

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473.2020-1.6>

Я. В. Греца, кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського права юридичного факультету
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СТРОКІВ ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ ОРГАНІВ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ В СУДОВОМУ ПОРЯДКУ

Стаття присвячена розкриттю проблемних питань визначення строків оскарження рішень органів податкової служби в судовому порядку. Наголошено, що право на судове оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень є визначальною конституційною гарантією захисту прав та законних інтересів від порушень та протиправних посягань. Строки оскарження рішень суб'єктів владних повноважень, зокрема податкових органів, повинні забезпечувати можливість доступу до правосуддя. Вказано на те, що норми процесуального законодавства диференціюють строки оскарження залежно від категорії рішень податкових органів. Так, строк оскарження податкових повідомлень-рішень та рішень про нарахування грошових зобов'язань визначається спеціальними нормами Податкового кодексу України. Відзначено, що строк оскарження у 1095 днів є занадто тривалим, зроблено пропозицію щодо його скорочення. Відмічено, що визначення таких тривалих строків днями є не найкращим прикладом законодавчої техніки. Оскарження інших рішень податкових органів, які не пов'язані із нарахуванням грошових зобов'язань, здійснюється у строк, визначений загальними нормами Кодексу адміністративного судочинства України. Наголошено на проблемі застосування скорочених строків оскарження у разі застосування досудових процедур оскарження рішень податкових органів. Встановлений нормою Податкового кодексу України місячний строк на оскарження рішень про визначення грошових зобов'язань, якщо такі рішення попередньо оскаржувалися у адміністративному порядку, на думку автора, не є оптимальним. У зв'язку із цим зроблено пропозицію виключити відповідну норму Податкового кодексу. Акцентовано увагу на проблемі застосування строку для оскарження рішень та вимог по єдиному соціальному внеску. Визначений законом десятиденний строк є занадто коротким, не забезпечує можливість платнику цього внеску належно реалізувати своє право на судовий захист, обмежує доступ до правосуддя. Запропоновано встановити строк для оскарження рішень по ЄСВ на рівні із загальними строками, передбаченими Кодексом адміністративного судочинства.

Ключові слова: строк, оскарження, позов, суд, правосуддя, податкове повідомлення – рішення, судовий захист.

Ya. V. Hreetsa. Peculiarities of determining the terms of appeal of tax service decisions in court

The article is devoted to solving the problematic issues of determining the terms of appeal against the decisions of tax authorities in court. It is emphasized that the right to appeal the decisions, actions and omissions of the authorities is a decisive constitutional guarantee for the protection of rights and legitimate interests against violations and unlawful encroachments. The terms of appeal against the decisions of the authorities, including tax authorities, should provide access to justice. It is pointed out that the rules of procedural law differentiate the terms of appeal depending on the category of decisions of tax authorities. Thus, the term of appeal of tax notices and decisions about charging monetary liabilities is defined by special provisions of the Tax Code of Ukraine. It is noted that the appeal period of 1095 days is too long, and a proposal is made to reduce it. It is noted that the definition of such lengthy terms in days is not the best example of legislative technique. Appeals against other decisions of the tax authorities, which are not related to charging monetary liabilities, shall be appealed within the period specified by the general rules of the Code of Administrative Procedure of Ukraine. The problem of the application of shortened terms of appeal in case of pre-trial procedures for appealing against decisions of tax authorities is emphasized. According to the author, the monthly term established by the Tax Code of Ukraine for appealing against the decisions on the determination of monetary liabilities, if such decisions were previously challenged in the administrative procedure, is not optimal. In this regard, a proposal is made to exclude the relevant provisions of the Tax Code. Attention is drawn to the problem of applying the deadline to appeal against decisions and requirements for a single social contribution. The ten-day statutory term is too short and does not allow the payer of this contribution to properly exercise their right to judicial protection, and thus restricts access to justice..

Key words: term, appeal, claim, court, justice, tax notice, judicial protection.

Постановка проблеми. Однією із основних конституційних гарантій захисту прав і законних інтересів особи є право на судовий захист від їх порушень і протиправних посягань. Ці гарантії повною мірою повинні застосовуватися для захисту прав платників податків у податкових правовідносинах. Законодавчі механізми, що існують задля реалізації вказаних гарантій, повинні забезпечувати можливість доступу до правосуддя, зокрема, в частині встановлення достатніх строків для оскарження рішень дій та бездіяльності органів державної податкової служби.

Вказане питання на законодавчому рівні врегульовано, на нашу думку, не зовсім вдало, оскільки має місце суттєвий дисбаланс під час визначення строків оскарження, які в одних випадках є занадто тривалими,

що не сприяє досягненню правової визначеності для суб'єктів податкових правовідносин, а в інших – є занадто короткими, що тягне ризики обмеження доступу до правосуддя.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам судового оскарження рішень органів податкової служби були присвячені праці таких вчених, як І. Березенко, Я. Берназюк, О. Волохова, М. Жернаков, І. Малярчук, В. Пинчук та інші. Разом з тим наявні дослідження недостатньо уваги приділяють розв'язанню проблеми визначення строків оскарження рішень податкових органів.

Метою статті є внесення пропозицій щодо удосконалення правового регулювання визначення строків оскарження рішень податкових органів для забезпечення доступу до правосуддя.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до імперативних приписів норм прямої дії частини 2 та 6 статті 55 Конституції України, кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [1].

З огляду на приписи ст. 2 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [2].

Таким чином, конституційне право на судовий захист передбачає як невіддільну частину такого захисту можливість поновлення порушених прав і свобод фізичних та юридичних осіб, правомірність вимог яких встановлена в належній судовій процедурі і формалізована в судовому рішенні, і конкретні гарантії, які дозволяють б реалізувати його в повному об'ємі і забезпечувати ефективне поновлення в правах за допомогою правосуддя, яке відповідає вимогам справедливості, що узгоджується також зі ст. 13 Конвенції про захист прав людини і основних свобод (кожен, чії права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження) [3].

У справі *Bellet v. France* Європейський суд з прав людини, юрисдикцію якого визнано Україною та остаточні рішення якого є обов'язковими до виконання Україною (ст. 46 Конвенції, ст. 2 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини»), зазначив, що «стаття 6 § 1 Конвенції містить гарантії справедливого судочинства, одним з аспектів яких є доступ до суду. Рівень доступу, наданий національним законодавством, має бути достатнім для забезпечення права особи на суд з огляду на принцип верховенства права в демократичному суспільстві. Для того щоб доступ був ефективним, особа повинна мати чітку практичну можливість оскаржити дії, які становлять втручання у її права» [4].

Відповідно до пункту 56.18 статті 56 ПК України, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. Оскільки норма статті 102 ПК України встановлює строк давності у 1 095 днів, то саме в цей строк платник податків може звернутися з позовом до суду. Разом з тим норма пункту 56.19 статті 56 кодексу встановлює, що у коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження [5]. Як зазначає І. Березенко, оскільки два приписи ПК України по-різному регулюють ті самі правовідносини і при цьому суперечать один одному (п. 56.18 і п. 56.19 ст. 56 ПК України), то відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм, а саме п. 56.18 ст.56 ПК України, що передбачає триваліший строк для звернення до суду (1 095 днів) [6, с. 31].

Натомість Верховний Суд займає іншу позицію з питання щодо строків звернення до суду у разі, якщо рішення податкових органів попередньо оскаржувалися в адміністративному порядку. Так, у постанові від 25.10.2019 року по справі № 640/20569/18 зроблено правовий висновок, що дослідження змісту приписів статей ПК України та статті 122 КАС України вказує на те, що сьогодні існує підхід, відповідно до якого строки звернення до суду після застосування досудового порядку вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки. При цьому є різні правові режими щодо оскарження податкових повідомлень – рішень і рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань та інших рішень контролюючих органів, що не пов'язані з їх нарахуванням, саме в частині різної тривалості скорочених строків оскарження у разі попереднього використання досудового порядку вирішення спору. Суд висловлює позицію, що застосування скорочених строків звернення у разі використання досудового порядку врегулювання спорів у податкових правовідносинах встановлено законом, зумовлено легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи – платника податків та у діяльності суб'єктів владних повноважень – контролюючих органів, що кореспондується із встановленим алгоритмом і строками адміністрування податків для забезпечення належного виконання конституційного податкового обов'язку і має пропорційний характер, оскільки скорочення строку звернення не впливає на реалізацію особою права на

судовий захист у зв'язку з достатністю часу на підготовку й оформлення правової позиції, ознайомлення з позицією контролюючого органу, залучення за потреби правових і фінансових консультантів у межах процедури адміністративного оскарження, тоді як скорочені строки забезпечують досягнення зазначеної мети й завдань функціонування податкової системи держави. Більш скорочені строки звернення до суду у разі попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних і судових) та пов'язані з необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням.

Як зазначається у постанові Верховного Суду від 25.10.2019 року, Конституційний Суд України рішенням від 13 грудня 2011 року № 17-рп/2011, за результатами оцінки конституційності норми частини четвертої статті 99 КАС України у чинній на той час редакції (про скорочені строки звернення до адміністративного суду в разі попереднього використання можливостей досудового порядку вирішення спору), підтвердив її конституційність як такої, що забезпечує оперативність розгляду судової справи і жодною мірою не обмежує суб'єктів щодо права на судовий захист; нею скорочено строки здійснення окремих процесуальних дій, а змісту та обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не звужено (абзаци шостий, чотирнадцятий пункту 6.1) Цей висновок Конституційного Суду України Верховний Суд вважає релевантним щодо нинішнього стану нормативно-правового регулювання [7].

За таких обставин, якщо під час визначення строків звернення до суду з позовами про оскарження рішень податкових органів слід виходити з того, що рішення податкових органів, якщо не застосовувалася процедура досудового врегулювання, оскаржуються до суду у строки, встановлені спеціальними нормами ПК України, при цьому загальний строк становить 1095 днів. Якщо ж платник застосовував досудовий порядок щодо податкових повідомлень – рішень та рішень про нарахування грошових зобов'язань, то такий строк скорочується до одного місяця. Якщо оскаржується рішення, не пов'язане із донарахуванням грошових зобов'язань, після досудового врегулювання застосовуються норми, встановлені статтею 122 КАС України, тобто строк для оскарження рішення в судовому порядку становить три місяці [8].

Даючи власну оцінку обґрунтованості визначених законом скорочених строків звернення до суду у разі застосування процедури адміністративного оскарження, особливо щодо оскарження податкових повідомлень – рішень чи інших рішень про визначення грошових зобов'язань, ми вважаємо, що такі норми не є виправданими. При цьому їх обґрунтування потребою у оперативному забезпеченні настання правової визначеності для особи – платника податків не виглядає переконливим. Ми вважаємо, що застосування процедури оскарження рішень податкових органів у адміністративному порядку не повинно погіршувати становище платника податків і звужувати його права настільки суттєво, скорочуючи строк звернення до суду із трьох років до одного місяця. Ми вважаємо, що загальний строк оскарження податкових повідомлень – рішень у 1 095 днів є занадто великим і цілком може бути скороченим до одного року (між іншим, обчислення таких тривалих строків днями є не найкращим прикладом законодавчої техніки). Разом з тим встановлення скороченого місячного строку на оскарження таких рішень після процедури адміністративного оскарження є неправильним, тому спеціальну норму підпункту 56.19 статті 56 ПК України слід виключити.

Ще більшим недоліком законодавства, який суттєво обмежує права суб'єктів господарювання, є встановлений строк для оскаржень рішень та вимог по нарахуванню єдиного соціального внеску. Так, згідно з абзацами 4, 5, 6 частини четвертої статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI, платник єдиного внеску зобов'язаний протягом десяти календарних днів з дня надходження вимоги про сплату недоїмки сплатити суми недоїмки та штрафів разом з нарахованою пенєю. У разі незгоди з розрахунком суми недоїмки платник єдиного внеску узгоджує її з органом доходів і зборів шляхом оскарження вимоги про сплату єдиного внеску в адміністративному або судовому порядку. Скарга на вимогу про сплату єдиного внеску подається до органу доходів і зборів вищого рівня у письмовій формі протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником єдиного внеску вимоги про сплату єдиного внеску, з повідомленням про це органу доходів і зборів, який прийняв вимогу про сплату єдиного внеску [9]. Тобто законом встановлено десятиденний строк для оскарження таких вимог.

На практиці мали місце випадки, коли суб'єкти господарювання намагалися обґрунтувати строк звернення до суду з позовами про оскарження вимог по ЄСВ положеннями ПК України (1 095 днів відповідно до пункту 56.18 статті 56). Однак такі намагання були помилковими і безуспішними, адже пунктом 1.3 статті 1 ПК України визначено, що цей Кодекс не регулює, зокрема, питання погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.

Верховний суд у постанові від 08.08.2019 року по справі № 480/106/19 дійшов висновку, що положення абзацу 5 частини 4 статті 25 Закону № 2464-VI передбачають такі способи оскарження вимоги: адміністративний або судовий порядок. Однак правове регулювання, наведене у абзаци 9 частини 4 статті 25 Закону № 2464-VI, свідчить, що навіть у разі обрання адміністративного способу оскарження, за наслідками якого згоди з органом доходу і зборів не досягнуто (відмова у розгляді або у задоволенні скарги), у особи зберігається право оскаржити вимогу про сплату внеску ще і в суді. Таке право має бути реалізоване протягом 10 днів з дня надходження відповідного рішення органу ДФС України платнику ЄСВ [10].

Ми вважаємо такий обмежений строк оскарження абсолютно не виправданим, адже протягом 10 календарних днів платнику податків складно забезпечити правову експертизу, аналіз документів та підготовку позову до суду. Платник податків може опинитися в ситуації, коли він змушений буде подавати позов, не встигнувши ще належно обґрунтувати свої вимоги під загрозою взагалі втратити право на судовий захист. Тому ми вважаємо, що норма статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI повинна бути змінена, при цьому доцільно встановити строки для оскарження вимог по ЄСВ, принаймні на рівні із загальними строками, визначеними статтею 122 КАС України.

Висновки. З метою досягнення балансу інтересів платників податків та держави, забезпечення правової визначеності та доступу до правосуддя в частині визначення строків оскарження рішень податкових органів, необхідно внести зміни до відповідних норм ПК України. Зокрема, визначений пунктом 56.18 статті 56 ПК України 1 095-денний строк доцільно скоротити до одного року, в той же час норму пункту 56.19 цієї статті, яка встановлює місячний строк для оскарження податкових повідомлень – рішень чи інших рішень про нарахування грошового зобов'язання після процедури адміністративного оскарження, пропонуємо виключити. Для оскаржень рішень щодо нарахування ЄСВ пропонуємо встановити загальні строки оскарження, передбачені КАС України, внісши відповідні зміни до частини 4 Закону №2464-VI, норми якої сьогодні встановлюють 10-денний строк для оскарження, який є занадто коротким і створює ризики обмеження доступу до правосуддя.

Список використаних джерел:

1. Конституція України. Затв. Законом України від 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30 (23.07.96). Ст. 141;
2. Про судоустрій і статус суддів. Закон України від 02.06.2016 року № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.
3. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.
4. *Bellet v. France*. (application no. 23805/94). The European Court of Human Rights. URL: <http://echr.ketse.com/doc/23805.94-en-19951204/view/>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.
6. Березенко І. Сучасний стан реалізації захисної функції у податковому праві України. *Вісник АПСВТ*. 2019, № 2. с. 27–35.
7. Постанова Верховного Суду від 25.10.2019 року по справі № 640/20569/18. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85207517>.
8. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/print1389900054266396>.
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України від 08.07.2010 року № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
10. Постанова Верховного Суду від 08.08.2019 року по справі № 480/106/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83513564>.