

АДМІНІСТРАТИВНЕ СУДОЧИНСТВО ТА ПОДАТКОВІ СПОРИ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ

Логвин А. В.

ВТУП

Наявність адміністративної юстиції – ознака правової держави. Передусім за правилами адміністративного судочинства суди вирішують спори приватних осіб щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності адміністративних органів.

За загальним визначенням адміністративне судочинство – діяльність адміністративних судів щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у порядку, встановленому Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України)¹. Змістом адміністративного судочинства є здійснення правосуддя в адміністративних справах шляхом розв’язання публічно-правових спорів.

Відповідно до статті 2 КАС України², завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб’єктів владних повноважень.

Правила адміністративного судочинства озброюють суд спеціальними критеріями, за якими він повинен надати оцінку оскарженим рішенням, діям чи бездіяльності – обґрунтованість, неупередженість, розсудливість, пропорційність, своєчасність та ін.

Таким чином, можна стверджувати, що вирішення судом публічно-правових спорів має здійснюватись справедливо, неупереджено та своєчасно. В свою чергу, прийняті в межах розгляду адміністративних справ судові рішення повинні відповідати визначеним завданням адміністративного судочинства.

При цьому, на нашу думку, процесуальні заходи, які застосовуються в межах розгляду публічно-правових спорів, не повинні обмежувати доступ до суду, який залишається для учасників справи, у такий спосіб або в такій мірі, щоб сама суть такого права була нівельована. В такому випадку наведене може суперечити вимозі забезпечення практичного та

¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

² Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

ефективного права на доступ до суду. Це зазвичай відбувається у випадку особливо вузького тлумачення процесуальної норми (надмірного формалізму), що перешкоджає розгляду позову, скарги по суті, із супутнім ризиком порушення права учасника справи на ефективний судовий захист.

Таким чином, правильність застосування адміністративними судами тих чи інших процесуальних заходів, як то запровадження забезпечення позову (винесення відповідних ухвал), а також встановлення судового контролю за їх виконанням, повинно забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливити їх передчасне та необґрунтоване застосування у відповідних справах з певним предметом розгляду.

На даний час дослідження з цього питання не проводились.

В статті на основі аналізу деяких судових справ встановлено проблемні питання застосування судами заходів забезпечення позову у податкових спорах, предметом розгляду яких є визнання протиправними та скасування рішень Комісій регіонального рівня про відповідність платників податків Критеріям ризиковості платника податку. Також, доведено передчасність та неможливість встановлення судового контролю за виконанням заходів забезпечення позову. Загалом зазначене дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості правової системи, публічних та приватних інтересів, шляхи їх вирішення. Крім того, зроблено науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

1. Заходи забезпечення позову.

Застосування у певних податкових спорах

1.1. Нормативне закріплення та сутність забезпечення позову.

Відповідно до частини 1 статті 5 КАС України³, кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси.

Тобто, обов'язковою умовою надання правового захисту судом є наявність відповідного порушення суб'єктом владних повноважень прав, свобод та інтересів особи на момент звернення до суду. Порушення має бути реальним, стосуватися індивідуально виражених прав чи інтересів особи, яка стверджує про їх порушення (правовий висновок

³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р.

сформований у постанові Верховного Суду від 15.11.2016 у справі № 800/301/16⁴).

В свою чергу, відсутність спору виключає можливість звернення до суду, оскільки відсутнє право, що підлягає правовому захисту (висновок сформований у постанові Великої Палати Верховного Суду від 12.12.2018 у справі № 802/2474/17-а (провадження № 11-1081апп18)⁵.

Разом з тим, інститут забезпечення адміністративного позову є однією з гарантій захисту прав, свобод та законних інтересів юридичних та фізичних осіб – позивачів в адміністративному процесі, механізмом, який покликаний забезпечити реальне та неухильне виконання судового рішення, прийнятого в адміністративній справі. Метою застосування заходів забезпечення позову є, перш за все, захист прав позивача до ухвалення рішення у справі.

Відповідно до частини 1 статті 150 КАС України⁶, суд за заявою учасника справи або з власної ініціативи має право вжити визначені цією статтею заходи забезпечення позову.

Згідно з частиною 2 статті 150 КАС України⁷, забезпечення позову допускається як до пред'явлення позову, так і на будь-якій стадії розгляду справи, якщо:

– нежиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист або поновлення порушених чи оспорюваних прав або інтересів позивача, за захистом яких він звернувся або має намір звернутися до суду;

– очевидними є ознаки протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, та порушення прав, свобод або інтересів особи, яка звернулася до суду, таким рішенням, дією або бездіяльністю.

Системний аналіз наведених норм дає підстави для однозначного висновку, що заходи забезпечення позову **можуть вживатися виключно у випадках**, коли нежиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист, або поновлення порушених чи оспорюваних прав або інтересів позивача, за захистом яких він звернувся або має намір звернутися до суду; **або очевидними є ознаки** протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, та порушення прав, свобод

⁴ Постанова Верховного Суду від 15.11.2016 р. у справі № 800/301/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/63445933>.

⁵ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 12.12.2018 р. у справі № 802/2474/17-а. URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78589538>.

⁶ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

або інтересів особи, яка звернулася до суду, таким рішенням, дією або бездіяльністю.

При цьому, визначення питань **“очевидності”** протиправності рішення суб’єкта владних повноважень, **можливе та з’ясується** виключно під час розгляду справи по суті спору, тобто за фактом повного дослідження та вивчення всіх обставин справи.

Згідно з частиною 1 статті 151 КАС України⁸, позов може бути забезпечено, зокрема, зупиненням дії індивідуального акта або нормативно-правового акта.

Відповідно до частини 2 статті 151 КАС України⁹, суд може застосувати кілька заходів забезпечення позову. Заходи забезпечення позову мають бути співмірними із заявленими позивачем вимогами. Суд також повинен враховувати співвідношення прав (інтересу), про захист яких просить заявник, і наслідками вжиття заходів забезпечення позову для заінтересованих осіб.

Отже, насамперед, забезпечення позову – це вжиття судом, у провадженні якого знаходиться справа, до прийняття у справі судового рішення по суті заходів щодо створення можливості реального виконання майбутньому рішення суду, якщо його буде прийнято на користь позивача.

За своєю суттю інститут забезпечення в адміністративному судочинстві є інститутом попереднього судового захисту. Метою його запровадження є гарантування виконання рішення суду у випадку задоволення позову за існування очевидної небезпеки заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення у справі. Доведення наявності зазначених підстав або принаймні однієї з них, з точки зору процесуального закону, є необхідною передумовою для вжиття судом заходів до забезпечення позову у разі їх вжиття за клопотанням позивача.

Вирішуючи питання про вжиття заходів забезпечення позову, суд має пересвідчитись, що надані доказ та доводи позивача на даному етапі переконливо свідчать про наявність підстав для забезпечення позову.

При цьому, небезпека істотного ускладнення чи унеможливлення виконання рішення суду або ефективного захисту, або поновлення порушених чи оспорюваних прав або інтересів позивача, з захистом яких він звернувся або має намір звернутися до суду, до вирішення справи по

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

суті **не є фактом**, який підлягає встановленню, **а є лише елементом** аргументації або оціночною категорією.

Також, вирішуючи питання про вжиття заходів забезпечення позову, суд повинен здійснити оцінку обґрунтованості доводів заявника щодо необхідності їх вжиття з урахуванням: розумності обґрунтованості та адекватності вимог заявника щодо забезпечення позову; наявності зв'язку між конкретним заходом забезпечення позову та його предметом; забезпечення збалансованості інтересів сторін, а також інших учасників судового процесу; можливість виконання суб'єктом владних повноважень запроваджених судом заходів забезпечення позову; ймовірності утруднення виконання або невиконання рішення суду у разі невжиття заходів забезпечення позову; запобігання порушенню охоронюваних законом інтересів осіб, що не є учасниками судового процесу, у разі вжиття заходів забезпечення позову.

Враховуючи викладене, чинним законодавством передбачено можливість вжиття адміністративними судами заходів забезпечення позову. Водночас, на нашу думку такі заходи, у разі їх запровадження судом, повинні враховувати специфіку податкових правовідносин та предмету судового спору, зокрема, щодо оскарження рішень про відповідність суб'єкта господарювання Критеріям ризиковості платника податку.

Крім того, вжиття таких заходів адміністративними судами повинно враховувати також нормативне врегулювання вищевказаних податкових правовідносин, в тому числі наявність технічної можливості їх здійснення, на яких ми зупинимось далі.

1.2. Можливість (законодавча та технічна) виконання заходів забезпечення позову у певних справах

Питання зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування, а також послідовність дій суб'єкта владних повноважень (відповідних Комісій регіонального рівня) під час розгляду питання включення/виключення суб'єктів господарювання до/з переліку ризикових платників податків, визначені постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 (далі – Порядок № 1165)¹⁰.

Порядком № 1165¹¹ передбачено, що Комісією регіонального рівня розглядається питання виключення платника податку з переліку

¹⁰ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

¹¹ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

платників, які відпо-відають критеріям ризиковості платника податку, у разі виявлення обставин та/або отримання інформації, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, та/або отримання інформації та копій відповідних документів від платника податку, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку.

За умовою абзацу 31 пункту 6 Порядку № 1165¹², у разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня виключає платника податку з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку.

Тобто, **єдиною можливою підставою** для виключення платника податків з переліку ризикових платників податків є відповідне рішення суду, яке набрало законної дії.

Крім цього, **положеннями чинних нормативно-правових актів**, якими регулюються питання щодо віднесення/виключення платників податків до/з переліку платників податків, які відповідають критеріям ризиковості платника податку **не передбачено** а ні законодавчої норми, а ні технічної можливості, вжиття заходів зупинення дії рішення про відповідність платника податків критеріям ризиковості платника податку.

При цьому, статтею 19 Конституції України¹³ передбачено, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, встановлений законодавством України.

Отже “на підставі” означає, що суб'єкт владних повноважень повинний бути утворений у порядку, визначеному Конституцією та законами України та зобов'язаний діяти на виконання закону, за умов та обставин, визначених ним.

“У межах повноважень” означає, що суб'єкт владних повноважень повинен вчиняти дії, не виходячи за межі прав та обов'язків, встановлених законами.

“У спосіб” означає, що суб'єкт владних повноважень зобов'язаний дотримуватися встановленої законом процедури вчинення дії, і повинен

¹² Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

¹³ Конституція України : п'ята сесія Верховної Ради України 28.06.1996 р.

обирати лише встановлені законом способи правомірної поведінки при реалізації своїх владних повноважень.

Доцільно також зазначити, що згідно підпунктів 21.1.1, 21.1.2, 21.1.4 пункту 21.1 статті 21 Податкового кодексу України¹⁴ (далі – Податковий кодекс), посадові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами, забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій, не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій.

Водночас, на думку Дніпропетровського окружного адміністративного суду (далі – ДОАС), яка викладена у мотивувальних частинах ухвал від 04.08.2023 у справі № 160/19014/23¹⁵, від 03.11.2023 у справі № 160/24752/23¹⁶ та від 13.12.2023 у справі № 160/31483/23¹⁷, виконання ухвали про застосування заходів забезпечення позову, щодо зупинення Рішення про відповідність суб'єкта господарювання Критеріям ризиковості платника податку, повинно бути здійснено в чіткій відповідності з приписами статті 129¹ Конституції України¹⁸, статті 13 Закону України Про судоустрій і статус суддів¹⁹, статті 14 КАС України²⁰ та в порядку, встановленому пунктом 6 Порядку № 1165²¹, який у випадку надходження до контролюючого органу відповідного судового рішення, що набрало законної сили, передбачає виключення платника податку з переліку таких, що відповідають критеріям ризиковості, при цьому інформація про прийняття такого рішення повинна бути розміщена в електронному кабінеті платника податків.

Якщо враховувати вищенаведену позицію ДОАС^{15 16 17}, яка передбачає що введені заходи забезпечення позову повинні бути

¹⁴ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

¹⁵ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 04.08.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112751941>.

¹⁶ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 03.11.2023 р. у справі № 160/24752/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114656154>.

¹⁷ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 13.12.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115659403>.

¹⁸ Конституція України : п'ята сесія Верховної Ради України 28.06.1996 р.

¹⁹ Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII.

²⁰ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

²¹ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

виконані на підставі абзацу 31 пункту 6 Порядку № 1165²², то відповідно таке виконання ухвали про забезпечення позову, шляхом скасування рішення про відповідність платника Критеріям ризиковості платника податків та виключення його з переліку ризикових, автоматично призводить до отримання платником рішення про його невідповідність Критеріям ризиковості платника податку.

Разом з цим, як передбачено абзацом 26 пункту 6 Порядку № 1165²³, у разі прийняття комісією регіонального рівня рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку за результатами розгляду інформації та копій документів, що свідчать про невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку, попереднє рішення про відповідність критеріям ризиковості платника податку втрачає чинність.

При цьому, відповідно до пункту 6 абзацу 3 статті 129 Конституції України²⁴ та статті 7 КАС України²⁵ основними засадами судочинства є забезпечення апеляційного та касаційного оскарження рішення суду крім випадків, встановлених законом.

Отже, забезпечення права на апеляційне і касаційне оскарження включає як можливість оскарження судового рішення, так і обов'язок суду прийняти та розглянути подану апеляційну або касаційну скаргу.

Таким чином, у суб'єкта владних повноважень, у разі незгоди з ухвалою суду про введення заходів забезпечення позову, наявне право на її подальше апеляційне та можливе касаційне (в залежності від результатів апеляційного розгляду) оскарження.

За таких обставин, у разі скасування ухвали про забезпечення позову в апеляційному або в касаційному порядку, зазначене призводить до необхідності повернення суб'єкта господарювання до стану (включення до переліку ризикових платників податків), в якому він перебував до запровадження заходів забезпечення позову (за умови відсутності станом на відповідну дату судового рішення по суті справи, яке набрало законної сили). Однак, з урахуванням положень абзацу 26 пункту 6

²² Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

²³ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

²⁴ Конституція України : п'ята сесія Верховної Ради України 28.06.1996 р.

²⁵ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

Порядку № 1165²⁶, наведене передбачає прийняття нового рішення про відповідність платника податків Критеріям ризиковості платника податку та, відповідно призводить до відсутності предмету позову, оскільки попереднє рішення втрачає чинність.

1.3. Позиція Верховного Суду в аналогічних справах

Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду викладено правову позицію (постанова від 01.12.2021 у справі № 140/11033/20²⁷) щодо **обставини, яка не є підставою** для забезпечення позову шляхом зупинення дії рішення контролюючого органу про включення платника до переліку ризикових платників та полягає в наступному.

Вирішуючи питання про вжиття заходів забезпечення позову, суд в ухвалі про забезпечення позову повинен навести мотиви, з яких він дійшов висновку, що нежиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист або поновлення порушених чи оспорюваних прав або інтересів позивача. Також суд має вказати, в чому будуть полягати дії, спрямовані на відновлення прав позивача, оцінити складність вчинення цих дій, встановити, що витрати, пов'язані з відновленням прав, будуть значними.

Так само суд повинен вказати підстави, з яких він дійшов висновку про існування очевидних ознак протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, та порушення прав, свобод або інтересів особи, яка звернулася до суду, цим рішенням, дією або бездіяльністю до ухвалення рішення у справі.

Слід зазначити, що під час вирішення питання щодо забезпечення позову обґрунтованість позову не досліджується, оскільки питання обґрунтованості заявлених позовних вимог є предметом дослідження судом під час розгляду спору по суті та не можуть вирішуватись ним під час розгляду клопотання про забезпечення позову.

Щодо наявності очевидних ознак протиправності оспорюваного рішення та порушення таким рішенням прав, свобод або інтересів осіб, які звернулися до суду, то вони повинні, насамперед, існувати поза обґрунтованим сумнівом. Тобто, суд, який застосовує заходи забезпечення позову з цих підстав повинен бути переконаний у тому, що

²⁶ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165.

²⁷ Постанова Верховного Суду від 01.12.2021 р. у справі № 140/11033/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/101534697>

відповідне рішення явно суперечить вимогам закону за критеріями, визначеними частиною 2 статті 2 КАС України, порушує права, свободи або інтереси позивачів і вжиття заходів забезпечення позову є дієвим способом запобігання істотним та реальним негативним наслідкам таких порушень. Твердження про **“очевидність”** порушення до розгляду справи по суті, яке фактично ґрунтується на тих самих аргументах, які покладені в підстави позову, **є висновком, який свідчить про правову позицію суду наперед**. Тому застосування заходів забезпечення позову з цієї підстави допускається у виняткових випадках.

Перевірка контролюючим органом на відповідність критеріям ризиковості платника податків здійснюється при реєстрації кожної податкової накладної/розрахунку коригування, **незалежно** від факту віднесення платника податків до переліку ризикових, та є передбаченим законом заходом податкового контролю. Крім того, відсутні законодавчі підстави вважати, що зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування унеможливує подальшу реєстрацію цих документів податкової звітності.

Віднесення певних платників податків до ризикових є по суті формою здійснення контролюючим органом податкового контролю, який, в тому числі, спрямований на забезпечення прав та інтересів інших суб'єктів господарювання в частині правильності відображення ними результатів господарської діяльності з метою оподаткування. Водночас, за позивачем залишається право належними документами довести реальність здійснення фінансово-господарських операцій у межах своєї господарської діяльності, та у разі повноти документів по даних операціях, подальшого прийняття позитивного рішення про реєстрацію податкових накладних/розрахунків коригування. Та **обставина**, що надання додаткових документів та пояснень у кожному конкретному випадку вимагає значного часу та зусиль, **не може сприйматися** як визначена законом підстава для забезпечення позову.

Аналогічну правову позицію викладено Верховним Судом в постановах від 21.01.2021 у справі № 140/8878/20²⁸, від 18.02.2021 у справі № 420/7063/ 20²⁹, від 12.03.2021 у справі № 140/10203/20³⁰, від 28.09.2023 у справі № 120/ 9931/22³¹.

²⁸ Постанова Верховного Суду від 21.01.2021 р. у справі № 140/8878/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94296773>.

²⁹ Постанова Верховного Суду від 18.02.2021 р. у справі № 420/7063/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95010203>.

³⁰ Постанова Верховного Суду від 12.03.2021 р. у справі № 140/10203/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95509157>.

³¹ Постанова Верховного Суду від 28.09.2023 р. у справі № 120/9931/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113802594>.

У наведених справах Верховний Суд дійшов висновку, що віднесення платників податків до ризикових є по суті формою здійснення контролюючим органом податкового контролю, який, в тому числі, спрямований і на забезпечення прав та інтересів інших суб'єктів господарювання в частині правильності відображення ними результатів господарської діяльності з метою оподаткування.

Крім того, постановою Верховного Суду від 23.11.2023 по справі № 140/ 13016/23³² зазначено, що перевірка контролюючим органом на відповідність критеріям ризиковості платника податків здійснюється при реєстрації кожної податкової накладної/розрахунку коригування, незалежно від факту віднесення платника податків до переліку ризикових.

Доречно звернути увагу, що за позицією Верховного Суду, яка викладена у постанові від 16.11.2023 у справі № 600/5531/23-а³³, суд вважає передчасними висновки першої та апеляційної інстанцій про задоволення клопотання платника податків про забезпечення адміністративного позову та зупинення дії рішення комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН та критично оцінив посилення судів попередніх інстанцій на надсилання контрагентами позивача претензій з вимогою про розірвання договорів поставки, оскільки контрагенти позивача не були позбавлені права надати податковому органу додаткові документи та пояснення з метою реєстрації податкових накладних, виписаних на покупців.

Разом з цим, відповідна стала правова позиція Верховного Суду, щодо передчасності та необґрунтованості запровадження заходів забезпечення позову у справах, предметом розгляду яких є оскарження рішень про відповідність платника податків Критеріям ризиковості платника податку, **не враховується** адміністративними судами першої інстанції, зокрема, під час прийняття ухвал від 31.07.2023 у справі № 160/19014/23³⁴, від 22.09.2023 у справі № 160/23905/ 23³⁵, від 10.10.2023 у справі № 160/24752/23³⁶, від 30.11.2023 у справі № 160/ 31483/23³⁷, від

³² Постанова Верховного Суду від 23.11.2023 р. у справі № 140/13016/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115145865>.

³³ Постанова Верховного Суду від 16.11.2023 р. у справі № 600/5531/23-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115001805>.

³⁴ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 31.07.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112552184>.

³⁵ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.09.2023 р. у справі № 160/23905/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113658629>.

³⁶ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.10.2023 р. у справі № 160/24752/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114054724>.

³⁷ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 30.11.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115341638>.

22.12.2023 у справі № 160/33364/23³⁸, від 10.01.2024 у справі №160/549/24³⁹, від 16.01.2024, від 08.03.2024 та від 17.04.2024 у справі № 160/ 1248/24^{40 41 42}, від 01.02.2024 у справі № 160/2855/24⁴³, від 25.03.2024 у справі №160/7437/24⁴⁴, від 10.05.2024 у справі № 160/8263/24⁴⁵.

Доречно звернути увагу, що у певних випадках, ДОАС ухвалами від 15.06.2023 у справі № 160/13044/23⁴⁶, від 18.12.2023 у справі № 160/32877/23⁴⁷, від 27.12.2023 у справі №160/34175/23⁴⁸, від 18.03.2024 у справі № 160/6888/24⁴⁹ відмовляв у задоволенні заяв про забезпечення позову з аналогічним предметом розгляду. При цьому, одні і ті ж судді, в деяких випадках (з урахуванням предметності розгляду справи) відмовляють у запровадженні заходів забезпечення позову, а в деяких все ж таки задовольняють заяви платників податків.

Водночас, слід зазначити, що суд апеляційної інстанції також, нехтуючи положеннями частини 6 статті 13 Закону України від 02.06.2016 № 1402-VIII Про судоустрій і статус суддів⁵⁰, не завжди враховує правову позицію Верховного Суду з даного питання, та у деяких випадках за наведеними справами відмовляє у задоволенні апеляційних скарг на відповідні ухвали ДОАС, зокрема, постанови від

³⁸ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.12.2023 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115866093>

³⁹ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.01.2024 р. у справі № 160/549/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116207623>.

⁴⁰ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 16.01.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116327635>.

⁴¹ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 08.03.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117528956>.

⁴² Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 17.04.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118426962>.

⁴³ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01.02.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116741708>.

⁴⁴ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 25.03.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117916379>.

⁴⁵ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.05.2024 р. у справі № 160/8263/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118986477>.

⁴⁶ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 15.06.2023 р. у справі № 160/13044/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111562642>.

⁴⁷ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18.12.2023 р. у справі № 160/32877/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115753108>.

⁴⁸ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27.12.2023 р. у справі № 160/34175/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115976584>.

⁴⁹ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18.03.2024 р. у справі № 160/6888/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117759561>.

⁵⁰ Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII.

28.09.2023 у справі № 160/19014/23⁵¹, від 11.04.2024 у справі № 160/33364/23⁵², від 18.04.2024 у справі № 160/1248/24⁵³, від 30.04.2024 у справі № 160/2855/24⁵⁴, від 02.05.2024 у справі № 160/7437/24⁵⁵. Крім того, наведені постанови Третього апеляційного адміністративного суду (далі – ТААС) не містять жодного обґрунтування позиції суду апеляційної інстанції (чому саме?) щодо не прийняття та не врахування доводів апелянта (суб'єкта владних повноважень) стосовно неправомірності та передчасності застосування заходів забезпечення позову.

Більш того, наприклад:

– у справі № 160/19014/23 суд апеляційної інстанції (ТААС) (постанова від 28.09.2023)⁵⁶ обґрунтовуючи відмову у задоволенні апеляційної скарги контро-люючого органу посилався на правові висновки Верховного Суду у господ-дарській справі, яка взагалі не пов'язана з предметом розгляду поточної справи;

– у справі № 160/33364/23 суд апеляційної інстанції (ТААС) (постанова від 11.04.2024)⁵⁷ в обґрунтування правомірності прийняття свого рішення робить посилання на нормативно-правові акти податкового законодавства, які втратили чинність понад чотири роки тому.

Вищенаведене ставить під сумнів кваліфікацію певних суддів та взагалі підриває довіру до системи правосуддя.

Доречно буде зазначити, що постановами Верховного Суду від 08.02.2024 у справі № 160/19014/23⁵⁸, від 26.06.2024 у справі №

⁵¹ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 28.09.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113827739>.

⁵² Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118332464>.

⁵³ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 18.04.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118597988>.

⁵⁴ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 30.04.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118733867>.

⁵⁵ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 02.05.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118845827>.

⁵⁶ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 28.09.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113827739>.

⁵⁷ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118332464>.

⁵⁸ Постанова Верховного Суду від 08.02.2024 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116869862>.

160/33364/23⁵⁹, від 04.07.2024 у справі №160/7437/24⁶⁰, від 07.08.2024 у справі № 160/1248/24⁶¹, скасовано заходи забезпечення позову, введені ухвалами суду першої інстанції, та відповідні постанови суду апеляційної інстанції у даних справах.

2. Судовий контроль за виконанням ухвал про забезпечення позову

Як вбачається з чинної редакції КАС України (частина 1 статті 382)⁶², суд, який ухвалив судове рішення в адміністративній справі, може зобов'язати суб'єкта владних повноважень, не на користь якого ухвалене судове рішення, подати у встановлений судом строк звіт про виконання судового рішення.

Отже, виходячи з аналізу даної норми, адміністративне процесуальне законодавство визначає **наступні обов'язкові та такі, що мають одночасно виконуватись, умови** для встановлення судом судового контролю за виконанням судового рішення:

– судовий контроль встановлюється судом, яким було ухвалено **судове рішення в адміністративній справі;**

– судовий контроль встановлюється щодо суб'єкта владних повноважень, **не на користь якого ухвалене судове рішення;**

– судовий контроль передбачає подання у встановлений судом строк звіту про виконання такого судового рішення, **тобто презюмується можливість та обов'язок виконання такого судового рішення.**

В той же час, відсутність хоча б однієї з вищенаведених умов, визначених частиною 1 статті 382 КАС України⁶³ позбавляє суд права на встановлення судового контролю у порядку статті 382 КАС України та, відповідно не дає права стороні (платнику податків), на користь якої ухвалене таке рішення, звертатися із заявами про встановлення такого судового контролю.

⁵⁹ Постанова Верховного Суду від 26.06.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120003950>.

⁶⁰ Постанова Верховного Суду від 04.07.2024 у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120211848>.

⁶¹ Постанова Верховного Суду від 07.08.2024 у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120873005>.

⁶² Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

На нашу думку, відсутність усіх умов, передбачених статтею 382 КАС України⁶⁴ для встановлення судового контролю, робить таке встановлення не лише неможливим, а й таким, що суперечить вимогам статті 382 КАС України. З даного приводу доречно окремо зупинитися на кожній із закріплених відповідною нормою умов.

2.1. Можливість застосування судового контролю за виконанням судового рішення безпосередньо залежить від наявності такого судового рішення. Натомість, у разі якщо *у справі судове рішення ще не ухвалено то судовий контроль за виконанням ухвали про забезпечення позову об'єктивно неможливий*. Зазначене підтверджується наступним.

Незважаючи на те, що відповідно до норми статті 241 КАС України⁶⁵ ухвала є одним із видів судового рішення, норма пункту 9 частини 5 статті 243 КАС України⁶⁶ чітко зазначає, що окремим документом викладаються ухвали з питань забезпечення позову. Відповідно, як вбачається зі змісту норми статті 243 КАС України⁶⁷ поняття “судове рішення” та “окремий документ у вигляді ухвали” **чітко відмежовуються один від одного**. Як наслідок, ухвала про забезпечення позову не є судовим рішенням, на яке поширюється дія норми статті 382 КАС України⁶⁸.

Наведене вище твердження кореспондується з положеннями норм статей 246 та 248 КАС України⁶⁹, які регулюють законодавчі вимоги до змісту судового рішення та ухвали, що викладається окремим документом (до якої належить ухвала про забезпечення позову), відповідно. Знову ж таки, поняття “судове рішення” та “ухвала, що викладається окремим документом” не лише відмежовані один від одного, *а й навіть регулюються різними нормами процесуального законодавства*. Як наслідок, можливості або права суду на *встановлення судового контролю за виконанням ухвали*, що викладається окремим документом, нормою статті 382 або будь-якої

⁶⁴ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶⁵ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶⁶ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶⁷ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁶⁹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

іншої статті КАС України⁷⁰ *взагалі не передбачається*. Окремо слід зазначити, що відповідно до норм статті 248 КАС України⁷¹ не передбачається навіть включення до змісту ухвали способу її виконання, що додатково підкреслює неможливість встановлення контролю за таким виконанням.

Крім цього, правовий інститут забезпечення позову регулюється спеціальною главою адміністративного процесуального законодавства – главою 10 розділу I КАС України, яка *взагалі не передбачає не лише права, а й навіть можливості встановлення судового контролю* за ухвалою про забезпечення позову. Зокрема, таких положень не містить і спеціальна норма статті 156 КАС України⁷², яка регулює порядок виконання ухвал про забезпечення позову.

2.2. Відсутність факту ухвалення судового рішення не на користь суб'єкта владних повноважень у справі, щодо якого поширюються вимоги статті 382 КАС України⁷³, позбавляє можливість застосування судового контролю, оскільки встановлення такого контролю за виконанням судового рішення безпосередньо залежить від наявності судового рішення, ухваленого не на користь суб'єкта владних повноважень. Зазначене підтверджується наступним.

Відповідно до норми частини 1 статті 243 КАС України⁷⁴, суди ухвалюють рішення іменем України негайно після закінчення судового розгляду. Поряд з цим, *судовий розгляд справи*, у разі прийняття ухвали про забезпечення позову, *ще не завершений та продовжує здійснюватися судом в порядку загального провадження*. Як наслідок, відсутність судового рішення у справі породжує відсутність усіх необхідних умов для застосування заходів судового контролю за ухвалою про забезпечення позову відповідно до норм статті 382 КАС України⁷⁵.

Ухвала про забезпечення *взагалі не підпадає під визначення поняття* “рішення, ухваленого не на користь суб'єкта владних повноважень” – зокрема, дана обставина кореспондується з нормою

⁷⁰ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷² Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷⁴ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷⁵ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

статті 245 КАС України⁷⁶, якою передбачаються повноваження суду при вирішенні справи і в даній нормі відсутні будь-які посилання на ухвали про забезпечення позову. Відповідно, винесення судом ухвали про забезпечення позову **не може** вважатися вирішенням справи, а вжиті заходи забезпечення позову **не можуть** вважатися такими, що винесені “не на користь суб’єкта владних повноважень”, оскільки вони **лише зобов’язують** вчинити певні дії або утриматися від певних дій **до набрання законної сили судовим рішенням по справі**. Лише **судове рішення по суті позовних вимог по справі вже буде вважатися таким**, що винесено на користь або не на користь суб’єкта владних повноважень. Дана обставина додатково підтверджується тим, що винесення ухвали про забезпечення позову у якості вирішення спору прямо забороняється як усталеною судовою практикою, так і впливає з норми частини 2 статті 151 КАС України⁷⁷.

Крім цього, як вже зазначалось, правовий інститут забезпечення позову регулюється спеціальною главою адміністративного процесуального законодавства – главою 10 розділу I КАС України⁷⁸, яка також **не передбачає** можливості вирішення справи по суті шляхом винесення ухвали про забезпечення позову, а також **не зазначає**, що винесення такої ухвали вважається винесенням рішення не на користь суб’єкта владних повноважень. Зокрема, після винесення ухвали про забезпечення позову **не здійснюється** розподіл судових витрат в порядку глави 8 розділу I КАС України⁷⁹, який здійснюється лише після винесення судового рішення не на користь суб’єкта владних повноважень.

Таким чином, встановлення судового контролю за виконанням ухвали про забезпечення позову у справі суперечить нормам статті 382 КАС України⁸⁰, а також статей 151, 156, 241, 243, 245 та 248 КАС України⁸¹.

Разом з цим, вищенаведене не враховується під час розгляду відповідних судових справ та приймаються ухвали про встановлення

⁷⁶ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷⁷ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁷⁹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁸⁰ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

⁸¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

судового контролю за виконанням ухвал про забезпечення позову, зокрема, ухвала від 04.12.2023 у справі № 160/31483/23⁸², від 27.12.2023 у справі № 160/33364/23⁸³, від 12.03.2024 у справі № 160/1248/24⁸⁴, від 22.02.2024 у справі № 160/2855/24⁸⁵, від 16.04.2024 у справі № 160/7437/24⁸⁶, від 29.05.2024 у справі № 160/8263/24⁸⁷.

В свою чергу, постановами суду апеляційної інстанції від 09.05.2024 у справі № 160/31483/23⁸⁸, від 11.04.2024 у справі № 160/33364/23⁸⁹, від 06.06.2024 у справі № 160/7437/24⁹⁰, скасовані ухвали суду першої інстанції про встановлення судового контролю у вищенаведених справах.

Як вже було зазначено, можливість застосування судового контролю за виконанням судового рішення напряму залежить від презумпції можливості виконання судового рішення, ухваленого не на користь суб'єкта владних повноважень.

Відповідно до частини 1 статті 382 КАС України⁹¹, суд, який ухвалив судове рішення в адміністративній справі, може зобов'язати суб'єкта владних повноважень, не на користь якого ухвалене судове рішення, подати у встановлений судом строк звіт про виконання судового рішення.

Аналіз наведеної норми дає можливість зробити висновок, що встановлення судового контролю передбачається лише за наслідками ухвалення судового рішення за фактом розгляду справи по суті та відповідно не на користь суб'єкта владних повноважень. Водночас,

⁸² Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 04.12.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115378185>.

⁸³ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27.12.2023 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115976595>.

⁸⁴ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 12.03.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117591061>.

⁸⁵ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.02.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117209909>.

⁸⁶ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 16.04.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118394544>.

⁸⁷ Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 29.05.2024 р. у справі № 160/8263/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119398881>.

⁸⁸ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 09.05.2024 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118958889>.

⁸⁹ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118332489>.

⁹⁰ Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 06.06.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119750086>.

⁹¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV.

прийняття судом ухвали про забезпечення позову не є рішенням за наслідками розгляду справи по суті.

З даного приводу доречно звернути увагу на правову позицію Верховного Суду, викладену в постанові від 23.06.2023 у справі № 620/5444/22⁹², в якій Верховний Суд звертає увагу судів першої та апеляційної інстанцій на те, що процесуальні заходи, які застосовуються, не повинні обмежувати доступ до суду, який залишається для учасників справи, у такий спосіб або в такій мірі, щоб сама суть такого права була нівельована.

При цьому у практиці Верховного Суду, зокрема у постановях від 21.05.2021 у справі № 1.380.2019.006107⁹³, від 22.07.2021 у справі № 340/141/ 21⁹⁴, від 16.09.2021 у справі № 240/10995/20⁹⁵, від 12.09.2022 у справі № 120/ 16601/21-а⁹⁶ та від 28.03.2023 у справі № 260/1322/21⁹⁷, закріплено, що “надмірний формалізм” може суперечити вимозі забезпечення практичного та ефективного права на доступ до суду; це зазвичай відбувається у випадку особливо вузького тлумачення процесуальної норми, що перешкоджає розгляду позову, скарги по суті, із супутнім ризиком порушення права учасника справи на ефективний судовий захист.

Верховний Суд вважає, що суб’єкти владних повноважень, зокрема, органи виконавчої влади не можуть зазнавати дискримінації під час участі як сторона у процесі вирішення у суді публічно-правових спорів. Це підтверджується серед іншого таким конституційним принципом судочинства як рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом, а також положеннями статті 116 Конституції України⁹⁸ та статті 1 Закону України Про Кабінет Міністрів України⁹⁹, які передбачають, що органи виконавчої влади забезпечують: державний суверенітет і економічну самостійність України, обороноздатність і національну безпеку України, громадський порядок здійснення внутрішньої і

⁹² Постанова Верховного Суду від 23.06.2023 р. у справі № 620/5444/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/111785906>.

⁹³ Постанова Верховного Суду від 21.05.2021 р. у справі № 1.380.2019.006107. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/97075653>.

⁹⁴ Постанова Верховного Суду від 22.07.2021 р. у справі № 340/141/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/ 98493712>.

⁹⁵ Постанова Верховного Суду від 16.09.2021 р. у справі № 240/10995/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/ 99658304>.

⁹⁶ Постанова Верховного Суду від 12.09.2022 р. у справі № 120/16601/21-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/106190739>.

⁹⁷ Постанова Верховного Суду від 28.03.2023 р. у справі № 260/1322/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/ Review/109943637>.

⁹⁸ Конституція України : п’ята сесія Верховної Ради України 28.06.1996 р.

⁹⁹ Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 р. № 794-VII.

зовнішньої політики держави, виконання Конституції і законів України, актів Президента України; реалізацію стратегічного курсу держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору; реалізацію прав і свобод людини і громадянина; політики у сферах праці й зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування; проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики. Протилежний підхід до статусу суб'єкта владних повноважень у суді передбачатиме загрозу реалізації цих та інших функцій (повноважень) зазначених суб'єктів.

Варто зазначити також про правову позицію Верховного Суду, яка викладена у постанові від 04.03.2020 у справі № 539/3406/17¹⁰⁰, за якою правовою підставою для зобов'язання відповідача подати звіт про виконання судового рішення є наявність об'єктивних підтверджених належними і допустимими доказами підстав вважати, що за відсутності такого заходу судового контролю рішення суду залишиться невиконаним або для його виконання доведеться докласти значних зусиль. При цьому, суд, встановлюючи строк для подання звіту, повинен враховувати особливості покладених обов'язків згідно із судовим рішенням та можливості суб'єкта владних повноважень їх виконати.

ВИСНОВКИ

Враховуючи вищенаведене можна констатувати:

1. Особливістю існування нормативно-правового регулювання певних правовідносин в Україні, в тому числі під час здійснення адміністративного судочинства та вирішення податкових спорів, були і досі є правові колізії положень відповідних законодавчих актів, які створюють умови для їх неоднозначного тлумачення, та призводять до порушення збалансованості публічних та приватних інтересів.

2. Аналіз деяких судових справ свідчить про те, що адміністративними судами першої інстанції запровадження (введення) заходів забезпечення позову у податкових спорах, предметом розгляду яких є визнання протиправними та скасування рішень Комісій регіонального рівня про відповідність платників податків Критеріям ризиковості платника, здійснюється без врахування правової позиції та висновків Верховного Суду стосовно передчасності та необґрунтованості їх застосування у відповідних справах. Зазначене призводить до їх скасування під час апеляційного, але в більшості випадків під час касаційного оскарження, та відповідно впливає на

¹⁰⁰ Постанова Верховного Суду від 04.03.2020 р. у справі № 539/3406/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88027752>.

перенавантаження на судову систему, а також підриває довіру до системи правосуддя.

3. Запровадження заходів забезпечення позову у вищенаведених справах створює ситуацію правової невизначеності, оскільки чинне законодавство, яким врегульовані відповідні податкові правовідносини, не передбачає (не містить) нормативного закріплення щодо порядку подальших дій контролюючого органу у разі скасування в подальшому таких заходів забезпечення за наслідками апеляційного або касаційного перегляду та відповідно повернення платника податків до стану, в якому він перебував до заходів забезпечення позову, які свого часу на вимогу Суду були виконанні шляхом скасування рішення податкового органу та виключення платника з переліку ризикових. Тобто, яким чином контролюючий орган повинен повертати платника податків у стан до виконання заходів забезпечення позову, у разі якщо рішення по справі по суті не прийнято (не набрало законної сили).

4. Встановлення судового контролю за виконанням заходів забезпечення позову, введених відповідними судовими ухвалами, є передчасним та об'єктивно неможливим, оскільки можливість застосування судового контролю за виконанням судового рішення безпосередньо залежить від наявності такого судового рішення. В свою чергу, положення КАС України чітко відмежовують один від одного поняття *“судове рішення”* та *“окремий документ у вигляді ухвали”*, як наслідок, ухвала про забезпечення позову не є судовим рішенням, на яке поширюється дія норми статті 382 КАС України. Крім того, поняття *“судове рішення”* та *“ухвала, що викладається окремим документом”* навіть регулюються різними нормами процесуального законодавства. При цьому, можливості або права суду на встановлення судового контролю за виконанням ухвали, що викладається окремим документом, нормою статті 382 або будь-якої іншої статті КАС України взагалі не передбачається.

5. З метою уникнення неоднозначного трактування певних положень податкового законодавства, в тому числі для врахування судами (з огляду на їх певну позицію у відповідних справах) фактичної неможливості виконання ухвал про забезпечення позову та передчасності встановлення судового контролю за їх виконанням, доречним є внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 № 1165 Про затвердження Порядку зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, якими абзац 31 пункту 6 викласти у наступній редакції: *“у разі надходження до контролюючого органу відповідного судового рішення по суті справи, яке набрало законної сили, комісія регіонального*

рівня виключає платника податку з переліку платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку”.

АНОТАЦІЯ

В статті автором досліджуються окремі питання щодо особливостей застосування адміністративними судами процесуальних дій, які передбачені Кодексом адміністративного судочинства України, однак за певних обставин не можуть бути застосовані у відповідних податкових спорах, з огляду на їх специфіку. Зазначене стосується можливості (доцільності та об'єктивності) вжиття (застосування) адміністративними судами заходів забезпечення позову у судових справах, предметом розгляду яких є, зокрема, питання правомірності віднесення суб'єктів господарювання до переліку платників, які відповідають Критеріям ризиковості платника податку та встановлення судового контролю за виконанням такого судового рішення. Робота виконана на підставі загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. На даний час дослідження з цього питання на проводились. Положення чинного законодавства, яким врегульовані питання здійснення адміністративного судочинства, передбачають можливість запровадження адміністративними судами заходів забезпечення позову, а також встановлення судового контролю за виконанням судових рішень. Разом з цим, вжиття таких заходів адміністративними судами повинно забезпечувати збалансованість публічних та приватних інтересів, а також унеможливити їх передчасне та необґрунтоване застосування. Проведений аналіз деяких судових справ свідчить про те, що адміністративними судами (першої та апеляційної інстанції) не завжди враховується позиція та правові висновки Верховного Суду (з урахуванням положень чинного законодавства) стосовно передчасності та необґрунтованості застосування заходів забезпечення позову у податкових спорах, предметом розгляду яких є визнання протиправними та скасування рішень Комісій регіонального рівня про відповідність платників податків Критеріям ризиковості платника податку. Крім того, з огляду на положення Кодексу адміністративного судочинства України, доведено передчасність та неможливість встановлення судового контролю за виконанням заходів забезпечення позову. Зазначене дозволило виявити проблемні питання правового характеру, які призводять до порушення збалансованості правової системи, публічних та приватних інтересів, шляхи їх вирішення та зробити науково обґрунтовані висновки з окресленої проблематики.

Література

1. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення 10.05.2024).
2. Постанова Верховного Суду від 15.11.2016 р. у справі № 800/301/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/63445933> (дата звернення 10.05.2024).
3. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 12.12.2018 р. у справі № 802/2474/ 17-а (провадження № 11-1081апп18). URL: <https://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78589538> (дата звернення 10.05.2024).
4. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 10.05.2024).
5. Конституція України : п'ята сесія Верховної Ради України 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 10.05.2024).
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.05.2024).
7. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 04.08.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112751941> (дата звернення 25.04.2024).
8. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 03.11.2023 р. у справі № 160/24752/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114656154> (дата звернення 25.04.2024).
9. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 13.12.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115659403> (дата звернення 25.04.2024).
10. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення 10.05.2024).
11. Постанова Верховного Суду від 01.12.2021 р. у справі № 140/11033/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101534697> (дата звернення 25.04.2024).

12. Постанова Верховного Суду від 21.01.2021 р. у справі № 140/8878/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94296773> (дата звернення 25.04.2024).

13. Постанова Верховного Суду від 18.02.2021 р. у справі № 420/7063/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95010203> (дата звернення 25.04.2024).

14. Постанова Верховного Суду від 12.03.2021 р. у справі № 140/10203/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95509157> (дата звернення 25.04.2024).

15. Постанова Верховного Суду від 28.09.2023 р. у справі № 120/9931/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113802594> (дата звернення 25.04.2024).

16. Постанова Верховного Суду від 23.11.2023 р. у справі № 140/13016/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115145865> (дата звернення 25.04.2024).

17. Постанова Верховного Суду від 16.11.2023 р. у справі № 600/5531/23-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115001805> (дата звернення 25.04.2024).

18. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 31.07.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112552184> (дата звернення 25.04.2024).

19. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.09.2023 р. у справі № 160/23905/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113658629> (дата звернення 25.04.2024).

20. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.10.2023 р. у справі № 160/24752/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114054724> (дата звернення 25.04.2024).

21. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 30.11.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115341638> (дата звернення 25.04.2024).

22. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.12.2023 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115866093> (дата звернення 25.04.2024).

23. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.01.2024 р. у справі № 160/549/24. URL:

[https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 116207623](https://reyestr.court.gov.ua/Review/116207623) (дата звернення 25.04.2024).

24. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 16.01.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 116327635](https://reyestr.court.gov.ua/Review/116327635) (дата звернення 25.04.2024).

25. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 08.03.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 117528956](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117528956) (дата звернення 25.04.2024).

26. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 17.04.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 118426962](https://reyestr.court.gov.ua/Review/118426962) (дата звернення 25.04.2024).

27. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01.02.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 116741708](https://reyestr.court.gov.ua/Review/116741708) (дата звернення 25.04.2024).

28. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 25.03.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 117916379](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117916379) (дата звернення 25.04.2024).

29. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 10.05.2024 р. у справі № 160/8263/24. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 118986477](https://reyestr.court.gov.ua/Review/118986477) (дата звернення 12.05.2024).

30. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 15.06.2023 р. у справі № 160/13044/23. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 111562642](https://reyestr.court.gov.ua/Review/111562642) (дата звернення 25.04.2024).

31. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18.12.2023 р. у справі № 160/32877/23. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 115753108](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115753108) (дата звернення 25.04.2024).

32. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27.12.2023 р. у справі № 160/34175/23. URL: [https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 115976584](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115976584) (дата звернення 25.04.2024).

33. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18.03.2024 р. у справі № 160/6888/24. URL:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/117759561> (дата звернення 25.04.2024).

34. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 28.09.2023 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113827739> (дата звернення 25.04.2024).

35. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118332464> (дата звернення 25.04.2024).

36. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 18.04.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118597988> (дата звернення 25.04.2024).

37. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 30.04.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118733867> (дата звернення 12.05.2024).

38. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 02.05.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118845827> (дата звернення 12.05.2024).

39. Постанова Верховного Суду від 08.02.2024 р. у справі № 160/19014/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116869862> (дата звернення 25.04.2024).

40. Постанова Верховного Суду від 26.06.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120003950> (дата звернення 08.07.2024).

41. Постанова Верховного Суду від 04.07.2024 у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120211848> (дата звернення 08.07.2024).

42. Постанова Верховного Суду від 07.08.2024 у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/120873005> (дата звернення 17.08.2024).

43. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 04.12.2023 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115378185> (дата звернення 25.04.2024).

44. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 27.12.2023 р. у справі № 160/33364/23. URL:

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/115976595> (дата звернення 25.04.2024).

45. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 12.03.2024 р. у справі № 160/1248/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117591061> (дата звернення 25.04.2024).

46. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.02.2024 р. у справі № 160/2855/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117209909> (дата звернення 25.04.2024).

47. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 16.04.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118394544> (дата звернення 25.04.2024).

48. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 29.05.2024 р. у справі № 160/8263/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119398881> (дата звернення 08.07.2024).

49. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 09.05.2024 р. у справі № 160/31483/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118958889> (дата звернення 12.05.2024).

50. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 11.04.2024 р. у справі № 160/33364/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118332489> (дата звернення 12.05.2024).

51. Постанова Третього апеляційного адміністративного суду від 06.06.2024 р. у справі № 160/7437/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119750086> (дата звернення 08.07.2024).

52. Постанова Верховного Суду від 23.06.2023 р. у справі № 620/5444/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111785906> (дата звернення 12.05.2024).

53. Постанова Верховного Суду від 21.05.2021 р. у справі №1.380.2019.006107. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97075653> (дата звернення 12.05.2024).

54. Постанова Верховного Суду від 22.07.2021 р. у справі № 340/141/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98493712> (дата звернення 12.05.2024).

55. Постанова Верховного Суду від 16.09.2021 р. у справі № 240/10995/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99658304> (дата звернення 12.05.2024).

56. Постанова Верховного Суду від 12.09.2022 р. у справі № 120/16601/21-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106190739> (дата звернення 12.05.2024).

57. Постанова Верховного Суду від 28.03.2023 р. у справі № 260/1322/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109943637> (дата звернення 12.05.2024).

58. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 р. № 794-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text> (дата звернення 10.05.2024).

59. Постанова Верховного Суду від 04.03.2020 р. у справі № 539/3406/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88027752> (дата звернення 12.05.2024).

Information about the author:
Lohvyn Andrii Volodymyrovych,
PhD in Law