважень, з огляду на безспірність вимог податкового органу.

Аналізуючи п. 14.1.7 ч. 1 статті 14, можна цілком дійти наступного висновку: оскарження наказу на проведення перевірки є лише використанням встановленого законодавством механізму захисту, передбаченим як Конституцією України в загальному розумінні, так і Податковим кодексом, як спеціальним актом регулювання даних правовідносин, що спрямоване на відновлення порушеного права платника податків вільно провадити свою господарську діяльність.

Отже, в такому випадку в такому випадку це свідчить про наявність спору щодо окремо взятого акту індивідуальної дії, а саме наказу, що в свою чергу зумовлює необхідність вирішення такого спору та абсолютно виключає беззаперечність застосування адміністративного арешту майна платника податків. Крім, того не потрібно забувати, що податковий орган, навіть у разі відмови у застосуванні процедури ст. 283 КАСУ, не позбавлений права звернутись з такими ж вимогами в загальному порядку, що є об'єктивним фактором для встановлення справедливого балансу сторін в таких ситуаціях.

Якщо ж слідувати позиції, що оскарження наказу не є перешкодою для застосування окремого провадження для контролюючого органу, то напевне «вирівняльним» вирішенням цієї проблеми було б створення для суб'єктів господарювання аналогічного «захисного механізму» у вигляді розгляду категорій адміністративних справ щодо оскарження платниками податків наказів на проведення перевірки у окремому провадженні, або ж взагалі об'єднати ці два нерозривно поєднанні поняття (право на перевірку та право на застосування заходів примусу) в одне окреме провадження.

Це б давало можливість швидко розглянути спір і відновити або ж право платника на вільне провадження діяльності або ж право податкового органу здійснювати контрольно-перевірочні та заходи примусу.

Фактично, враховуючи повне блокування діяльності суб'єкта господарювання при застосуванні адмін.арешту, єдиний дієвий спосіб його уникнути є допуск до перевірки, що абсолютне нівелює всю процедуру недопуску до проведення перевірки.

Єдиною причиною чому дане питання ще не набрало широкого розголосу і резонансу, є те, що наразі наша держава перебуває в стані війни, що зумовило по-перше ряд обмежень на проведення деяких видів перевірок податковим органом до закінчення строку дії воєнного стану, а по-друге виконанням «обіцянок» уряду щодо зменшення тиску на представників бізнесу. Проте не варто вводитись в оману, дане питання є дуже актуальним і таким що потребує негайного вирішення.

#### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 01.04.2024).
2. Мамалуй О.О. Податково-правові особливості інституту адміністративного арешту. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. № 1 (26), том 3. С. 30–35. URL: [chrome-extension://efaidnbmninnnkbpcqjpcglclefindmkaj/http://piv.nuoua.od.ua/v1-3\\_2019/8.pdf](chrome-extension://efaidnbmninnnkbpcqjpcglclefindmkaj/http://piv.nuoua.od.ua/v1-3_2019/8.pdf) (дата звернення 01.04.2024).
3. Кодекс адміністративного судочинства України (від 06.07.2005 № 2747-IV). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення 01.04.2024).
4. Олейник І. Керуючий партнер, адвокат ТОВ ІЮК «АСКОЛЬД». Адміноскарження як спір про ПРАВО: судова практика ВС КАС. URL: <https://askold.biz/ua/articles/adminoskarzhennya-yak-spir-pro-pravo-sud/> (дата звернення 01.04.2024).
5. Постанова ВС КАС від 28.08.2018 у справі № 804/19780/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76139166> (дата звернення 01.04.2024).



6. Ухвала ВС КАС від 30.11.2018 № 826/2195/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78359597> (дата звернення 01.04.2024).
7. Постанова ВС від 17.04.2018 р. у справі № 826/12612/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73468523> (дата звернення 01.04.2024).
8. Постанова ВС від 23 лютого 2023 року у справі № 640/17091/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109260787> (дата звернення 01.04.2024).
9. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків, затверджений наказом Міністерства фінансів від 14 липня 2017 року № 632. (№ 948/30816 від 02.08.2017 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0948-17#Text> (дата звернення 01.04.2024).
10. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 01.04.2024).
11. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 01.04.2024).
12. Окрема думка у справі № 640/17091/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109541946> (дата звернення 01.04.2024).
13. Жмудінський В.П. Недопущення до проведення податкової перевірки: правові наслідки. *Вісник НТУУ «КПІ» Політологія. Соціологія. Право*. URL: <http://visnyk-ppsp.kpi.ua/article/view/280828> (дата звернення 01.04.2024).