|  |
| --- |
| Категорія справи №  Начало формы  [**640/17091/21**](https://reyestr.court.gov.ua/Review/109260787)  Конец формы  **: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо; погашення податкового боргу, з них; застосування адміністративного арешту коштів та/або майна.** |
| Надіслано судом: **28.02.2023.** Зареєстровано: **01.03.2023.** Забезпечено надання загального доступу: **01.03.2023.** |
| Дата набрання законної сили: **23.02.2023** |
| Номер судового провадження: **К/9901/44200/21** |



**ПОСТАНОВА**

**ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**

23 лютого 2023 року

Київ

справа №640/17091/21

адміністративне провадження №К/9901/44200/21

**Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду**:

головуючого судді - Гімона М.М. (суддя-доповідач),

суддів: Білоуса О.В.,  Бившевої Л.І.,  Васильєвої І.А.,  Гончарової І.А.,  Дашутіна І.В.,  Желтобрюх І.Л.,  Олендера І.Я.,  Усенко Є.А.,  Ханової  Р.Ф.,  Хохуляка В.В.,  Шишова О.О.,  Юрченко В.П.,  Яковенка М.М.,

розглянувши в порядку письмового провадження справу № 640/17091/21 за заявою Головного управління ДПС у м. Києві до Товариства з обмеженою відповідальністю "АЛАКОР СІТІ" про підтвердження обґрунтованості умовного адміністративного арешту майна платників податків, провадження у якій відкрито за касаційною скаргою Головного управління ДПС у м. Києві, утвореного як відокремлений підрозділ Державної податкової служби України, на ухвалу Окружного адміністративного суду міста Києва від 18 червня 2021 року (головуючий суддя - Аблов Є. В.) та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року (головуючий суддя - Єгорова Н. М., судді: Сорочко Є. О., Федотов І.В.),

ВСТАНОВИВ:

У червні 2021 року Головне управління ДПС у м. Києві (далі - позивач, ГУ ДПС) звернулося до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості умовного адміністративного арешту майна Товариства з обмеженою відповідальністю «АЛАКОР СІТІ» (далі - відповідач, ТОВ «АЛАКОР СІТІ»).

На обґрунтування вимог заяви ГУ ДПС посилалося на те, що у зв`язку з відмовою платника податків в реалізації контролюючим органом права на проведення документальної позапланової виїзної перевірки, начальник ГУ ДПС прийняв рішення від 17 червня 2021 року № 61092 про застосування адміністративного арешту майна платника податків, підтвердження обґрунтованості якого здійснюється в судовому порядку.

Ухвалою від 18 червня 2021 року Окружний адміністративний суд міста Києва відкрив провадження у справі та призначив її розгляд в судовому засіданні.

Однак, в подальшому, Окружний адміністративний суд міста Києва ухвалою від 18 червня 2021 року, залишеною без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року, провадження у справі закрив.

Судові рішення вмотивовані тим, що заперечення відповідачем законності проведення перевірки, що в свою чергу стало підставою для відмови у допуску посадових осіб контролюючого органу до її проведення, свідчить про наявність спору про право. Враховуючи, що ТОВ «АЛАКОР СІТІ» звернулося до суду з позовом про визнання протиправним та скасування наказу, визнання дій протиправними (справа №640/17177/21), це свідчить про наявність спору про право в цих правовідносинах у розумінні частини четвертої [статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) (далі - [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1)), у зв`язку з чим наявні підстави для закриття провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої [статті 238 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1792/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1792).

Обґрунтовуючи свій висновок, суди попередніх інстанцій посилалися на правову позицію Верховного Суду, висловлену у постановах 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.

Не погодившись з судовими рішеннями, ГУ ДПС подало касаційну скаргу, у якій, посилаючись на неправильне застосування судами норм матеріального права і порушення норм процесуального права, просить ухвалу суду першої інстанції та постанову апеляційного суду скасувати, а справу направити для продовження розгляду до суду першої інстанції.

Касаційна скарга обґрунтована тим, що [Податковий кодекс України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) (далі - [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1)) не містить положень про зупинення дії рішень контролюючого органу про проведення перевірки та про застосування адміністративного арешту у випадку їх оскарження в адміністративному або судовому порядку. Відмова у відкритті провадження лише на підставі звернення платника до суду з позовом про визнання незаконним та/або скасування наказу на проведення документальної перевірки нівелює встановлену законодавцем можливість оперативного реагування контролюючого органу на невиконання його законних вимог платником податків, та створює передумови для зловживання наданими платнику податків правами через затягування проведення перевірки шляхом відмови у допуску уповноважених осіб контролюючого органу до її проведення.

Також ГУ ДПС звертає увагу на висновок Верховного Суду, висловлений у постанові від 28 серпня 2018 року у справі № 804/19780/14, відповідно до якого оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, однак, не є спором про право, а отже і підставою для закриття провадження.

Ухвалою від 25 травня 2022 року Верховний Суд відкрив касаційне провадження за поданою ГУ ДПС скаргою на підставі абзацу шостого частини четвертої [статті 328 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2655/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2655) з метою перевірки доводів скаржника про неправильне застосування судом норм матеріального права чи порушення норм процесуального права.

14 червня 2022 року від ТОВ «АЛАКОР СІТІ» надійшов відзив на касаційну скаргу ГУ ДПС, у якому відповідач, посилаючись на правильність висновків судів попередніх інстанцій, просить касаційну скаргу залишити без задоволення, а судові рішення без змін.

Ухвалою від 29 листопада 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду передав справу на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів на підставі статей [346](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2793/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2793), [347 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2800/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2800).

12 січня 2023 року від ТОВ «АЛАКОР СІТІ» надійшли письмові пояснення, у яких відповідач посилається на відсутність предмета позову і необхідність адміністративного арешту майна ТОВ «АЛАКОР СІТІ», оскільки ГУ ДПС провело планову перевірку дотримання норм податкового законодавства при здійсненні господарських операцій ТОВ «АЛАКОР СІТІ» із ТОВ «ЗЕРНОПРОМІНЬ», ТОВ «ІНТЕРА 2018», ТОВ «ТГ КОЛОС», ТОВ «ДУНКАН КОМПАНІ» за лютий, березень, серпень, жовтень 2019 року, показників декларацій з податку на додану вартість, за результатами якої складено акт від 16 грудня 2021 року № 93049/26-15-07-02-02-17/33598293 і жодних порушень податкового законодавства не виявлено.

Ухвалою від 14 лютого 2023 року Верховний Суд призначив справу до касаційного розгляду судовою палатою в порядку письмового провадження з 23 лютого 2023 року.

Заслухавши доповідь судді-доповідача, обговоривши доводи касаційної скарги, які стали підставою для відкриття касаційного провадження, перевіривши правильність застосування судами попередніх інстанцій норм матеріального права і дотримання ними норм процесуального права, судова палата вважає, що наявні підстави для відступу від правової позиції Верховного Суду, застосованої судами попередніх інстанцій, а касаційна скарга підлягає задоволенню з огляду на таке.

Колегія суддів визначила, що спірним у цій справі є питання наявності чи відсутності підстав вважати факт оскарження наказу про проведення перевірки спором про право у розумінні частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), а також наявності підстав для закриття провадження у разі встановлення такого факту судом першої інстанції після відкриття провадження. Водночас колегія суддів встановила наявність різної практики Верховного Суду з цього питання, у зв`язку з чим визнала необхідним її усунення в порядку, встановленому [статтею 346 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2793/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2793).

Ключове у цій справі питання було предметом неодноразового розгляду Верховним Судом. У постановах 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 висловлено позицію про те, що незгода платника із проведенням перевірки (оскарження в судовому порядку наказу про проведення документальної перевірки) підтверджує існування спору про право в цих правовідносинах. Водночас незгода платника податків із рішеннями податкових органів щодо застосування спеціальних заходів, згаданих у статті 183-3 [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1), може підтверджуватися не лише зверненням із відповідним адміністративним позовом. Суд може встановити наявність спору також із змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. [Кодекс адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1) не містить переліку будь-яких критеріїв такої незгоди як підстави для висновку про існування спору про право. Отже, у кожному конкретному випадку, залежно від змісту правовідносин, суд оцінює форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Така незгода має втілюватись у вчиненні учасником процесу необхідних дій для відновлення порушеного права.

У постанові від 26 лютого 2019 року у справі №640/20138/18 також викладено правову позицію про те, що спір про право в контексті пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238). Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання.

Однак, є такими, що згідно з частиною п`ятою [статті 242 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1832/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1832) підлягають врахуванню судами попередніх інстанцій під час розгляду аналогічних справ, і висновки Верховного Суду, викладені у постанові від 28 серпня 2018 року у справі № 804/19780/14, відповідно до яких оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, однак, не є спором про право, а отже і підставою для закриття провадження.

Проаналізувавши численну практику, яка утворилася у спорах цієї категорії, судова палата встановила, що [стаття 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) (аналогічно статті 183-3 [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1) в попередній редакції) набула ознак «недієвого»  процесуального механізму реалізації інституту адміністративного арешту майна, який не знаходить свого фактичного правозастосування у сфері, задля врегулювання якої його було запроваджено.

Суди попередніх інстанцій врахували актуальну практику Верховного Суду зі спірного у цій справі питання. Однак, судова палата вважає, що Верховний Суд, тлумачачи зміст конструкції «спір про право» відповідно до пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), не повною мірою з`ясував правову суть запровадженого у [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) інституту термінових справ, а так само вимоги процесуального закону щодо етапу, на якому може бути виявлено «спір про право».

Щодо правової суті запровадженого у [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) інституту, судова палата зазначає таке.

Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду ухвалив постанову від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19, у якій сформулював правовий висновок, відповідно до якого вимоги про підтвердження адміністративного арешту майна можуть розглядатися як в спеціальному порядку, визначеному [статтею 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), так і в загальному. В цьому випадку податковий орган має право розсуду в обранні відповідного порядку звернення до суду, про що обов`язково має зазначатися в позовній заяві (заяві).

В подальшому, Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду ухвалив постанову від 16 грудня 2020 року у справі № 820/5045/18, у якій зазначив, що після спливу 96-ти годин з моменту прийняття рішення про накладення адміністративного арешту майна, встановленого для перевірки його обґрунтованості судом, такий арешт є припиненим в силу закону, що виключає можливість задоволення позовних вимог про підтвердження його обґрунтованості, з огляду на сплив цього часу.

Зазначене дає підстави для висновку, що незважаючи на наявність у податкових органів права на звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна в загальному порядку шляхом подання позовної заяви, фактична реалізація інституту, встановленого [статтею 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980), можлива виключно протягом 96-ти годин, тобто, у разі звернення податкового органу в спеціальному (терміновому) порядку, встановленому [статтею 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), з відповідною заявою.

За змістом частини сьомої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) максимальний строк розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків становить 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду, і цей же строк встановлений пунктом [94.10 статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13009/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13009), що свідчить про логічний нерозривний системний зв`язок цих норм матеріального і процесуального права. В іншому випадку (у разі відсутності протягом 96-ти годин судового рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків) арешт вважається припиненим безвідносно до причин, з яких рішення суду про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту не було прийнято.

Слід підкреслити, що строк для звернення до суду платника податків з позовом про скасування наказу визначений частиною другою [статті 122 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_928/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#928) і становить шість місяців, а строк для вирішення питання про відкриття провадження у справі становить п`ять днів (частина восьма [статті 171 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1327/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1327)). Всі ці строки очевидно перевищують встановлений строк (96 годин), після спливу якого адміністративний арешт вважається припиненим у разі відсутності рішення суду про його підтвердження.

Повертаючись до питання правової суті запровадженого у [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) інституту, слід зазначити, що згідно з пунктом [94.3 статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12991/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12991) арешт майна полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у пункті 94.5 цієї статті.

Пункт [94.5 статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12993/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12993) встановлює, що арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов`язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов`язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.

Підстави для припинення адміністративного арешту майна платника податків визначені у пункті [94.19 статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13027/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13027), а саме: відсутність протягом строку, зазначеного у пункті 94.10, рішення суду про визнання арешту обґрунтованим (94.19.1); погашення податкового боргу платника податків (94.19.2); усунення платником податків причин застосування адміністративного арешту (94.19.3); ліквідація платника податків, у тому числі внаслідок проведення процедури банкрутства (94.19.4); надання відповідному контролюючому органу третьою особою належних доказів про належність арештованого майна до об`єктів права власності цієї третьої особи (94.19.5); скасування судом або контролюючим органом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу про арешт (94.19.6); прийняття судом рішення про припинення адміністративного арешту (94.19.7); пред`явлення платником податків дозволів (ліцензій) на провадження діяльності, а також документа, що підтверджує реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, здійснену в установленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством (94.19.8); фактичне проведення платником податків інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, у тому числі зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки (94.19.9); взяття контролюючим органом на податковий облік нерезидента на підставі акта перевірки (94.19.10).

На противагу існуючому наразі у судовій практиці правозастосуванню слід зазначити, що системний аналіз [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) у взаємозв`язку із положеннями [статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) свідчить про те, що метою впровадженого [статтею 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) інституту термінових справ є необхідність оперативного реагування на правовідносини, що виникли, зокрема, у питанні реалізації контролюючим органом своєї компетенції у сфері податків, зборів та інших обов`язкових платежів. Підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків є способом забезпечення збереження поточного майнового становища платника податків і не є ані способом притягнення платника податків до відповідальності, ані способом вчинення контролюючим органом дій, направлених на реалізацію арештованого майна. При цьому судова палата вважає, що у випадку наявності судового рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, платник податків не позбавлений можливості звернутися із заявою про його припинення, якщо в подальшому наказ про проведення перевірки буде визнано незаконним.

Безпосередній факт відмови у допуску посадових осіб до перевірки вже свідчить про те, що платник податків з нею не погоджується або (1) з мотивів відсутності підстав для її проведення (незаконність наказу), або (2) з мотивів неналежного оформлення відповідного наказу чи невчиненням посадовими особами обов`язкових дій перед початком проведення перевірки (невручення відповідного наказу, непред`явленням службових посвідчень, неналежне їх оформлення тощо), або (3) з інших причин. Відповідно, тлумачення конструкції «спір про право» у спосіб, який наразі є усталеним у судовій практиці (що таким є оскарження платником податків правомірності проведення перевірки) заздалегідь унеможливлює прийняття до розгляду відповідної заяви контролюючого органу в порядку [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

Отже, вирішуючи питання про те, чи можна вважати, що подання платником податків позову про скасування наказу про проведення перевірки є спором про право в розумінні пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) при перевірці заяви контролюючого органу, передбаченої пунктом 2 частини першої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), судова палата виходить з такого.

[КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1) не виокремив конкретних заяв з переліку, який міститься у частині першій [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), у яких може виникати спір про право, як і не встановив розуміння такого поняття.

Однак, у справах за зверненнями податкових органів з питання підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків це поняття не може розглядатися як оспорювання права податкового органу на проведення перевірки платника податків, яке до того ж унормовано [Податковим кодексом України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) і є способом реалізації ним своєї компетенції.

У разі створення платником податків перешкод у реалізації податковим органом своєї компетенції (права на проведення перевірки за наявності законних підстав) безпосередньо [Податковий кодекс України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) встановлює право на вжиття способу забезпечення виконання платником податків його обов`язків - застосування адміністративного арешту майна. Відповідно, можливість вжиття цього способу не може ставитися в пряму залежність від оцінки самим платником податків законності підстав для проведення податкової перевірки, відмова у допуску до проведення якої або відмова від проведення якої з боку цього платника податків і передбачені як одна із підстав для застосування адміністративного арешту майна. Це призводить до неможливості розгляду заяви податкового органу в судовому порядку за процедурою, передбаченою [статтею 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

Оцінку обґрунтованості заперечень платника податків щодо правомірності проведення перевірки має надавати суд в межах здійснення превентивного контролю при реалізації податковими органами певних видів його повноважень, шляхом розгляду заяв податкових органів, передбачених частиною першою [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238). У таких справах адміністративний суд фактично є незалежним суб`єктом, який здійснює перевірку об`єктивності прийнятого контролюючим органом рішення, та одночасно, виконує завдання захисту прав платників податків від потенційно можливих зловживань з боку суб`єктів владних повноважень.

Більш того, з огляду на частину першу [статті 4 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_53/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#53), звернення платника податків до адміністративного суду із позовом про визнання протиправним рішення податкового органу про проведення податкової перевірки чи про застосування адміністративного арешту майна або дій такого органу при проведенні перевірки підпадає під поняття публічно-правового спору (пункт 2). Визначення цього терміну не дає підстав для висновку, що «публічно-правовий спір» є тотожним до терміну «спір про право». Отже, подання до суду адміністративного  позову  про  протиправність  рішення/дій  щодо  проведення  перевірки або  накладення  адміністративного  арешту  не  може  розглядатись  як  підстава  для відмови  у  відкритті  провадження  у  розумінні  пункту  2  частини  четвертої  [статті  283  КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

**Щодо вимог процесуального закону, судова палата зазначає таке.**

Частиною першою [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) визначено, що провадження у справах за зверненням податкових і митних органів здійснюється на підставі заяви таких суб`єктів щодо вичерпного кола питань, встановленого цією ж нормою.

Згідно з частинами четвертою-п`ятою [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо: 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті; 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Відмова у відкритті провадження за заявою унеможливлює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

При цьому, ані [стаття 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), ані інші статті у главі 11 §2 «Розгляд окремих категорій термінових адміністративних справ» [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1), не встановлюють можливості закриття судом першої інстанції провадження у спорах цієї категорії у випадку, якщо встановлено наявність спору про право після відкриття провадження. Це дає можливість стверджувати, що наявність спору про право повинна вбачатися саме на етапі вирішення питання про відкриття провадження і випливати з поданих контролюючим органом документів. На користь викладеного свідчить і інша, передбачена цією нормою, підстава для відмови у відкритті провадження - заявлення вимоги, що не передбачена частиною першою цієї статті.

За своїм змістом передбачена пунктом 2 частини першої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) категорія справ на етапі прийняття відповідної заяви і відкриття судом провадження у справі не може обумовлюватися перевіркою обґрунтованості рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків та/або законністю дій платника податків, який не допустив посадових осіб до проведення перевірки. На цьому етапі можливою є перевірка лише таких умов: 1) наявність однієї чи декількох обставин, визначених у пункті [94.2 статті 94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12982/ed_2023_02_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12982), факт наявності яких (якої) має бути доведений; 2) додержання податковим органом строку подання заяви впродовж 24 годин від моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (частина друга [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238)); 3) дотримання податковим органом вимог до заяви у письмовій формі, передбачених у пунктах 1-6 частини другої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

Отже, за змістом [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) після відкриття провадження у справі за відповідною заявою суд першої інстанції може або її задовольнити, або відмовити у її задоволенні. Закриття судом першої інстанції провадження на підставі [статті 238 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1792/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1792) для цієї категорії справ не передбачено.

Суд   першої   інстанції   не   звернув   уваги   на   ці   положення   процесуального  законодавства,  що  призвело  до  застосування  наслідку,  який  не  передбачений  [статтею  283  КАС  України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

Зазначене у сукупності дає підстави вважати, що спрямування Верховним Судом судової практики у бік тлумачення пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) як такого, що за своїм змістом відносить обставину оскарження платником наказу про проведення перевірки до «спору про право» в розумінні цього пункту, невиправдано перешкодило існуванню і можливості реалізації цього інституту.

Вже усталеним є підхід, що необхідність відступити від висновку, викладеного в раніше ухваленій постанові Верховного Суду, має виникати з певних об`єктивних причин, і такі причини повинні бути чітко визначені й аргументовані. Обґрунтованими підставами для відступлення від уже сформованої правової позиції Верховного Суду можуть бути, зокрема, зміни в правозастосуванні, зумовлені розширенням сфери застосування певного принципу права або ж зміною доктринальних підходів до вирішення питань, необхідність забезпечити єдність судової практики щодо застосування норм права тощо. Відступаючи від висновку щодо застосування юридичної норми, Верховний Суд може шляхом буквального, звужувального чи розширювального тлумачення відповідної норми або повністю відмовитися від свого висновку на користь іншого, або конкретизувати попередній висновок, застосувавши належні способи тлумачення юридичних норм.

За певних обставин відступ від попередніх правових позицій суду касаційної інстанції узгоджується із уже усталеним виробленим у праві цивілізаційним підходом, згідно з яким «truth or stability - truth is preferable» (у разі конкуренції між правдивим і стабільним пріоритет варто надавати першому).

З огляду на вищевикладене, а також з системного аналізу норм права, судова палата відступає від висновків Верховного Суду, викладених у постановах 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.

На виконання вимог частини другої [статті 356 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2860/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2860) судова палата вважає за необхідне сформулювати такий **правовий висновок**. За змістом [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) після відкриття провадження у справі за відповідною заявою суд може або її задовольнити, або відмовити у її задоволенні. Наявність спору про право в розумінні пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) має вбачатися саме на етапі вирішення питання про відкриття провадження у справі за заявою контролюючого органу, передбаченою частиною першою [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238). При цьому у справах за заявою контролюючого органу, передбаченою пунктом 2 частини першої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238), заперечення платника податків щодо правомірності проведення податкової перевірки, які полягають у 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 пункту 2 частини четвертої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238) і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Обґрунтованість причин відмови у допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки з боку платника податків входять до предмета доказування у справах, передбачених пунктом 2 частини першої [статті 283 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2238/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2238).

Слід зауважити, що у випадку наявності судового рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту, платник податків не позбавлений можливості звернутися із заявою про його припинення, якщо в подальшому наказ про проведення перевірки буде визнано незаконним.

Для забезпечення узгодженості судової практики з висновком, викладеним у цій постанові, Верховний Суд зазначає, що під час вирішення тотожних спорів повинні враховуватися наведені висновки щодо застосування норм права незалежно від того, чи перелічені всі постанови Верховного Суду, в яких викладено правову позицію, від якої відступила судова палата у цій справі.

Відповідно до частин першої і четвертої [статті 353 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830) підставою для скасування ухвали судів першої та (або) апеляційної інстанції і направлення справи для продовження розгляду є неправильне застосування норм матеріального права чи порушення норм процесуального права, що призвели до постановлення незаконної ухвали суду першої інстанції та (або) постанови суду апеляційної інстанції, яка перешкоджає подальшому провадженню у справі.

Справа направляється до суду апеляційної інстанції для продовження розгляду або на новий розгляд, якщо порушення допущені тільки цим судом. В усіх інших випадках справа направляється до суду першої інстанції.

Враховуючи, що порушення норм процесуального права допущено судами обох інстанцій, справа підлягає направленню до суду першої інстанції для продовження розгляду.

У зв`язку з набранням чинності [Закону України від 13 грудня 2022 року № 2825-IX "Про ліквідацію Окружного адміністративного суду міста Києва та утворення Київського міського окружного адміністративного суду"](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_12_13/pravo1/T222825.html?pravo=1), справа підлягає направленню на новий розгляд до Київського окружного адміністративного суду.

Згідно з ухвалою Верховного Суду від 25 травня 2022 року Головному управлінню ДПС у м. Києві, утвореному як відокремлений підрозділ Державної податкової служби України, було відстрочено сплату судового збору за подання касаційної скарги до закінчення касаційного перегляду справи.

Відповідно, наявні підстави для стягнення з суб`єкта владних повноважень на користь держави судового збору в сумі 2270 грн, визначеного в ухвалі про залишення касаційної скарги без руху, а в подальшому відстроченого.

Керуючись статтями [341](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2763/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2763), [345](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2785/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2785), [353](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830), [355](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2853/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2853), [356](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2860/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2860), [359 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2892/ed_2022_10_18/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2892), суд,

ПОСТАНОВИВ:

Касаційну скаргу Головного управління ДПС у м. Києві, утвореного як відокремлений підрозділ Державної податкової служби України, задовольнити.

Ухвалу Окружного адміністративного суду міста Києва від 18 червня 2021 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27 жовтня 2021 року у справі № 640/17091/21 скасувати.

Справу № 640/17091/21 направити до Київського окружного адміністративного суду для продовження розгляду.

Стягнути з Головного управління ДПС у м. Києві (місцезнаходження: 04116, місто Київ, вул. Шолуденка, будинок 33/19, код ЄДРПОУ ВП 44116011) до спеціального фонду Державного бюджету України на рахунок Державної судової адміністрації України (отримувач коштів ГУК у м. Києві/м. Київ/22030106; код отримувача (код за ЄДРПОУ) 37993783; банк отримувача: Казначейство України (ЕАП); рахунок отримувача UA908999980313111256000026001; код [класифікації доходів бюджету](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_28/ed_2023_01_31/pravo1/MF11003.html?pravo=1#28): 22030106) судові витрати на сплату судового збору за подання касаційної скарги в сумі 2270 (дві тисячі двісті сімдесят) гривень 00 копійки.

Постанова суду касаційної інстанції набирає законної сили з дати її прийняття, є остаточною і оскарженню не підлягає.

СуддіМ.М. Гімон О.В. Білоус   Л.І. Бившева   І.А. Васильєва   І.А. Гончарова   І.В. Дашутін   І.Л. Желтобрюх   І.Я.Олендер   Є.А. Усенко   Р.Ф. Ханова   В.В. Хохуляк   О.О. Шишов   В.П. Юрченко   М.М. Яковенко