



Д. О. Гетманцев,
д.ю.н., доцент кафедри фінансового права,
Київський національний університет імені Тараса
Шевченка

ДО ПИТАННЯ ПРО СТРОК ЗВЕРНЕННЯ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ДО СУДУ ЗА ЗАХИСТОМ ПРАВ

У статті проаналізовано окремі проблеми, пов'язані із строками у податковому праві та їх застосуванням, подано авторський погляд на строки звернення платника податків до адміністративного суду за захистом своїх прав, що відрізняється від загальної правозастосовної практики адміністративних судів. Визначено поняття строку давності та деяких процесуальних строків у податковому праві.

В статті осуществлен анализ отдельных проблем, касающихся сроков в налоговом праве и их применения, подано авторское видение сроков обращения налогоплательщика в административный суд по защите своих прав, которое отличается от общей правоприменительной практики административных судов. Определено понятие срока давности и некоторых процессуальных сроков в налоговом праве.

An article analyses issues, concerning the periods in the tax law and its use, reflects the personal view of an author to the application period of a taxpayer to the administrative court in order to protect his rights that differ from the common law-enforcement practice of administrative courts. Also the meaning of limitation period and some procedural periods in the tax law are determined in the article.

Ключові слова: строки давності, адміністративний суд, оскарження податкових повідомлень-рішень.

Визначення процесуальних строків звернення до суду у справах про оскарження податкових повідомлень-рішень ніколи не було дискусійним питанням. Стаття 99 Кодексу адміністративного судочинства містить доволі прозорі норми, що визначають як загальні, так і спеціальні строки звернення до суду та одночасно допускають можливість зміни цих строків для окремих випадків шляхом прийняття відповідного закону. І особливих проблем щодо їх застосування не існувало. Але в якийсь момент в це питання втрутився Вищий адміністративний суд України і на підставі власних листів породив дискусію: чим саме має керуватися платник податків при визначенні строків звернення до суду – листом касаційного суду чи нормою закону?

Незважаючи на очевидність відповіді на дане запитання, спробуємо більш детально розібратися як у самій позиції касаційного суду, так і в тому, наскільки вона відповідає нормам чинного законодавства та теорії строків у податковому праві взагалі.

Отже, питання строків звернення до адміністративного суду традиційно регулюють норми глави 8 КАС України (ст.ст. 99–103) [1]. Стаття 99 КАС встановлює, що адміністративний позов може бути подано в межах строку звернення до адмінсуду, визначеного самим КАС або іншим законом. Цією самою статтею встановлений шестимісячний строк для такого звернення, а у випадку, коли предметом оскарження є рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів, строк зменшується до одного місяця.

У ряді інформаційних листів Вищий адміністративний суд України на підставі аналізу норм пп. 56.18, 56.19, 56.21 ст. 56 та ст. 102 Податкового кодексу [2] (далі – ПК) запропонував власну позицію, згідно з якою до позовів стосовно оскарження податкових повідомлень-рішень мають за-

стосовуватися більш тривалі строки звернення до суду. За висновком касаційного суду, замість визначеного ст. 99 КАС строку звернення в один або шість місяців (залежно від характеру рішення, що оскаржується), для позовів про скасування податкових повідомлень-рішень має застосовуватися строк звернення до суду в 1095 днів з моменту отримання податкового повідомлення-рішення. При цьому місячний строк звернення до суду, встановлений п. 56.19 ПК, за висновком Вищого адмінсуду, не застосовується (див., наприклад, інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 01.11.2011 р. № 1935/11/13-11).

Вищий адміністративний суд прийшов до цього висновку, припустивши суперечність між п. 56.18 та п. 56.19 ПК, якої, на нашу думку, насправді немає, а також не зовсім коректно трактуючи положення п. 56.18, що начебто встановлює строки звернення платника податків до суду. Так, згідно з п. 56.18, з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. Очевидно, норма п. 56.18 жодним чином не може розглядатися як така, що встановлює строки звернення платника податку до суду, адже слова «з урахуванням» потрібно розуміти як «беручи до уваги», «зважаючи на що-небудь» [3]. Іншими словами, абзац перший п. 56.18 не визначає строк для звернення до суду платника податків за захистом своїх порушених прав, а лише приписує при зверненні до суду брати до уваги строки давності, встановлені ст. 102 ПК.

Так, згідно зі ст. 102 ПК, якщо протягом зазначеного строку (1095 днів) контролюючий орган не визначить суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації та/



або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Водночас ст. 102 ПК не містить визначення строку давності як такого, встановлюючи лише строк 1095 днів відносно повноваження контролюючого органу з визначення суми податкового зобов'язання у випадках, встановлених Кодексом, а також строк для реалізації платником свого права на повернення переплачених платником сум податків.

Очевидним є той факт, що ст. 102 ПК не встановлює строк звернення до суду. Введено нею правило стосується лише строків давності, на що вказано в назві статті, а не процесуальних строків звернення до суду.

Абсолютно помилковим є ототожнення строків давності з будь-якими іншими строками і термінами. Загальновідомо, що строки давності не є різновидом процесуальних строків (або строків позовної давності), оскільки за своїм характером лише визначають присічний термін, після завершення якого особа не може бути притягнута до відповідальності [4].

Останній висновок підтверджується не лише з наукового погляду, без урахування якого неможливо правильно вирішити більшість податкових спорів. Саме такий підхід до строків давності можна знайти і у практиці Європейського суду з прав людини. Наприклад, у рішенні у справі «Coete and others v. Belgium» Європейський суд зазначив: «Давність може визначатися як надане законом право для особи, яка вчинила злочин, більше не бути переслідуваним або підданим суду після завершення певного строку з моменту вчинення певної дії» (п. 146) [5].

А оскільки строк давності – це термін, після закінчення якого платник податків не може притягуватися до відповідальності, то використане законодавцем у п. 56.18 ПК формулювання «з урахуванням строків давності» потрібно розуміти так, що при поданні позову про скасування податкових рішень необхідно враховувати ту обставину, чи не завершився встановлений ст. 102 ПК строк притягнення платника до відповідальності. У випадку, якщо закріплений у цій статті 1095-денний строк завершився, то, незалежно від оскарження податкового повідомлення-рішення, воно не може бути виконане, а платник податків не може на його підставі притягуватися до відповідальності.

Очевидно, позиція Вищого адміністративного суду України стосовно строку звернення до суду у податкових спорах викликана тим, що автори листа змішують майже не пов'язані між собою поняття «строк давності» та «процесуальний строк». Зрозуміло, що це є концептуальною помилкою, в основі якої лежить нечітке розуміння авторами інформаційного листа наукових засад податкового права, у тому числі і класифікації «податкових» строків. Адже, крім процесуальних строків та строків давності, податкове право визначає окремо і інші строки (наприклад, процедурні строки як періоди для виконання податкового зобов'язання). І ототожнення всіх строків, як це продемонстрував ВАСУ в інформаційних листах, є некоректним.

Розуміючи різницю між податковими строками, аналізуючи положення п. 56.18 ст. 56 ПК, суди мали б дійти висновку, що платник податків може звер-

нутися до суду за захистом своїх прав у встановлені законодавством строки, з урахуванням того, що спір стосовно податкового повідомлення-рішення, прийнятого за межами строків давності, визначених ст. 102 ПК, не підлягає розгляду в суді.

При цьому встановлені ст. 99 КАС процесуальні строки звернення до адміністративного суду залишаються незмінними і залежать лише від характеру вимоги, яка є предметом оскарження. Зокрема, для звернення до адміністративного суду щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів, встановлюється місячний строк.

Таким чином, будь-які суперечності між пп. 56.18, 56.19 ст. 56, ст. 102 ПК України та ст. 99 КАС України відсутні. Платник податків може подати позов про визнання податкового повідомлення-рішення недійсним протягом місяця з моменту його прийняття (або протягом 6 місяців, якщо на його підставі не може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів, наприклад щодо податкової застави, адміністративного арешту активів), з урахуванням того, що податкові повідомлення-рішення, прийняті з порушенням строків, визначених у ст. 102 ПК України, є нікчемними, не породжують юридичних наслідків для платника та оскарженню не підлягають [6]. При цьому, якщо платник податків скористався процедурою адміністративного оскарження податкового повідомлення-рішення, місячний строк на його оскарження, згідно з п. 56.19 ПК, діє з моменту закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до п. 56.17 ПК. Такий підхід об'єднує норми закону, що дозволяє уникнути будь-яких суперечностей у тексті закону, які, на нашу думку, є надуманими.

Безперечно, позиція Вищого адміністративного суду в інформаційних листах є такою, що більше відповідає інтересам платників податків. Проте загальновідомо, як змінюється з часом ставлення тих самих судів до використання учасниками судових процесів певних інформаційних листів. Одного дня касаційний суд може переглянути своє ставлення до питання строків оскарження податкових повідомлень-рішень та повернутися до тих правил, які встановлені в законі. І в такому випадку платнику податків буде надто складно доводити свою правоту перед судом, якщо його дії ґрунтуються не на законі, а на інформаційному листі Вищого адміністративного суду, у якому допущено надто вільне трактування чинного законодавства.

За будь-яких обставин будь-яка доцільність може бути підставою виключно для вдосконалення чинного законодавства та не може тягнути за собою викривлене тлумачення тексту закону, адже останнє породжує правову невизначеність, що має дуже небезпечні наслідки для правозастосовної практики і, урешті-решт, завдає шкоди самим платникам податків, вводячи та узаконюючи практику довільного тлумачення тексту закону. Крім того, викривлення розуміння декількох статей Податкового кодексу спричиняє порушення логічної системи адміністрування податку, що міститься в тексті податкового закону.

Так, якщо йти за логікою тлумачення ст.ст. 56, 102 ПК України та ст. 99 КАС України, що міститься в