

Смолов К.В.

Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара

СТРОК ЗВЕРНЕННЯ З ПОЗОВОМ ДО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: СУТНІСТЬ ТА НАСЛІДКИ

У статті досліджується правова природа строку звернення з позовом платника податків, його процесуальний характер, співвідношення з такими суміжними правовими категоріями, як «позовна давність», «строк давності в податковому праві», правові наслідки спливу строку звернення з позовом до адміністративного суду платника податків. Здійснено спробу обґрунтування необхідності уніфікації норм КАС України та ПК України з метою забезпечення права платника податків на судовий захист.

Ключові слова: строк, строк звернення з позовом до адміністративного суду, строк давності, позовна давність, матеріальні строки, процесуальні строки, право на судовий захист, право на адміністративний позов.

Постановка проблеми. Із запровадженням в Україні інституту адміністративної юстиції було вирішено дуже важливе питання захисту прав та охоронюваних законом інтересів фізичних та юридичних осіб у публічно-правових відносинах.

Водночас із вказаним інститутом було запроваджено строки звернення з позовом до адміністративного суду, які одразу ж стали предметом наукових дискусій між багатьма вченими.

З огляду на існування в процесуальній науці передумов права на позов, що забезпечують реалізацію права на судовий захист, законодавцем фактично було визначено строк звернення з позовом, що об'єктивно має на меті встановити часовий проміжок реалізації та захисту суб'єктивного права, як передумову права на пред'явлення адміністративного позову, та надано підстави для кваліфікації цього інституту як одного з різновидів процесуальних строків. Проте такий необдуманий крок призвів до обмеження права на судовий захист й розгляду поняття «пред'явлення позову» виключно в процесуальній площині, що не відповідає власне концепції позову.

З прийняттям нової редакції Кодексу адміністративного судочинства України ситуація в цьому напрямі не покращилась, й хоча сам документ містить багато позитивних новел, на рівні правозастосування залишає дуже багато спірних питань, зокрема в частині праворозуміння сутності строку на звернення з позовом до адміністративного суду.

Платники податків своєю чергою є «незахищеним» суб'єктом податкових правовідносин, який у

будь-який момент може бути підданий адміністративному впливу контролюючого органу, у зв'язку з чим єдиним дієвим засобом захисту для них є судовий захист, реалізація якого здійснюється в порядку, визначеному процесуальним законом.

Актуальність цього дослідження зумовлена насамперед досить великою кількістю податкових спорів, що розглядаються нині в порядку адміністративного судочинства, а також появою нових категорій податкових спорів, у зв'язку з чим визначення моменту появи у платника податків права на пред'явлення відповідного позову на захист своїх прав та охоронюваних законом інтересів безпосередньо впливає на реалізацію права на судовий захист.

Метою цієї статті є дослідження правової природи строку звернення з адміністративним позовом до суду, встановлення особливості даного інституту під час звернення з адміністративним позовом платника податків, а також узагальнити недоліки чинного процесуального законодавства в контексті права на адміністративний позов платника податків та надати рекомендації щодо усунення цих недоліків.

Стан дослідження. Вивченню теоретичних та практичних питань вирішення податкових спорів присвячені роботи таких вчених, як Ю.В. Божко, А.Ю. Бучик, М.В. Жернаков, В.С. Кіценко, К.В. Конюшко, В.М. Кравчук, М.П. Кучерявенко, А.А. Роздайбіда, І.Л. Самсін, Є.А. Усенко, Н.В. Шевцова, О.Ю. Щербакова та інших. Проте вказані науковці лише поверхово торкалися у своїх працях питання права на судовий захист

платника податків взагалі та строку звернення платника податків з позовом до адміністративного суду зокрема. Окремі вчені, такі як Л.Р. Біла-Тіунова, Ю.В. Білоусов, О.В. Закаленко, І.О. Картузова, Д.В. Лученко, Н.В. Мостова, А.О. Неугодіков, І.О. Розум, М.І. Смокович, Н.О. Туніна та інші розглядали теоретичні та практичні питання адміністративного позову, права на адміністративний позов та умови його реалізації, а також окрему увагу у своїх дослідженнях присвячували сутності строку на звернення з позовом до адміністративного суду. Однак аналіз останніх наукових досліджень та публікацій свідчить про те, що дане питання не досліджувалось комплексно в аспекті звернення до адміністративного суду саме платника податків, що й спонукало автора здійснити власний науковий пошук в цьому напрямі.

Виклад основного матеріалу. Конституцією України у статті 55 гарантоване право фізичних та юридичних осіб на судовий захист, за змістом якого кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб.

Як зазначив Конституційний Суд України в рішенні від 24 грудня 2004 року № 22-рп/2004, забезпечення прав і свобод потребує, зокрема, законодавчого закріплення механізмів (процедур), які створюють реальні можливості для здійснення кожним громадянином прав і свобод (абзац четвертий підпункту 3.2 пункту 3 мотивувальної частини) [5].

В рішенні від 09.09.2010 р. № 19-рп/2010 (справа № 1-40/2010) Конституційний Суд України вказує, що до таких механізмів належить структурована система судів і види судового провадження, встановлені державою. Судовий захист вважається найбільш дієвою гарантією відновлення порушених прав і свобод людини і громадянина [7].

Конституційний Суд України в рішенні від 14.12.2011 р. № 19-рп/2011 визначив, що конституційне право на оскарження в суді будь-яких рішень, дій чи бездіяльності всіх органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб гарантовано кожному, а реалізація цього права забезпечується у відповідному виді судочинства **і в порядку, визначеному процесуальним законом** [10].

При цьому в рішенні від 13.12.2011 р. № 17-рп/2011 (справа № 1-9/2011) Конституційний Суд України дійшов висновку, що **право на звернення до суду як складова частина права на судовий захист** гарантується статтею 55 Кон-

ституції України та пов'язується із переконанням самої особи про наявність порушень її прав, свобод або інтересів і бажанням звернутися до суду (абз. 2 п. 6.2. мотивувальної частини рішення) [9].

Процесуальним законом, що визначає порядок розгляду спорів між фізичними особами, юридичними особами та суб'єктами владних повноважень, є Кодекс адміністративного судочинства, прийнятий в редакції Закону України № 2147-VIII від 03.10.2017 р. (із наступними змінами) [2].

Відповідно до ч. 1 ст. 2 КАС України завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з *метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень* [2, ст. 2].

Водночас, згідно з ч. 1 ст. 5 КАС України, кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист визначеними законом способами [2, ст. 5].

Право на судовий захист в адміністративному судочинстві реалізується шляхом пред'явлення адміністративного позову, а розгляд адміністративних справ відбувається у позовному провадженні з дотриманням процедури, передбаченої КАС України як процесуального закону, що визначає порядок здійснення судочинства в адміністративних судах.

Поняття «адміністративний позов» в теперішній редакції КАС України не знайшло свого відображення (в попередній редакції КАС України адміністративний позов відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 3 визначався як звернення до адміністративного суду про захист прав, свобод та інтересів або на виконання повноважень у публічно-правових відносинах).

Не вдаючись до детального розгляду питання щодо дуалістичності поняття «позову» загалом та «адміністративного позову» зокрема, слід лише зазначити, що автор є прихильником саме тієї частини науковців, які розглядають позов як складну процесуальну та матеріально-правову категорію, в якій ці два аспекти нерозривно між собою пов'язані, доповнюють та уточнюють один одного.

З огляду на це право на адміністративний позов прихильники такої позиції також розглядають як складне явище, що синтезує в собі матеріально-правовий та процесуальний аспект та відповідно

має два невід'ємні складові елементи: право на пред'явлення позову та право на його задоволення. Знову ж таки, не вдаючись до детального обґрунтування кожного з них, слід лише підкреслити, що перший є проявом процесуальної сторони адміністративного позову, а другий – його матеріально-правової сторони.

Для чого ми зупинились на цьому питанні, буде зрозуміло згодом, але його розуміння конче потрібно для подальшого з'ясування правової природи інших правових категорій, пов'язаних з адміністративним позовом, зокрема й «строку звернення до суду з адміністративним позовом».

Наукові позиції щодо розуміння правової природи «строку звернення до суду з адміністративним позовом» умовно можна розділити на два основні напрями: одна частина дослідників характеризує зазначене поняття як матеріально-правовий строк (Ю.В. Білоусов, М.І. Смокович, О.В. Закаленко), інша частина дослідників та практиків (М.О. Сорока, І.О. Розум) відповідно вважає, що строк звернення до суду з адміністративним позовом є процесуальним строком. Аргументація останніх переважно ґрунтувалась на процесуальних наслідках пропуску даного строку та розумінні поняття «пред'явлення позову» як процесуальної дії, що відповідно має вчинятись у строки, встановлені законом або судом (процесуальні строки). З прийняттям останньої редакції КАС України прихильники процесуальної природи строку звернення до суду до складу аргументації можуть також додати розміщення статті 122 та 123, що регламентує обчислення та наслідки пропущення строків звернення до суду з адміністративним позовом (глава 6 під назвою «Процесуальні строки»).

Частина перша статті 122 чинної редакції КАС України закріплює, що позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами [2, ст. 122]. Аналогічне визначення містилось й у попередніх редакціях процесуального закону.

Частина друга статті 122 КАС України передбачає, що для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів [2, ст. 122]. До речі, початкова редакція КАС України встановлювала річний строк для звернення до суду з адміністративним позовом.

Зазначені положення процесуального закону за допомогою методів аналізу й синтезу дозволяють сформулювати визначення поняття «строк звернення з адміністративним позовом до суду» як строк, в межах якого особа, яка вважає що її права, свободи та інтереси порушено, може звернутись за їх захистом з адміністративним позовом до суду.

В науковій літературі поняття «строк» зазвичай розуміють як період або момент часу, з настанням або закінченням якого пов'язані певна подія або дія (бездіяльність), що мають юридичне значення [31, с. 18–19]. В законодавстві поняття «строк» знайшло своє відображення виключно у ч. 1 ст. 251 ЦК України та визначено як певний період у часі, зі впливом якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення [4, ст. 251].

Майже всі науковці, які є прихильниками матеріально-правової природи строку звернення з адміністративним позовом до суду, небезпідставно порівнюють його з цивільно-правовим аналогом – строком позовної давності. Так, Смокович М.І., аналізуючи визначення строку позовної давності в цивільному законодавстві та змістовне наповнення відповідних норм КАС України, доходить висновку, що «строк звернення до суду в адміністративному судочинстві за своїм змістом і внутрішньою сутністю є аналогом інституту позовної давності, який належить до галузей матеріального права» [39, с. 6]. Білоусов Ю.В., досліджуючи правову природу строку звернення до суду, зазначає, що «матеріально-правова сутність строку на звернення до суду дає можливість провести паралелі із інститутом позовної давності у цивільному та суміжних галузях права. Підстави для здійснення такої аналогії дає нам позиція про «спірну природу провадження з адміністративно-правових відносин, необхідності поширення на нього усіх правил про позовне провадження, а також визначення засобу порушення справи не у формі скарги, а у формі позову або адміністративного позову» [24, с. 146–147].

Дійсно, якщо звернутись до легального визначення строку позовної давності, наданого у ст. 256 ЦК України, за яким позовна давність – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу, то стає очевидним, що законодавець вклав ідентичний зміст у поняття «строку позовної давності» та «строку звернення з адміністративним позовом до суду» [4, ст. 256].

Судова практика розуміє поняття «строк звернення до адміністративного суду» як проміжок

часу, у межах якого особа, яка має право на позов, повинна звернутись до адміністративного суду для захисту своїх прав у публічно-правових відносинах або для реалізації владних повноважень [14], або встановлений законом проміжок часу після виникнення спору у публічно-правових відносинах, протягом якого особа має право звернутися до адміністративного суду із її заявою за вирішенням цього спору і за захистом своїх прав, свобод чи інтересів [16]. Обидві дефініції свідчать про відсутність єдності думок та чіткого розуміння змісту розглядуваного поняття новоствореним Верховним Судом.

В більшості випадків можна говорити про схильність судової практики Верховного Суду в бік ототожнення строку звернення до суду з процесуальними строками [13; 15; 16]. Але така позиція не знаходить своїх прибічників серед окремих науковців. Так, Н.Г. Павленко прямо вказує, що «строк звернення до суду не належить до категорії процесуальних строків, оскільки ч. 4 ст. 102 КАС України передбачає, що правила продовження та поновлення процесуальних строків не поширюються на строки звернення до адміністративного суду» [35, с. 88]. Як вбачається з позицій окремих науковців (наприклад, Н.В. Мостової), яку на сьогоднішній день поділяє також й Верховний Суд, основним доводом, який є підставою для висновку про належність строку звернення до суду до процесуальних строків, є розуміння поняття «пред'явлення позову» як процесуальної дії [34, с. 111]. Критикуючи таку позицію, слід відзначити, що пред'явлення позову не можна розглядати як процесуальну дію, оскільки до відкриття провадження у справі ще не існує учасників судового процесу, тому що не існує самого процесу, а є лише суб'єкти спору про право, відносини яких знаходяться поза площиною процесуального права, а отже не може бути процесуальних дій учасників. Отже, «пред'явлення позову», на нашу думку, це ніщо інше, як дія учасника правового спору, спрямована на реалізацію його права на позов, яке є невід'ємною складовою частиною суб'єктивного права. Приблизно така думка була сформульована М.І. Смоковичем, який зазначав, що подання позовної заяви не є процесуальною дією, оскільки це одна з форм реалізації особою права на звернення до суду [39, с. 9–10]. При цьому слід погодитись з твердженням Білосова Ю.В. про те, що строк звернення до суду не перестає бути матеріально-правовим строком, незважаючи на те, що міститься у процесуальному законодавстві [24, с. 146].

Не вдаючись до поглибленого аналізу поняття «строку позовної давності», слід зазначити, що в науковій доктрині усталеною є позиція щодо втрати особою зі впливом такого строку правомочності щодо захисту в юрисдикційному органі свого суб'єктивного права, але не втрату самого права та права на позов в цілому [4, ст. 267]. Зазначена теза знаходить своє підтвердження у ч. 2-4 ст. 267 ЦК України [4, ст. 267]. Отже, на те, що строк позовної давності є інститутом матеріального права вказує й те, що його вплив не є процесуальною перешкодою для звернення заінтересованої особи до суду з позовом про захист порушеного права та констатації судом факту порушення права.

Заслугує на окрему увагу думка П.Д. Гуйвана щодо матеріально-правової сутності строку позовної давності. Вчений зазначає, що «не вплив строку, а вичерпання змісту певного права, обсяг якого у просторі і часі був встановлений нормативно і яке набуло чинності в результаті настання конкретного діяння чи події (юридичного факту), наприклад усвідомлення факту правопорушення, призводить до зміни правового статусу учасників конкретних взаємин» [25, с. 125]. Продовжуючи зазначену думку, вчений вказує, що «юридичним фактом, що спричиняє виникнення охоронного права на судовий захист, є порушення цивільного права особи. Строк, за межами якого таке порушення відбулося, має значення складової частини юридичного змісту певного діяння. Інакше кажучи, порушення права в нашому випадку призведе до виникнення в кредитора права на позов, лише якщо відбулося після спливу строку, встановленого договором. Своєю чергою, нове охоронне відношення, обумовлене юридичним фактом або порушенням, має свій строк – позовну давність. Перебіг давнісного строку визначає тривалість реалізації вказаного охоронного домагання. Бездіяльність правоволодільця призведе до погашення суб'єктивного матеріального права на позов в установленій з самого початку момент» [25, с. 131]. Такої думки дотримувались й дореволюційні вчені, зокрема І.М. Тютрюмов та Г.Ф. Шершеневич [42, с. 152; 44, с. 195–196]. Зокрема, І.М. Тютрюмов зазначає, що «неможливо, дійсно, уявити собі існування права, що не охороняється позовом, як такого, що є в матеріальному сенсі складовою частиною самого права та становить притаманну будь-якому праву можливість примусового здійснення за допомогою суду» [42, с. 152]. Проте з такою позицією вчених можна погодитись лише частково, оскільки

право на судовий захист обмеженню не підлягає, у тому числі обмеженню часовими межами, а тим більше опосередкованими волевиявленнями та діями (бездіяльністю) учасників правовідносин, а відтак строк позовної давності надає порушнику суб'єктивного права лише можливість уникнути відповідальності, але не може припинити власне саме суб'єктивне право, а тим більше з огляду на можливість добровільного виконання обов'язку після спливу позовної давності. У зв'язку з чим неабияке значення має питання мети існування строку позовної давності.

Більшість сучасних вчених-цивілістів підтримують позицію дореволюційних вчених-правознавців, які пов'язували обмеження права на позов строком позовної давності необхідністю досягнення визначеності та стійкості правових зв'язків у суспільстві.

Так, відомі дореволюційні правознавці Г.Ф. Шершеневич та І.М. Тютрюмов, зазначали, що «дійсна підстава давності полягає в тому, що суспільство має потребу в міцному порядку, і будь-яка невизначеність відносин, що здатна коливати права, що набуваються, порушує проти себе протест. Зі спливом часу втрачаються докази, помирають свідки; і розпочатий через багато років спір здатен порушити цілий ряд встановлених відносин. За волею законодавця час припиняє таку невизначеність» [44, с. 188; 42, с. 147].

О.П. Печений, погоджуючись з думкою дореволюційних цивілістів, зазначає, що «встановлення позовної давності зумовлене низкою обставин, зокрема міркуваннями забезпечення стабільності цивільного обороту, подоланням невизначеності у правовідносинах. Крім того, під час встановлення позовної давності законодавець виходив з того, що тривале невикористання особою свого права свідчить, що *особа втрачає зацікавленість* у цьому, і це неминуче тягне за собою відповідні наслідки для неї і для третіх осіб. Тривале невикористання особою свого права може породити й труднощі в процесі судового розгляду, адже з часом, особливо з роками, встановлення судом обставин, дослідження доказів все більш ускладнюється» [43, с. 591].

Зазначена теза частково підтверджується й практикою Європейського суду з прав людини.

Так, в рішенні від 22.10.1996 р. за заявами № 22083/93; 22095/93 у справі «Стаблінгс та інші проти Сполученого Королівства» Європейський суд з прав людини зазначив, що «строки позовної давності мають кілька важливих цілей, а саме: забезпечувати юридичну визначеність і

остаточність, захищати потенційних відповідачів від прострочених позовів, спростувати які може виявитися нелегким завданням, та запобігати несправедливості, яка може статися у разі, якщо суди будуть змушені вирішувати справи про події, що мали місце у далекому минулому, спираючись на докази, які, можливо, вже втратили достовірність і повноту із плином часу» [11, п. 51]. Аналогічна позиція Європейського суду з прав людини мала місце в рішенні від 20.09.2011 р. за заявою № 14902/04 у справі «ВАГ «Нафтова компанія «Юкос» проти Росії» [12, п. 570].

Проте Верховний Суд в постанові від 24.04.2018 р. у справі № 646/6250/17 (провадження № К/9901/2128/18) зазначив про те, що строки звернення до суду «служують меті забезпечення дотримання принципу правової визначеності, що зокрема слід розуміти як спрямованість на створення ситуації упевненості для суб'єкта владних повноважень, як відповідача по справі, стосовно розуміння відсутності у позивача бажання звертатись з відповідним позовом, у тому числі захищати свої майнові права [13]. Таке розуміння мети існування вказаних строків викривлює, на думку автора, справжню їх правову природу та спрямованість. В інших постановках, зокрема від 10.07.2018 р. у справі № 310/7517/16-а (2-а/310/20/17), від 17.07.2018 р. у справі № 521/21851/16-а, від 08.08.2018 р. у справі № П/811/1680/17, Верховний Суд зазначив, що «встановлення процесуальних строків законом та судом передбачено з метою своєчасного виконання учасниками адміністративного судочинства передбачених КАС України певних процесуальних дій. Інститут строків в адміністративному процесі сприяє досягненню юридичної визначеності у публічно-правових відносинах, а також стимулює учасників адміністративного процесу добросовісно ставитися до виконання своїх обов'язків. Ці строки обмежують час, протягом якого такі правовідносини можуть вважатися спірними» [14; 15; 16]. Також дуже суперечливою є позиція з огляду на розуміння строку звернення до суду як процесуального строку.

Отже, метою встановлення законодавцем позовної давності як строку, зі спливом якого, з одного боку, пов'язано втрату заінтересованою особою можливості у судовому порядку захистити суб'єктивне право (втрату права на позов), а з іншого боку, *набуття порушником (контролюючим органом) права уникнути відповідальності за допущене порушення*, є забезпечення стабільності цивільного обороту та визначеності у

відповідних правовідносинах. Проте Ю.В. Білоусов визнавав, що така мета не може бути прийнятною для строків звернення до суду у справах, які виникають з публічних правовідносин [24, с. 147].

Відтак, для більш повного з'ясування правової природи строку звернення з адміністративним позовом до суду окремо слід зупинитись на юридичних наслідках впливу зазначеного строку. На цей час вони визначені у статті 123 КАС України.

Так, відповідно до ч.1-2 ст. 123 КАС України, у разі подання особою позову після закінчення строків, установлених законом, без заяви про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду, або якщо підстави, вказані нею у заяві, визнані судом неповажними, *позов залишається без руху*. До того ж протягом десяти днів з дня вручення ухвали особа має право звернутися до суду із заявою про поновлення строку звернення до адміністративного суду або вказати інші підстави для поновлення строку. *Якщо заяву не буде подано особою в зазначений строк або вказані нею підстави для поновлення строку звернення до адміністративного суду будуть визнані неповажними, суд повертає позовну заяву* [2, ст. 123].

Як видно із вказаної норми, наслідки пропущення строків звернення до суду є суто процесуальними – залишення позову без руху (ч. 1 ст. 123 КАС України), повернення позовної заяви (ч. 2 ст. 123 КАС України) або залишення позову без розгляду (ч. 3,4 ст. 123 КАС України), а отже, не відповідають концепції віднесення цих строків до матеріально-правових. Проте, якщо дослідити історію питання законодавчої регламентації строку звернення з адміністративним позовом до суду, то все стане на свої місця. Так, у початковій редакції ст. 99, 100 КАС України було встановлено річний строк звернення до суду, наслідком пропущення якого було підставою для відмови у задоволенні адміністративного позову за умови, якщо на цьому наполягала одна із сторін. При цьому ч. 3 ст. 100 КАС України встановлювала гарантію, відповідно до якої позовні заяви приймалися до розгляду адміністративним судом незалежно від закінчення строку звернення до адміністративного суду. Тобто, початкова редакція КАС України передбачала наслідки впливу строку звернення до суду повністю ідентичні наслідкам впливу строку позовної давності. Лише змінами до КАС України, внесеними відповідно до Закону України від 03.07.2010 р., законодавець вніс плутанину в розуміння змісту поняття «строк звернення до суду», визначивши процесуальні наслідки його пропуску та одночасно зменшивши тривалість цього

строку. Згодом КСУ в рішенні від 13.12.2011 р. № 17-рп/2011 (справа № 1-9/2011) підтвердив конституційність зазначених змін до КАС України, зазначивши, що у процесуальних кодексах лише скорочено строки здійснення окремих процесуальних дій, а зміст та обсяг конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не звужено. До того ж наведені зміни не унеможливають ефективного розгляду судових справ, тому не суперечать Конституції України [9]. Проте КСУ з незрозумілих причин оминув увагою питання конституційності законодавчих змін юридичних наслідків пропущення строку звернення до суду з адміністративним позовом, що на наше глибоке переконання звужує обсяг права на судовий захист.

Тому варто погодитись з думкою М.І. Смоковича, що «наслідки пропуску строку є похідними, тобто пропуск звернення до суду та наслідки пропуску такого строку є окремим правовим інститутом, зміна якого не впливає та не руйнує природу та внутрішню сутність строку звернення до суду» [39, с. 19].

Крім того, порівнюючи інститут «строку позовної давності» та «строку звернення з адміністративним позовом до суду» Н.Ю. Філатова, окрім тривалості, наслідків впливу та неможливості переривання або зупинення строків звернення до адміністративного суду, виокремлює наступні параметри, за якими відрізняються зазначені правові інститути:

– тривалість строку позовної давності може бути змінена (збільшена) за домовленістю сторін, тоді як тривалість строків звернення до адміністративного суду встановлюється КАС України імперативно та не може бути змінена такою домовленістю.

– про вплив строку позовної давності може бути заявлено стороною у спорі і тільки в цьому разі для порушника наступають негативні наслідки, а суд самостійно не може застосовувати наслідки пропущення такого строку, тоді як вплив строку звернення до адміністративного суду встановлюється виключно судом [36, с. 15].

Якщо перша відмінність обумовлена характером спірних відносин та методом їх правового регулювання, то можливість суду самостійно застосовувати наслідки пропущення строку звернення до суду з'явилась після внесення відповідних змін згідно Закону України № 2453-VI від 07.07.2010 р., що набрав чинності 30.07.2010 р., та видається автору спірною.

В будь-якому разі, хоча «строк позовної давності» та «строк звернення з адміністратив-

ним позовом до суду» і мають багато спільного, зокрема матеріально-правову природу та мету – встановлення юридичної визначеності у право-відносинах та можливість однієї із сторін спору уникнути відповідальності, але це все ж таки два різних правових інститути, кожен з яких має власні специфічні ознаки, обумовлені характером спірних відносин. На вказану обставину звертав увагу ще дореволюційний вчений В.І. Синайський, який зазначав, що «від позовної цивільної давності необхідно суворо відрізнити позовну адміністративну давність, як публічно-правовий інститут. Адміністративна давність в нас є зовсім не розробленою, а між тим вона глибоко зачіпає приватні інтереси, зокрема в галузі грошових вимог» [38, с. 126].

До речі, за змістом рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010 (справа № 1-25/2010) [6, п. 3.1.] та рішення Конституційного Суду України від 22.12.2010 р. № 23-рп/2010 (справа № 1-34/2010) [8, п. 4.1.] одним із елементів верховенства права (частина перша статті 8 Основного Закону України) є **принцип правової визначеності**, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки. Отже, в контексті такого тлумачення принципу правової визначеності строк звернення з адміністративним позовом до суду не можна вважати таким, що відповідає згаданому принципу, оскільки вирішення питання про відкриття провадження в суді залежить виключно від суб'єктивних чинників – точки зору судді на питання дотримання чи недотримання позивачем строку звернення до суду, а відтак прогнозувати юридичні наслідки своєї поведінки особа фактично позбавлена, у зв'язку з чим звужується право такої особи на судовий захист.

Також слід погодитись з зауваженням М.І. Смоковича, який, критикуючи внесення змін до КАС України щодо наслідків пропущення строку звернення до суду, зазначав, що «такими змінами законодавець скасував один із пріоритетів адміністративного судочинства, оскільки в інших видах судочинства спір розв'язується по суті, і лише за наявності порушеного права позивача суд може

застосувати порушення строків позовної давності для відмови в позові» [39, с. 22]. М.І. Смокович припускає, що у такий спосіб законодавець хоче приховати діяльність суб'єктів владних повноважень за порушеними строками звернення до суду, оскільки за таким підходом справа не вирішується по суті, і особа позбавлена можливості дізнатись про те, чи порушено її права суб'єктом владних повноважень [39, с. 23]. Таке припущення має під собою неабияке підґрунтя, оскільки пояснити вказаний підхід законодавця в інший спосіб не видається можливим. Науковець також висловлював сподівання, що законодавець все ж таки найближчим часом внесе відповідні зміни до КАС України в частині повернення до наслідків пропуску строку звернення до суду, що містились в початковій редакції КАС України [39, с. 24–26], але прийняття 03.10.2017 р. Закону № 2147-VIII «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів», яким КАС України викладено у новій редакції, на жаль, ці сподівання не виправдало.

Проте слід зупинитись на тому, що такий підхід законодавця є згубним з огляду й на те, що в деяких випадках судові рішення за наслідками вирішення публічно-правового спору може бути покладено в основу інших позовів заінтересованих осіб, що розглядаються за правилами інших видів судочинства, у тому числі про стягнення шкоди, завданої незаконним рішенням органу державної влади або його посадових осіб в порядку ст.ст. 1173, 1174, 1175 ЦК України (а до таких вимог, до речі, застосовується загальний трирічний строк позовної давності), а тому в таких випадках захист порушених прав взагалі стає неможливим.

Враховуючи вказане вище, доцільно внести зміни до ст.ст. 122, 123 чинної редакції КАС України в частині наслідків пропущення строку звернення з адміністративним позовом до суду, повернувшись до початкової її редакції, що відповідає правовій природі цього строку, а також в частині встановлення неможливості судом самостійно (без волевиявлення зацікавленої сторони) застосовувати ці строки та гарантії розгляду справи по суті, незалежно від спливу строку звернення до суду.

Але в контексті даної статті неможливо оминути увагою питання співвідношення правових інститутів «строку звернення до адміністративного суду» та «строків давності» в податковому праві.

Частиною 3 ст. 122 КАС України визначено, що для захисту прав, свобод та інтересів особою цим Кодексом та *іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду*, які, якщо не встановлено інше, обчислюються з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Як відомо, відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, права та обов'язки платників податків та зборів, компетенцію контролюючих органів, а також інші питання врегульовано Податковим кодексом України (надалі – ПК України) [3, ст. 1].

Так, відповідно до п. 56.18 ст. 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* [3, ст. 56].

Отже, ПК України у п. 56.18 ст. 56 містить **спеціальний строк** для звернення саме платника податку з адміністративним позовом до суду, який має враховувати строки давності, визначені ст. 102 ПК України.

За змістом ст. 102 ПК України контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1 095 днів (2 555 днів у разі проведення перевірки контролюваної операції відповідно до статті 39 цього Кодексу), з чого випливає, що **цей строк є фактично строком давності для видання контролюючим органом відповідного адміністративного акта** та становить 1 095 днів (2 555 днів – у разі проведення перевірки контролюваної операції). При цьому п. 102.1. ст. 102 ПК України фактично закріплює презумпцію, відповідно до якої, якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а **спір стосовно такої декларації та / або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку** [3, ст. 102].

Окремо слід зауважити, що ПК України не містить чіткого визначення поняття «строк дав-

ності», але ст. 102 все ж таки дозволяє зробити певні висновки щодо сутності цього поняття.

Сьогодні серед науковців не існує єдності думок стосовно цього питання. Так, наприклад, І.І. Бабін вважає, що поняття строк звернення до суду (строки оскарження рішень контролюючих органів) є окремим різновидом строків давності в податковому праві [22, с. 110]. Водночас В.М. Кравчук В.М. висловлює думку про те, що «жоден зі строків давності, який визначений податковим законодавством, не є строком звернення до суду, оскільки встановлюють часові межі здійснення повноважень податкового органу та платника податків» [30, с. 19–20]. Зазначені думки заслуговують на увагу, але потребують певного уточнення.

В інформаційних листах № 203/11/13-11 від 10.02.2011 р. [18], № 945/11/13-11 від 05.07.2011 р. [19], № 1935/11/13-11 від 01.11.2011 [20] ВАС України свого часу висловив позицію, що під час оскарження рішень контролюючих органів судам слід керуватися п. 56.21 ст. 56 ПК України, у зв'язку з чим під час визначення строку для звернення платника податків до суду з адміністративним позовом слід застосовувати п. 56.18. ст. 56 ПК України, згідно якого строк звернення до суду з урахуванням строку давності становить 1 095 днів. З таким тлумаченням погоджується багато практиків та науковців, зокрема Н.В. Клочкова [29, с. 94–95] та К.В. Мінаєва [32, с. 168; 33, с. 483].

П. 56.21 ст. 56 ПК України передбачає, що у разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків.

Однак таке розуміння строку звернення платника податків з адміністративним позовом до суду (п. 56.18. ст. 56 ПК України) фактично отожднює його зі строком давності (ст. 102 ПК України), що є неприпустимим, оскільки вони є абсолютно різними за змістом правовими інститутами. Зокрема, строк давності, визначений п. 102.1. ст. 102 ПК України, можна розглядати як проміжок часу, протягом якого контролюючий орган має право здійснити певні дії, що мають юридичні наслідки для платника, або прийняти рішення про самостійне визначення грошових зобов'язань, та зі спливом

якого контролюючий орган втрачає таке право. Але ПК України не містить норм, які б встановлювали недійсність рішення або протиправність дій контролюючого органу, вчинених після спливу такого строку. Проте доктринально можливо розглядати строк звернення до суду (позовну давність) як різновид давності, у тому числі у податковому праві. Але при цьому слід враховувати певні особливості строку звернення до суду.

Окремо також слід звернути увагу на те, що ст. 56 ПК України встановлює лише строк на оскарження рішень контролюючих органів, зокрема податкових повідомлень-рішень, але поза межами спеціального правового регулювання в такому випадку залишаються дії та бездіяльність контролюючих органів, до яких вочевидь мають бути застосовані загальні приписи ст. 122 КАС України. В цьому контексті заслуговує на увагу постановка Верховного Суду від 08.08.2018 р. у справі № П/811/1680/17, в якій вказано, що приписами ст. 56 ПК України не опосередковуються вимоги про визнання протиправними дій щодо проведення перевірки та про скасування наказу про її проведення, а мають застосовуватись положення КАС України [16].

Крім того, норми статей 122 КАС України та 56 ПК України дають підстави для виокремлення *трьох видів строку звернення платника податку до суду* з адміністративним позовом, а саме: строк звернення до суду безпосередньо після отримання рішення контролюючого органу без його адміністративного оскарження, строк звернення до суду після закінчення процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу, а також загальний строк звернення з адміністративним позовом про визнання протиправними дій чи бездіяльності контролюючого органу або рішень, не пов'язаних з нарахуванням грошових зобов'язань, встановлений ч. 1 ст. 122 КАС України.

Й ось тут виникає цікава ситуація, викликана прийняттям нової редакції КАС України, а саме наявністю положень ч. 4 ст. 122 КАС України, які встановлюють *тримісячний строк* для звернення до суду у разі використання процедури адміністративного оскарження, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Натомість п. 56.19. ст. 56 ПК України передбачає, що у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контр-

ольюючого органу про нарахування грошового зобов'язання *протягом місяця*, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. Попередня редакція КАС України в ч. 4 ст. 99 також містила місячний строк, але останні зміни процесуального законодавства створили зайву колізію в цьому питанні, яку з огляду на положення п. 56.21. ст. 56 ПК України слід вирішувати на користь платника податків шляхом застосування тримісячного строку, визначеного ст. 122 КАС України, що своєю чергою вказує на певну невідповідність та несправедливість податкових норм.

Наостанок варто також зауважити, що формулювання п. 56.18 ст. 56 ПК України акцентує увагу на тому, що рішення контролюючого органу може бути оскаржено *у будь-який момент* після його отримання. Тобто, на нашу думку, законодавець тим самим надав можливість платнику податків звернутись до суду з адміністративним позовом про скасування рішення контролюючого органу без обмеження будь-якими строками.

З цього приводу відомий дореволюційний вчений Г.Ф. Шершеневич зазначав, що «в мало цивілізованому суспільстві строки давності зазвичай є дуже короткими, по мірі розвитку суспільства вони подовжуються» [44, с. 188], але «там, де сумніви є неможливими, де не дивлячись на який завгодно час, дійсне право може бути легко доведено, там давність не має застосування» [44, с. 189].

Висновки. Дослідження вищевикладеної проблематики дозволило автору дійти наступних висновків:

1. Строк звернення до суду має матеріально-правовий зміст, оскільки визначає часові межі існування права на позов, яке є невід'ємною складовою частиною суб'єктивного матеріального права.

2. Зі спливом строку звернення до суду заінтересована особа втрачає виключно правомочність щодо захисту в юрисдикційному органі свого суб'єктивного права, а саме: право на задоволення позову як матеріально-правова сторона права на позов, але не втрачає саме суб'єктивне право.

3. Наслідки пропуску строку звернення з адміністративним позовом до суду не відповідають правовій природі цього строку та потребують законодавчих змін в цій частині шляхом встановлення можливості пред'явлення адміністративного позову платника податків протягом будь-якого часу та розгляду його судом незалежно від спливу строку, а також неможливості суду самостійно

застосовувати наслідки пропущення цього строку, без письмової заяви заінтересованої сторони.

4. Забезпечення завдань адміністративного судочинства та ефективний захист порушених прав платників податків зумовлюють необхідність розгляду адміністративного позову по суті та встановлення наявності або відсутності порушень контролюючих органів незалежно від пропуску строку звернення до суду, оскільки в подальшому таке судове рішення може мати преюдиціальне значення.

5. Законодавець має чітко визначити мету запровадження строку звернення з адміністративним позовом до суду з метою правильного розуміння та тлумачення цього строку судами під час здійснення правосуддя, оскільки в даному випадку не варто розповсюджувати мету встановлення позовної давності в приватному праві на аналогічні за змістом інститути публічного права, тому що строк звернення до суду існує не для того, щоб надати можливість суб'єкту владних повноважень уникнути відповідальності.

6. Пред'явлення позову не є процесуальною дією, а є виключно дією особи, яка вважає порушеним своє суб'єктивне право, спрямовану на реалізацію права на захист.

7. Строк звернення до суду з адміністративним позовом слід все ж таки відмежовувати від строку позовної давності з огляду на різний характер спірних відносин.

8. КАС України та ПК України фактично розрізняють три види строків звернення платників податку до суду з адміністративним позовом:

строк звернення до суду безпосередньо після отримання рішення контролюючого органу без його адміністративного оскарження, строк звернення до суду після закінчення процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу, а також загальний строк звернення з адміністративним позовом про визнання протиправними дій чи бездіяльності контролюючого органу або рішень, не пов'язаних з нарахуванням грошових зобов'язань, встановлений ч. 1 ст. 122 КАС України.

9. Строк звернення до суду з адміністративним позовом платника податків не є тотожним строку давності, визначеному ст. 102 ПК України, але на доктринальному рівні може бути визнаний різновидом строку давності в податковому праві в широкому розумінні.

10.П. 102.1. ст. 102 ПК України встановлює часові межі вчинення контролюючим органом певних дій або прийняття ним рішень про самостійне визначення грошових зобов'язань, але не встановлює правові наслідки вчинення таких дій або прийняття таких рішень після спливу вказаного строку.

11.Формулювання п. 56.18 ст. 56 ПК України щодо можливості оскарження рішення контролюючого органу у будь-який момент після його отримання дає підстави вважати, що законодавець надав можливість платнику податків звернутись до суду з адміністративним позовом про скасування рішення контролюючого органу без обмеження будь-якими строками.

Список літератури:

1. Конституція України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0945760-11>.
2. Кодекс адміністративного судочинства України (в редакції Закону № 2147-VIII від 03.10.2017 р.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із наступними змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (із наступними змінами та доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
5. Рішення Конституційного Суду України № 22-рп/2004 (справа № 1-45/2004) від 24.12.2004 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v022p710-04>.
6. Рішення Конституційного Суду України № 17-рп/2010 (справа № 1-25/2010) від 29.06.2010 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10>.
7. Рішення Конституційного Суду України № 19-рп/2010 (справа № 1-40/2010) від 09.09.2010 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-10>.
8. Рішення Конституційного Суду України № 23-рп/2010 (справа № 1-34/2010) від 22.12.2010 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v023p710-10>.
9. Рішення Конституційного Суду України № 17-рп/2011 (справа № 1-9/2011) від 13.12.2011 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-11>.
10. Рішення Конституційного Суду України № 19-рп/2011 (справа № 1-29/2011) від 14.12.2011 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11>.
11. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.10.1996 р. за заявами № 22083/93; 22095/93 у справі «Стаббінгс та інші проти Сполученого Королівства» URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22tabvis%22:%5B%7B%22document%22:%5B%22itemid%22:%5B%22001-117765%22%5D%7D%7D>).

12. Рішення Європейського суду з прав людини від 20.09.2011 р. за заявою № 14902/04 у справі «ВАТ «Нафтова компанія «Юкос» проти Росії». URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%5B%22001-106308%22%5D%7D>.

13. Постанова Верховного Суду від 24.04.2018 р. у справі № 646/6250/17 (провадження № К/9901/2128/18). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73634676>.

14. Постанова Верховного Суду від 10.07.2018 р. у справі № 310/7517/16-а (2-а/310/20/17) (провадження № К/9901/30811/18). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75193566>.

15. Постанова Верховного Суду від 17.07.2018 р. у справі № 521/21851/16-а (провадження № К/9901/33923/18). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75368352>.

16. Постанова Верховного Суду від 08.08.2018 р. у справі № П/811/1680/17 (провадження № К/9901/11219/18). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/75776128>.

17. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України № 1843/11/13-10 від 24.12.2010 р. «Щодо строку звернення до суду платників податків з адміністративним позовом щодо оскарження рішень контролюючих органів про нарахування податкових зобов'язань, а також строків звернення контролюючих органів із позовом про стягнення податкового боргу». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v1843760-10>.

18. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України № 203/11/13-11 від 10.02.2011 р. «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0203760-11>.

19. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України № 945/11/13-11 від 05.07.2011 р. «Про застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0945760-11>.

20. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України № 1935/11/13-11 від 01.11.2011 р. «Щодо строків оскарження рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v1935760-11>.

21. Аракелян М.М. Особливості визначення та обчислення строку звернення до адміністративного суду. Актуальні проблеми держави і права (Збірник наукових праць). 2011. вип.58. С. 258–264. URL: <http://www.apdp.in.ua/v58/39.pdf>.

22. Бабін І.І. Строки давності у податковому праві. Науковий вісник Чернівецького університету. 2013. Випуск 682. Правознавство. С. 109–113.

23. Біла-Гіунова Л.Р., Закаленко О.В., Неугодніков А.О. Позов в адміністративному судочинстві: теорія, правове регулювання, практика: монографія. Одеса: Фенікс, 2015. 188 с.

24. Білоусов Ю.В. Строк звернення до суду як передумова права на судовий захист у справах адміністративної юрисдикції. Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. 2004. № 1-2 (9-10). с. 145–149. URL: <http://www.univer.km.ua/visnyk/644.pdf>.

25. Гуйван П.Д. Теоретичні питання строків у приватному праві: монографія. Х.: Право, 2014. 632 с.

26. Гуйван П.Д. Часові чинники як межі здійснення суб'єктивного права. Прикарпатський юридичний вісник. 2017. Випуск 1(16). С. 3–7.

27. Карась Б.О. Скорочення строку звернення до адміністративного суду. Чи обмежує це права громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи? Адміністративне право і процес. 2014. № 1 (7). с. 195–202. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/1-7-2014/item/270-karas-b-o>.

28. Каргузова І.О. Поняття, види та наслідки пропуску строків звернення до адміністративного суду. Юридичний вісник. 2013. № 1. С. 115–120. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v1_2013/19.pdf.

29. Клочкова Н. Окремі питання строків звернення до адміністративного суду та поважність причин їх пропуску. Слово Національної школи суддів України. 2013. № 2 (3). С. 92–99. URL: <http://slovo.nsj.gov.ua/images/pdf/SLOVO-NSJ-2-2013.pdf>.

30. Кравчук В.М. Стягнення податкового боргу: судовий аспект: монографія. Львів: Видавництво «БОНА», 2015. 204 с.

31. Луць В.В. Строки і терміни у цивільному праві: монографія. К.: Юрінком Інтер, 2013. 320 с.

32. Мінаєва К.В. До питання про строки оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку. Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції, 4-7 жовтня 2011 р. Ч.ІІ/НДІ фінансового права. К: Алерта, 2011. С. 166–168.

33. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. Форум права. 2011. № 4. С. 479–486. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/=FP_index.htm_2011_4_80.

34. Мостова Н.В. Наслідки пропущення строків звернення до адміністративного суду: аналіз судової практики, необхідність внесення змін. *Право і суспільство*. 2011. № 5. С. 109–113. URL: http://www.nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2011_5_24.

35. Павленко Н.Г. Законодавче регулювання строків звернення до суду в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2014. № 4. С. 81–89.

36. Позовна давність: коментар судової практики / під ред. І.В. Спасибо-Фатєєвої. Харків: ЦИВІЛІСТИЧНА ПЛАТФОРМА, 2016. 148 с.

37. Розум І.О. Дискусійні аспекти поняття та сутності процесуальних строків у адміністративному процесі. *Юридичний вісник*. 2016. № 2 (39). С. 93–99. URL: http://law.nau.edu.ua/images/Nauka/Naukovij_jurnal/2016/statji_n2_39_2016/17.pdf.

38. Сінайській В.И. Русское гражданское право. Выпуск I. Общая часть. Вещное право. Авторское право (издание второе, исправленное и дополненное). Київ.: Типо-Литографія «Прогрессь», 1917. 259 с.

39. Смокович М.І. Строки звернення до суду в адміністративному судочинстві. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Право». 2011. № 2(4). С. 1–29. URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2011/n2/11smivas.pdf>.

40. Сорока М.О. Процесуальні строки в адміністративному судочинстві: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право/М.О. Сорока. Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2011. 23 с.

41. Сорока М.О. Поняття «процесуальний строк» в адміністративному судочинстві. *Актуальні проблеми державного управління*. 2010. № 1. С. 229–235. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdy_1_33.

42. Тютрюмовъ И.М. Гражданское право. Второе, исправленное и значительно дополненное издание. Тарту (Юрьевъ): Типографія Г. Лаакманъ, 1927. 675 с.

43. Цивільний кодекс України: науково-практичний коментар (пояснення, тлумачення, рекомендації з використання позицій вищих судових інстанцій, Міністерства юстиції, науковців, фахівців). Т.4: Обєкти. Правочини. Представництво. Строки/ За ред. проф. І.В. Спасибо-Фатєєвої. Серія «Коментарі та аналітика». Х.: ФО-П Колісник А.А., 2010. 768 с.

44. Шершеневич Г.Ф. Учебникъ русскаго гражданскаго права. Девятое издание. Москва: Издание Бр. Башмаковыхъ, 1911. 851 с.

СРОК ОБРАЩЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА С ИСКОМ В АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД: СУЩНОСТЬ И ПОСЛЕДСТВИЯ

В статье исследуется правовая природа срока обращения с иском налогоплательщика, его процессуальный характер, соотношение с такими смежными правовыми категориями, как «исковая давность», «срок давности в налоговом праве», правовые последствия истечения срока обращения с иском в административный суд налогоплательщика. Осуществлена попытка обоснования необходимости унификации норм КАС Украины и НК Украины с целью обеспечения права налогоплательщика на судебную защиту.

Ключевые слова: *срок, срок обращения с иском в административный суд, срок давности, исковая давность, материальные сроки, процессуальные сроки, право на судебную защиту, право на административный иск.*

THE TERM OF THE APPEAL TO THE ADMINISTRATIVE COURT BY THE TAXPAYER: THE ESSENCE AND CONSEQUENCES

The legal nature of the term for recourse to a court of taxpayer, its procedural nature, correlation with legal categories such as: «limitation of actions», «statute of limitations in tax law», legal consequences of the expiration of the term of the application in the administrative court by taxpayer, were analysed in the publication, in addition, there is an attempt was made to justify the need to unify the legal provisions of the Administrative Justice Code of Ukraine and the Tax Code of Ukraine with a view to securing the taxpayer's right to judicial protection.

Key words: *term, term for recourse to administrative court, limitation period, limitation of actions, substantive term, procedural term, right to judicial protection, right to administrative action.*