

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ АПЕЛЯЦІЙНОГО ОСКАРЖЕННЯ СУДОВИХ РІШЕНЬ У СПРАВАХ, ЩО ВИНИКАЮТЬ З ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

У статті розкриваються характерні особливості та проблеми апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин, на підставі аналізу чинного адміністративно-процесуального законодавства України, а також аналізу судової практики.

Ключові слова: адміністративне судочинство; апеляційне оскарження; справи, що виникають з податкових правовідносин.

Розгляд справ, що виникають з податкових правовідносин, у судах апеляційної інстанції є важливою гарантією реалізації і захисту прав, свобод та інтересів платників податків (фізичних, само зайнятих [1] та юридичних осіб), та реалізації і захисту прав та інтересів органів Державної податкової служби (далі -органів ДПС), а також є важливою умовою забезпечення законності й обґрунтованості судових рішень.

Забезпечення апеляційного оскарження судових рішень є важливим принципом здійснення правосуддя в адміністративних судах, згідно до якого: особам, які беруть участь у справі, а також особам, які не брали участі у справі, якщо суд вирішив питання про їхні права, свободи, інтереси чи обов'язки, забезпечується право на апеляційне оскарження рішень адміністративного суду, крім випадків, встановлених Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України).

Як свідчить практика, через суб'єктивні (некомпетентність, неухважність, спрощений підхід тощо) та об'єктивні причини (складність правовідносин, велика кількість учасників процесу тощо) судами ухвалюються рішення, які не відповідають обставинам справи або нормам матеріального чи процесуального права [2, с. 121].

Серед наукових досліджень, які розкривають порядок апеляційного розгляду справ в адміністративному судочинстві, треба виділити дисертаційні дослідження: Георгієвського Ю.В., яке присвячено адміністративній юстиції; Осадчого А.Ю., яке присвячено організаційно-правовому забезпеченню оскарження громадянами незаконних дій органів виконавчої влади у судах; Педька Ю.С., яке присвячено становленню та правовому регулюванню адміністративної юстиції в Україні; Руденка А.В., яке присвячено становленню та здійсненню адміністративного

судочинства в Україні; Сьоміної В.А., яке присвячено проблемам законодавчого врегулювання та практики розгляду адміністративно-правових спорів. Крім того, слід виділити навчальний посібник Бевзенко В.М. «Адміністративні суди України» та підручник «Адміністративне судочинство України» за загальною редакцією Пасенюка О.М.

Однак, недоліком наведених досліджень та підручників є те, що вони або спираються на проект Адміністративного процесуального кодексу та Закону України «Про судоустрій України» від 07.02.2002р. №3018-111, або спираються на КАС України до проведення судової та податкової реформ.

З цього приводу слід звернути увагу на статтю Розмоша В.І., яка присвячена розгляду справ у суді апеляційної інстанції та спирається на КАС України з урахуванням усіх змін [3].

Метою даної статті є висвітлення і аналіз характерних особливостей і проблем апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин.

Апеляційне провадження є факультативною стадією адміністративного процесу, під час якої суд апеляційної інстанції переглядає за апеляційною скаргою адміністративні справи та судові рішення на предмет правильності застосування судом першої інстанції норм права та встановлення обставин у справі, що виникає з податкових правовідносин, забезпечуючи законність і обґрунтованість судових рішень, захист прав, свобод та інтересів осіб, які брали участь у справі, а також публічних інтересів. Отже, об'єктом перегляду в суді апеляційної інстанції завжди є питання права (тобто правильність застосування норм матеріального і процесуального права) та/або питання факту (правильність встановлення обставин і оцінки доказів судом першої інстанції).

Право на апеляційне оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин, реалізується, як правило, платником податків або органом ДПС, шляхом подання у письмовій формі апеляційної скарги, яка, на нашу думку, з урахуванням вимог ст.187 КАС України, може містити: 1) найменування адміністративного суду апеляційної інстанції, до якого подається скарга; 2) ім'я (найменування), поштову адресу особи, яка подає апеляційну скаргу (її процесуальне становище), а також номер засобу зв'язку, адресу електронної пошти, якщо такі є; 3) ім'я (найменування) осіб, які беруть участь у справі (їхнє процесуальне становище), місце проживання або місце знаходження (вказується на власний розсуд скаржника, **оскільки КАС України це не передбачено**); 4) вказівку на те, яке судове рішення оскаржується: дата ухвалення, номер справи, яким судом ухвалене (**оскільки КАС України це не передбачено**); 5) обґрунтування вимог особи, яка подала апеляційну скаргу, із зазначенням того, у чому полягає неправильність чи неповнота дослідження доказів і встановлення обставин у справі та/або застосування норм права; 6) нові докази, які підлягають дослідженню та оцінці, причина, з якої нові докази не були надані суду першої інстанції (у випадку, коли в апеляційній скарзі наводяться нові докази, які не були надані суду першої інстанції); 7) вимоги особи, яка подає апеляційну скаргу, до суду апеляційної інстанції; 8) у разі необхідності - клопотання особи, як подає апеляційну скаргу, про витребування нових доказів, про виклик свідків, про забезпечення позову [4] тощо; 9) вказівку на те, чи бажає особа взяти участь у судовому засіданні суду апеляційної інстанції, або просить суд розглянути справи за її відсутності; 10) перелік матеріалів, які додаються (до апеляційної скарги додаються її копії та копії доданих до неї письмових матеріалів відповідно до кількості осіб, які беруть участь у справі, а також документ про сплату судового збору (якщо скарга подається платником) тощо); 11) дату подання апеляційної скарги; 12) підпис особи, яка подає апеляційну скаргу, або її представника, який додає оформлений належним чином документ про свої повноваження, якщо цей документ не подавався раніше.

На основі аналізу ст.ст. 183-2, 183-3, 185, 186, 254 КАС України, можна виділити наступні особливості апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин:

1) в апеляційному провадженні переглядаються судові рішення у справах, що виникають

з податкових правовідносин, які не набрали законної сили;

2) право на апеляційне оскарження постанов суду першої інстанції у справах, що виникають з податкових правовідносин, мають: а) сторони (платник податків та орган ДПС); б) треті особи; в) представники сторін та третіх осіб (законні або договірні: якщо таке право спеціально обумовлено у виданій їм довіреності), які мають оформлений належним чином документ про свої повноваження; г) у випадках, встановлених законом, органи та особи, яким надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб (Уповноважений Верховної Ради України з прав людини, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, фізичні та юридичні особи, прокурор); д) особи, які не брали участі у справі, але суд вирішив питання про їх права, свободи, інтереси чи обов'язки;

3) право на оскарження ухвал мають: а) сторони (платник податків та орган ДПС); б) треті особи; в) представники сторін та третіх осіб (законні або договірні: якщо таке право спеціально обумовлено у виданій їм довіреності), які мають оформлений належним чином документ про свої повноваження; г) органи та особи, яким надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб (Уповноважений Верховної Ради України з прав людини, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, фізичні та юридичні особи, прокурор); д) свідок, експерт, спеціаліст, перекладач (які, наприклад, мають право на оскарження ухвали щодо судових витрат, якщо це стосується їхніх інтересів ч.2 ст.98 КАС України).

4) ухвали суду першої інстанції можуть бути оскаржені в апеляційному порядку окремо від постанови суду повністю або частково у випадках, встановлених КАС України. Крім того, заперечення на інші ухвали можуть бути викладені в апеляційній скарзі на постанову суду першої інстанції;

5) ухвали суду про закриття провадження у справі за поданням органу ДПС, про залишення подання без розгляду, про залишення подання без руху, про повернення такого подання, прийняті в порядку ст. 183-3 КАС України, підлягають апеляційному оскарженню в загальному порядку (інформаційний лист ВАСУ від 27 жовтня 2011р. №1901/11/13-11 [5]);

6) ухвалу про відмову в прийнятті подання органу ДПС, прийняту в порядку ст. 183-3 КАС України, може бути оскаржено в апеляційному

порядку протягом 24 годин з моменту її винесення;

7) постанова, прийнята за результатами скороченого провадження в порядку ст. 183-2 КАС України, може бути оскаржена в апеляційному порядку сторонами, а також іншими особами у зв'язку з тим, що суд вирішив питання про їхні права, свободи, інтереси чи обов'язки;

8) апеляційне оскарження постанови суду, прийнятої за поданням органу ДПС в порядку окремого провадження, передбаченого ст. 183-3, здійснюється за загальною процедурою, встановленою КАС України;

9) апеляційна скарга подається до адміністративного суду апеляційної інстанції через суд першої інстанції, який ухвалив оскаржуване судові рішення;

10) копія апеляційної скарги одночасно надсилається до суду апеляційної інстанції особою, яка подає таку скаргу;

11) апеляційна скарга на постанову суду першої інстанції подається протягом десяти днів з дня її проголошення, а у разі проголошення лише вступної та резолютивної частини або прийняття постанови у письмовому провадженні апеляційна скарга подається протягом десяти днів з дня отримання копії постанови;

12) якщо орган ДПС було повідомлено про можливість отримання копії постанови суду безпосередньо в суді (коли справа розглядалась за місцезнаходженням органу ДПС і він не був присутній у судовому засіданні під час проголошення судового рішення), то десятиденний строк на апеляційне оскарження постанови суду обчислюється з наступного дня після закінчення п'ятиденного строку з моменту отримання органом ДПС повідомлення про можливість отримання копії постанови суду;

13) апеляційна скарга на ухвалу суду першої інстанції подається протягом п'яти днів з дня проголошення такої ухвали, а у разі проголошення лише вступної та резолютивної частини або постановлення ухвали у письмовому провадженні, або без виклику особи, яка її оскаржує, то апеляційна скарга подається протягом п'яти днів з дня отримання копії ухвали;

14) строк для подання апеляційної скарги стороною або іншою особою, яка брала участь у справі, що виникає з податкових правовідносин, на постанову, прийняту за результатами скороченого провадження в порядку ст. 183-2, обчислюється з моменту отримання копії такої постанови;

15) строки, визначені ст. 183-3 КАС України, обчислюються годинами і закінчуються із закінченням години, на яку припадає таке за-

кінчення (тому у всіх документах, що є підставою для звернення до суду обов'язково має бути вказана дата і година), однак, вказані строки не включають добові години, що припадають на вихідні та святкові дні, а також на обчислення цих строків не поширюються правила обчислення процесуальних строків, визначені ст.103.

Деякі науковці вказують, що строк подання апеляційної скарги залежить від того, чи була особа присутня під час оголошення судового рішення, оскільки, якщо особа була присутня, то цей строк розпочинається з наступного дня після проголошення. Однак, кожна особа може отримати копію постанови чи ухвали в різний час, тому строк для подання апеляційної скарги є індивідуальним [6, с 648-649].

На нашу думку, для правильного врахування строків апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин, мають значення: дата проголошення судового рішення; день отримання копії судового рішення, складеного у повному обсязі відповідно до вимог ч.3 ст.160 КАС України, незалежно від того, чи були присутні особи, які беруть участь у справі, у судовому засіданні під час проголошення рішення; день отримання копії судового рішення, прийнятого у письмовому провадженні.

Так ст. 186 КАС України вказує, що апеляційна скарга на постанову суду першої інстанції подається протягом десяти днів з дня її проголошення, а на ухвалу – протягом п'яти днів з дня проголошення ухвали, незалежно від того, чи була особа, яка подає скаргу, присутня під час проголошення судового рішення. Тобто, вказані строки апеляційного оскарження судових рішень пов'язані не із наявністю особи, яка подає скаргу, під час проголошення судового рішення, а з юридичним фактом проголошення судового рішення у повному обсязі у судовому засіданні, тобто у загальному порядку, визначеному КАС України. Зауважимо, що вказані строки відраховуються з наступного дня після проголошення відповідного судового рішення.

В той же час, ч.2 ст.186 КАС України передбачає виняткові випадки, коли апеляційна скарга на постанову подається протягом десяти днів з дня отримання копії постанови: 1) якщо постанова складається не в повному обсязі відповідно до ч.3 ст.160 (незалежно від того, чи була особа, яка подає скаргу, присутня у судовому засіданні під час проголошення вступної та резолютивної частини такої постанови); 2) у випадку прийняття постанови у порядку письмового провадження. Поряд із цим, ч.3 ст.186 КАС

України передбачає виняткові випадки, коли апеляційна скарга на ухвалу подається протягом п'яти днів з дня отримання копії ухвали: 1) якщо ухвалу було постановлено в письмовому провадженні; 2) якщо ухвалу було постановлено не в повному обсязі відповідно до ч.3 ст.160 (незалежно від того, чи була особа, яка подає скаргу, присутня у судовому засіданні під час проголошення вступної та резолютивної частини такої ухвали); 3) ухвалу було постановлено без виклику особи, яка її оскаржує. Зауважимо, що вищевказані строки відраховуються з наступного дня після отримання копії відповідного судового рішення.

Проте, абз.2 ч.2 ст.186 КАС України пов'язує облік строків апеляційного оскарження з наявністю суб'єкта владних повноважень (органу ДПС) у судовому засіданні під час проголошення судового рішення, оскільки, якщо справа розглядається судом за місцезнаходженням суб'єкта владних повноважень (органу ДПС) і він не був присутній у судовому засіданні під час проголошення судового рішення, то суд не надсилає копії такого рішення, а лише повідомляє суб'єкту владних повноважень (органу ДПС) про можливість отримання копії судового рішення безпосередньо в суді. Отже, облік десятиденного строку на оскарження постанови починається з наступного дня після закінчення п'ятиденного строку з моменту отримання суб'єктом владних повноважень (органом ДПС) повідомлення про можливість отримання копії постанови суду.

Таким чином, для правильного вирахування строку апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин, мають значення: вид судового рішення, яке оскаржується (постанова чи ухвала); в якому обсязі складено рішення: повному (в такому разі має значення дата проголошення судового рішення) чи неповному (тоді має значення день отримання копії судового рішення, складеного у повному обсязі відповідно до вимог ч.3 ст.160); наявність в судовому засіданні під час проголошення постанови суду першої інстанції органу ДПС, який оскаржує таку постанову; в порядку якого виду провадження прийнято рішення (загального, скороченого чи окремого) та за якою формою провадження (загального чи письмового).

ВАСУ у своєму листі від 19.05.2010р. [7] вказує, що у судовій практиці продовжує існувати проблема правильного застосування норм, що встановлюють строки апеляційного та касаційного оскарження. Вивчення судової практи-

ки підтверджує, що мають місце помилки при встановленні дати, з якої визначається строк оскарження, встановлення початку перебігу строку, закінчення цього строку, визначення кола поважних причин його пропуску. Аналіз судової практики свідчить про наступні порушення: 1) проблема визначення початку перебігу строку на оскарження або закінчення цього строку; 2) проблемним залишається визначення поважних причин пропуску строку на апеляційне оскарження; 3) проблема визначення дати, з якої обчислюється строк на оскарження, виникає у справах, в яких відкладалося виготовлення судового рішення в повному обсязі, а саме: причиною скасування судових рішень у переважній більшості справ був висновок суду про те, що проголошення судового рішення у присутності сторін є належним повідомленням їх про винесення судового рішення та його зміст незалежно від того, чи у судовому засіданні було проголошено повний текст судового рішення, чи лише його вступну та резолютивну частини [8; 9]. Суди повинні давати належну оцінку тому, що в судовому засіданні проголошується лише вступна та резолютивна частини рішення, а з правовою позицією суду, на якій ґрунтується оскаржуване рішення, особи, які беруть участь у справі, мають змогу ознайомитися тільки після одержання повного тексту такого рішення. Таким чином, особи, які беруть участь у справі, можуть визначити підстави оскарження рішення суду тільки після ознайомлення з повним текстом цього рішення.

Таким чином, з вище викладеного можна зробити висновок, що апеляційному оскарженню підлягають судові рішення, прийняті в загальному порядку позовного провадження, в порядку скороченого та окремого провадження. Апеляційне оскарження судових рішень, прийнятих в порядку загального, скороченого або окремого провадження відбувається в загальному порядку, передбаченому КАС України, за винятком деяких категорій судових рішень.

Для правильного вирахування строку апеляційного оскарження судових рішень у справах, що виникають з податкових правовідносин, мають значення: вид судового рішення, яке оскаржується (постанова чи ухвала); в якому обсязі складено рішення: повному (в такому разі має значення дата проголошення судового рішення) чи неповному (тоді має значення день отримання копії судового рішення, складеного у повному обсязі відповідно до вимог ч.3 ст.160); наявність в судовому засіданні під час проголошення постанови суду першої інстанції органу ДПС, який оскаржує таку поста-

нову; в порядку якого виду провадження прийнято рішення (загального, скороченого чи окремого) та за якою формою провадження (загального чи письмового).

3 метою врегулювання проблеми належного забезпечення права осіб, які були відсутні у судовому засіданні, на апеляційне оскарження судового рішення, доцільно доповнити ст.186 КАС України нормою, яка передбачала б, що у разі, якщо особа, що бере участь у справі, яка не є суб'єктом владних повноважень, не була присутня у судовому засіданні під час проголошення судового рішення, то строк апеляційного оскарження (10 чи 5 днів) розпочинається з наступного дня після отримання нею відповідно копії постанови чи ухвали.

Література

1. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonl.rada.gov.ua/signal/f2755ah.doc>.

2. *Бевзенко В.М.* Адміністративні суди України : Навчальний посібник / Бевзенко Володимир Михайлович. – К. : Алерта; КНТ; 2006. – 271 с.

3. *Розмош В.И.* Тематический выпуск «Судебная практика : налоговые споры» / В.И. Розмош / Вестник налоговой службы Украины / Издатель : ГП «Информационно-издательский центр ГНА Украины». – К., июль 2011. – № 27 (647). -48 с.

4. *Про деякі питання практики застосування адміністративними судами норм Кодексу адміністративного судочинства України та інших нормативно-правових актів* : лист ВАСУ від 25 липня 2007р. № 09.1-22/688. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakonl.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

5. *Щодо права* на апеляційне або касаційне оскарження судових рішень, ухвалених за ре-

зультатами розгляду звернень органів державної податкової служби : інформаційний лист ВАСУ від 27 жовтня 2011р. №1901/11/13-11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakonl.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

6. *Кравчук В.М.* Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України / Кравчук Володимир Миколайович. - Х.: Фактор, 2011.-800 с

7. *Щодо застосування окремих норм процесуального права під час розгляду адміністративних справ* : інформаційний лист ВАСУ від 19 трав. 2010р. № 708/11/13-10 з додатком. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

8. *Постанова ВСУ* від 27 жовтня 2009р. по справі № 21-1561во09 (судове рішення № 6818948) за позовом ТОВ «СУФФЛЕ Україна», правонаступником якого є ТОВ «Нью Ворлд Грейндж Юкрейн», до ДПІ про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/6818948>.

9. *Ухвала ВАСУ* від 15 липня 2008р. по справі №11/380 (судове рішення № 2074984) за позовом ТОВ «Дніпровська плодоовочева база» до ДПІ у Дніпровському районі м. Києва про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/2074984>.

10. *Ухвала ВАСУ* від 03 червня 2010р. по справі № 2-а-4198/08; № К- 27020/09 (судове рішення № 10097284) за позовом Барської МДПІ до ТОВ виробничо-комерційної фірми «Промінь» про припинення юридичної особи. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/review/10097284>.

Е.В. Евсикова

Некоторые проблемы апелляционного обжалования судебных решений по делам, возникающим из налоговых правоотношений

В статье раскрываются характерные особенности и проблемы апелляционного обжалования судебных решений по делам, возникающим из налоговых правоотношений, на основании анализа действующего административно-процессуального законодательства Украины, а также анализа судебной практики.

E.V. Evsikova

Some problems of statutory appeal of court decisions in cases, arising from tax jural relationships

In the article characteristic features and problems of statutory appeal of court decisions open up in cases, arising from tax jural relationships, on the basis of analysis of current administrative-judicial legislation of Ukraine, and also analysis of judicial practice.