

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2021.5.1.28>

PROBLEMY STOSOWANIA SKARGI KONSTYTUCYJNEJ W CELU OCHRONY PRAW PODATNIKÓW NA UKRAINIE

Emilia Dmitrenko

*doktor nauk prawnych, profesor Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego Instytutu Prawnego
Kijowskiego Narodowego Uniwersytetu Ekonomicznego (Kijów, Ukraina)*
ORCID ID: 0000-0002-1469-052X

Yurii Tsyhanok

*aspirant Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego Instytutu Prawnego Kijowskiego
Narodowego Uniwersytetu Ekonomicznego (Kijów, Ukraina)*
ORCID ID: 0000-0002-2308-8848
e-mail: yurit@ukr.net

Adnotacja. W artykule przeanalizowano istotę i cechy nowej dla ustawodawstwa Ukrainy instytucji skargi konstytucyjnej i wyjaśniono możliwość jej zastosowania w celu ochrony praw podatników. Przeanalizowano statystyki rozpatrywania skarg konstytucyjnych w sprawach podatkowych w Trybunale Konstytucyjnym Ukrainy od czasu wprowadzenia tej instytucji i przeprowadzono analizę porównawczą ze statystykami rozpatrywania spraw tej kategorii w sądach powszechnej jurysdykcji. Rozpatrywane są specjalne przepisy dotyczące sposobu wnoszenia i rozpatrywania skargi konstytucyjnej oraz prawne konsekwencje podejmowania decyzji w sprawie skargi. Na podstawie przeprowadzonej analizy postawiono hipotezę o przyczynach niskiej skuteczności instytucji skargi konstytucyjnej w ochronie praw podatników na Ukrainie.

Słowa kluczowe: skarga konstytucyjna, postępowanie sądowe, opodatkowanie, podatnicy, prawa podatników, ochrona praw podatników.

PROBLEMS OF APPLICATION OF THE CONSTITUTIONAL COMPLAINT TO PROTECT THE RIGHTS OF TAXPAYERS IN UKRAINE

Emilia Dmitrenko

*Doctor of Law, Professor at the Department of Administrative and Financial Law Law Institute
of Kyiv National Economic University (Kyiv, Ukraine)*
ORCID ID: 0000-0002-1469-052X

Yurii Tsyhanok

*Postgraduate Student at the Department of Administrative and Financial Law
Law Institute of Kyiv National Economic University (Kyiv, Ukraine)*
ORCID ID: 0000-0002-2308-8848
e-mail: yurit@ukr.net

Abstract. The article considers the essence and features of the new institute of constitutional complaint for the legislation of Ukraine and clarifies the possibility of its application to protect the rights of taxpayers. The statistics of consideration of constitutional complaints on taxation issues in the Constitutional Court of Ukraine since the introduction of this institute are analyzed and a comparative legal analysis with the statistics of consideration of cases of this category in courts of general jurisdiction is carried out. The procedure established by a special law for filing and reviewing a constitutional complaint, as well as the legal consequences of making decisions on a complaint, are considered. Based on the analysis, assumptions were made about the reasons for the low efficiency of the institute of constitutional complaint in protecting the rights of taxpayers in Ukraine.

Key words: constitutional complaint, taxation, litigation, taxpayers, rights, protection of taxpayers rights.

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ КОНСТИТУЦІЙНОЇ СКАРГИ ДЛЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Емілія Дмитренко

*доктор юридичних наук, професор кафедри адміністративного та фінансового права
Юридичного інституту Київського національного економічного університету
(Київ, Україна)*
ORCID ID: 0000-0002-1469-052X

Юрій Циганок

*аспірант кафедри адміністративного та фінансового права Юридичного інституту
Київського національного економічного університету (Київ, Україна)*

ORCID ID: 0000-0002-2308-8848

e-mail: yurit@ukr.net

Анотація. У статті розглянуто сутність і особливості нового для законодавства України інституту конституційної скарги, з'ясовано можливість його застосування для захисту прав платників податків. Проаналізовано статистику розгляду конституційних скарг із питань оподаткування в Конституційному Суді України із часу запровадження цього інституту, здійснено порівняльно-правовий аналіз зі статистикою розгляду справ цієї категорії в судах загальної юрисдикції. Розглянуто встановлений спеціальним законом порядок подання та розгляду конституційної скарги, а також правові наслідки ухвалення рішень за скаргою. На підставі проведеного аналізу зроблено припущення щодо причин низької ефективності інституту конституційної скарги в захисті прав платників податків в Україні.

Ключові слова: конституційна скарга, судовий процес, оподаткування, платники податків, права платників податків, захист прав платників податків.

Вступ. Інститут конституційної скарги в Україні передбачений ста. 151¹ Конституції України, якою визначено умови реалізації особою права на конституційну скаргу. По-перше, особа має вважати, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України суперечить Конституції України; по-друге, таку скаргу може бути подано в разі, якщо всі інші національні засоби юридичного захисту вичерпано (Конституція України, 1996).

Цю норму було запроваджено Законом України (далі – ЗУ) «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)», який набув чинності 30 вересня 2016 р. (ЗУ № 1401–VIII, 2016).

Згодом для забезпечення реалізації права осіб на конституційну скаргу Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Конституційний Суд України» (далі – Закон про КСУ), який набув чинності 3 січня 2017 р. та засвідчив подальше реформування конституційного судочинства, його спрямування на охорону прав громадян (ЗУ № 2136–VIII, 2017).

За даними, розміщеними на офіційному вебсайті Конституційного Суду України (далі – КСУ), станом на 31 серпня 2021 р. до КСУ надійшло 2 733 конституційні скарги, із яких лише 36 скарг тією чи іншою мірою стосуються питань оподаткування. Зокрема, за період з 1 січня 2021 р. до 31 серпня 2021 р. у КСУ було подано 342 конституційні скарги, з них лише 4 стосувалися питань оподаткування.

Для порівняння: у 2020 р. було подано відповідно 563 і 7 скарг, у 2019 р. – 664 і 9 скарг; у 2018 р. – 690 і 8 скарг; у 2017 р. – 435 і 7 скарг; у 2016 р. – 39 і 1 скарга. Отже, у середньому, кількість скарг із питань оподаткування становить приблизно 1,5% від загальної кількості поданих до КСУ скарг.

Водночас іншою є статистика Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Так, наприклад, за 2019 р. із загальної кількості 151 745 справ, що перебували на розгляді в цьому суді, 25 884 справи стосувалися питань оподаткування, тобто 17,1% від загальної кількості справ (Верховний Суд, 2019). І подібна статистика повторюється з року в рік.

Отже, очевидною є невідповідність показників розгляду спорів, що впливають із податкових правовідносин, у судах адміністративної юрисдикції та на розгляді у КСУ.

Основна частина. В Україні триває судова реформа. Водночас зі скороченням кількості інстанцій у судах загальної юрисдикції з'явилася нова форма юридичного захисту – інститут конституційної скарги. **Метою** статті є аналіз ефективності застосування конституційної скарги у спорах між платниками податків і органами контролю, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства.

Інститут конституційної скарги як такий натепер добре досліджений вітчизняними науковцями. Серед фундаментальних наукових праць провідне місце посідає монографія судді КСУ М.М. Гульгай «Конституційна скарга в механізмі доступу до конституційного правосуддя» (Гульгай, 2013), яка вийшла у 2013 р. У ній уперше було комплексно досліджено інститут конституційної скарги у правовій доктрині, проаналізовано значення такої скарги в механізмі індивідуального доступу до конституційного правосуддя, розкрито правову природу конституційної скарги та різні аспекти її прояву, а також висунуто науково обґрунтовані пропозиції щодо оптимальної моделі конституційної скарги для України, шляхів її законодавчого впровадження з урахуванням найкращого світового досвіду функціонування цього інституту та сучасних умов вітчизняної конституційно-правової практики.

Напрацьований світовий досвід запровадження конституційної скарги був проаналізований у публікації судді КСУ В.В. Лемака «Конституційна скарга: досвід держав Центральної Європи і можливі уроки для України» (Лемак, 2016: 49).

У перехідний період 2016–2017 рр., коли вже було внесено зміни до Конституції України, але ще не ухвалено новий Закон про КСУ, В.В. Лемак і О.В. Петришин у публікації «Конституційна скарга в Україні: проблеми механізму впровадження» (Лемак, Петришин, 2017: 79) проаналізували практичні проблеми реалізації права на конституційну скаргу в умовах відсутності законодавчого регулювання процедури її подання.

Окремі теоретичні аспекти запровадження інституту конституційної скарги аналізувались, зокрема, у наукових публікаціях «Конституційний механізм захисту основних прав і свобод людини і громадянина у правовій доктрині України» (Нелін, 2016: 9), «Інститут конституційної скарги: теоретичні аспекти проблеми»

(Кузнецова, 2013: 91), «Конституційна скарга в механізмі захисту прав та свобод Людини і громадянина: порівняльне дослідження та перспективи запровадження в Україні» (Шаповалова, 2014: 32), «Конституційна скарга як механізм захисту порушених прав і свобод особи» (Томляк, 2020: 57).

Але проблематика конституційної скарги в роботах зазначених авторів досліджувалася переважно в загальному аспекті, з позицій її характеристики як нового способу захисту конституційних прав та свобод людини і громадянина. Тема розгляду конституційних скарг з окремих спеціальних питань була поза предметом зазначених досліджень.

Уперше тему конституційної скарги саме як способу захисту конституційних прав та свобод осіб у податкових правовідносинах було досліджено у 2018 р. О.В. Совгирею у статті «Конституційна скарга як спосіб захисту конституційних прав та свобод осіб у податкових правовідносинах». Авторка зазначила, що через інструмент конституційної скарги передусім має бути захищена гідність людини (Совгиря, 2018: 148). У жодному разі не оспорюємо цю тезу, але вважаємо за необхідне зробити акцент на необхідність дотримання балансу між публічними та приватними інтересами в податкових правовідносинах.

У 2021 р. маємо можливість проаналізувати, як вищезгадані рекомендації провідних науковців було враховано у вітчизняному законодавстві та практиці розгляду конституційних скарг у КСУ.

Історично інститут конституційної скарги, притаманний правовим системам країн Західної Європи, з'явився в українському законодавстві ще у 2016 р., майже за рік до набрання чинності новим Законом про КСУ.

Законом України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» від 2 червня 2016 р. № 1401–VIII (далі – Закон № 1401), що набрав чинності 30 вересня 2016 р., Конституцію України було доповнено, зокрема, такою нормою:

«Ст. 151¹. Конституційний Суд України вирішує питання про відповідність Конституції України (конституційність) закону України за конституційною скаргою особи, яка вважає, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України суперечить Конституції України. Конституційна скарга може бути подана в разі, якщо всі інші національні засоби юридичного захисту вичерпано».

Власне, уже із цієї загальної норми зрозуміло, що можливості застосування інституту конституційної скарги для вирішення податкових спорів на практиці досить обмежені.

По-перше, відповідно до цієї норми КСУ за конституційною скаргою не зобов'язаний перевіряти судові рішення на правосудність. Фактично презюмується, що остання судова інстанція загальної юрисдикції це вже зробила, перевіривши, зокрема, правильність застосування закону. Тому КСУ перевіряє застосований в судовому рішенні закон або його окремі норми на відповідність Конституції України.

По-друге, як слушно зауважили В.В. Лемак і О.В. Петришин у статті «Конституційна скарга в Україні: проблеми механізму впровадження», предмет перевірки за конституційною скаргою є надто обмеженим – ідеться лише про «Закон України», який застосований остаточним судовим рішенням у справі щодо особи: а) інші акти законодавства України, окрім «законів України»; б) дії (бездіяльність) органів публічної влади, яка може призводити до порушень основних прав людини (Лемак, Петришин, 2017: 79). Справді, багато аспектів податкових правовідносин урегульовано підзаконними актами, виданими на виконання норм Податкового кодексу України, як-от постанови Кабінету Міністрів України та накази Міністерства фінансів України. І за формальними ознаками вони не можуть бути предметом перевірки за конституційною скаргою, хоча значна частина податкових спорів пов'язана саме із застосуванням таких підзаконних актів.

По-третє, конституційну скаргу можна подати лише в разі, якщо вичерпано всі інші національні засоби юридичного захисту. Тобто тільки після розгляду справи в касаційній інстанції (або апеляційній, якщо можливості перегляду в порядку касації не передбачено).

Отже, як бачимо, уже саме формулювання норми ст. 151¹ Конституції України дещо обмежує можливість застосування конституційної скарги для захисту інтересів платників податків у податкових спорах.

Зазначена норма ст. 151¹ Конституції України конкретизується у ст. ст. 55, 56 Закону про КСУ, де даються визначення самої конституційної скарги та її суб'єкта, а також встановлюються формальні вимоги до її змісту.

Конституційною скаргою є подане до Суду письмове клопотання щодо перевірки на відповідність Конституції України (конституційність) закону України (його окремих положень), що застосований в остаточному судовому рішенні у справі суб'єкта права на конституційну скаргу (ч. 1 ст. 55 Закону про КСУ).

Тут варто звернути увагу на те, що не можна перевірити на відповідність Конституції судові рішення, які набрали законної сили до 30 вересня 2016 р., тобто до набрання чинності вищезазначеними змінами до Конституції України.

Що стосується судових рішень, які набрали законної сили в період із 30 вересня 2016 р. до 3 серпня 2017 р. (тобто після змін до Конституції, але до набрання чинності новим Законом про КСУ), то для подання конституційних скарг щодо них відводився тримісячний строк із дня набрання чинності цим Законом, який уже також закінчився (п. 3 Прикінцевих положень Закону про КСУ).

Суб'єктом права на конституційну скаргу може бути будь-яка фізична або юридична особа (за винятком юридичних осіб публічного права), яка вважає, що застосований в остаточному судовому рішенні в її справі закон України або його окремі положення суперечать Конституції.

Це є принциповою новелою в українському законодавстві, оскільки раніше суб'єктами звернення до КСУ могли бути лише Президент, народні депутати (у кількості не менш як 45), Верховний Суд України,

уповноважений Верховної Ради з прав людини. Тепер суб'єктом звернення може стати будь-яка особа, але не будь-якого звернення, а саме звернення у формі конституційної скарги.

Конституційну скаргу юридичної особи підписує уповноважена особа, повноваження якої має бути підтверджено установчими документами й актом про призначення (обрання) на посаду. Фізична особа підписує конституційну скаргу особисто або, якщо вона не може це зробити за станом здоров'я, це робить її довірена особа (ст. 56 Закону про КСУ).

Тепер проаналізуємо, за яких умов і коли можна подати конституційну скаргу.

За загальним правилом, установленим ст. 77 Закону про КСУ, конституційну скаргу можна подати, якщо:

1) вичерпано всі національні засоби юридичного захисту (за наявності ухваленого в порядку апеляційного перегляду судового рішення, яке набрало законної сили, а в разі передбаченої законом можливості касаційного оскарження – судового рішення, винесеного в порядку касаційного перегляду);

2) із дня набрання законної сили остаточним судовим рішенням, у якому застосовано закон України (його окремі положення), минуло не більше трьох місяців.

Тут варто зауважити, що суб'єкт права на конституційну скаргу має право висловити в конституційній скарзі клопотання про поновлення пропущеного строку, якщо пропустив строк подання конституційної скарги у зв'язку з тим, що не мав повного тексту судового рішення. Зважаючи на те, що суди загальної юрисдикції переважаними і далеко не завжди одразу надають сторонам повний текст рішення, це розширює можливості платників податків щодо звернення до КСУ.

Ст. 77 Закону про КСУ наділяє цей орган визначеними дискреційними повноваженнями. Зокрема, як виняток, конституційну скаргу може бути прийнято і після спливу трьох місяців, якщо КСУ визнає її розгляд необхідним із мотивів суспільного інтересу.

КСУ може відмовити у відкритті конституційного провадження, визнавши конституційну скаргу неприйнятною, якщо зміст і вимоги конституційної скарги є очевидно необґрунтованими або наявне зловживання правом на подання скарги.

Тепер щодо того, які дані має містити конституційна скарга.

Відповідно до ч. 2 ст. 55 Закону про КСУ у конституційній скарзі обов'язково зазначаються:

1) прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) громадянина України, іноземця чи особи без громадянства, адреса зареєстрованого місця проживання особи (для іноземця чи особи без громадянства – місця перебування) або повна назва та місцезнаходження юридичної особи, а також номер засобу зв'язку, адреса електронної пошти, якщо такі є;

2) відомості про уповноважену особу, що діє від імені суб'єкта права, на конституційну скаргу (якщо суб'єкт – юридична особа, то уповноважена особа має бути та, що зазначена в ЄДР);

3) короткий виклад остаточного судового рішення, у якому було застосовано відповідні положення закону України;

4) опис перебігу розгляду відповідної справи в судах;

5) конкретні положення закону України, які належить перевірити на відповідність Конституції України, та конкретні положення Конституції України, на відповідність яким належить перевірити закон України;

6) обґрунтування тверджень щодо неконституційності закону України (його окремих положень) із зазначенням того, яке з гарантованих Конституцією України прав людини, на думку суб'єкта права на конституційну скаргу, зазнало порушення внаслідок застосування закону. Тут варто ще раз зауважити, що за конституційною скаргою КСУ перевіряє на відповідність Конституції України не судові рішення у справі, а застосований у ньому закон України або його окремі норми. Тому скарга має містити посилання на конкретні положення закону, які належить перевірити на відповідність Конституції, та конкретні положення Конституції, на відповідність яким належить перевірити закон, з обґрунтуванням тверджень щодо його неконституційності. Тут варто погодитись із думкою О.В. Совгіри про те, що п. 6 ч. 2 ст. 55 Закону про КСУ демонструє звужений підхід, який обмежує можливість оскарження неконституційності закону через порушення процедури його розгляду, ухвалення та набрання чинності, тобто за процесуальною підставою (Совгіря, 2018: 148). Як свідчить законодавча практика останніх років, закони з питань оподаткування нерідко ухвалюються Верховною Радою України напередодні нового бюджетного року з порушенням установлених процедур, а також передбаченого у ст. 4 Податкового кодексу України принципу стабільності податкового законодавства (Податковий кодекс України, 2010);

7) відомості про документи і матеріали, на які посилається суб'єкт права на конституційну скаргу, з наданням копій цих документів і матеріалів;

8) перелік документів і матеріалів, що додаються.

Копія остаточного судового рішення у справі суб'єкта права на конституційну скаргу має бути засвідчена в установленому порядку судом, що його ухвалив.

Щодо порядку подання та процедури розгляду конституційної скарги виділимо основні, на наш погляд, моменти.

1. Спосіб подання скарги. Конституційні скарги, як і будь-які звернення до КСУ, надсилаються поштою або подаються безпосередньо до Секретаріату, який проводить попередню перевірку (ч. 1 ст. 57 Закону про КСУ).

2. Судовий збір. На відміну від порядку подання позовних заяв до судів загальної юрисдикції, ні Закон про КСУ, ні Закон України «Про судовий збір» (Закон України від 8 липня 2011 р. № 3674–VI) не вимагають сплати судового збору за подання конституційної скарги до КСУ.

3. Попередня перевірка конституційної скарги та її наслідки. Секретаріат КСУ здійснює попередню перевірку скарги. Якщо вона за формою не відповідає вимогам Закону про КСУ, керівник Секретаріату повертає її суб'єкту права на конституційну скаргу. Але повернення конституційної скарги не перешкоджає повторному зверненню до КСУ з дотриманням вищезазначених вимог (ст. 57 Закону про КСУ).

За відсутності будь-якої з обов'язкових складових частин конституційної скарги (вони перелічені в попередньому підрозділі) Секретаріат КСУ матиме формальні підстави вважати її неприйнятною згідно із ч. 1 ст. 77 Закону про КСУ, і за результатами попередньої перевірки поверне її суб'єкту скарги. Останній, звичайно, має право подати її повторно, усунувши недоліки, але ж це зайва витрата часу та ризик пропустити тримісячний строк для подання скарги, який не поновлюється.

4. Строк відкриття конституційного провадження. За загальним правилом ухвалу про відкриття провадження у справі або про відмову Колегія КСУ має постановити не пізніше одного місяця із дня визначення судді-доповідача (ч. 4 ст. 61 Закону про КСУ), який визначається в порядку, визначеному Регламентом Конституційного Суду України, затвердженим постановою КСУ від 22 лютого 2018 р. № 1-пс/2018 (Регламент КСУ, 2018). Але повідомити суб'єкта скарги про відкриття провадження мають у 10-денний термін із дня постановлення ухвали про це.

5. Строк конституційного провадження. За загальним правилом строк конституційного провадження не повинен перевищувати шести місяців (ч. 2 ст. 75 Закону про КСУ). Але ж обчислення строків конституційного провадження ведеться із дня постановлення ухвали про його відкриття. А цьому, як ми вже з'ясували, передє попередня перевірка Секретаріатом та визначення судді-доповідача, строки яких у Законі про КСУ чітко не визначено.

Регламентом КСУ визначено, що розподіл звернень до Суду здійснюється не пізніше наступного робочого дня із дня реєстрації. А протягом семи календарних днів із дня одержання матеріалів скарг Управління правової експертизи вже має передавати суддям-доповідачам попередні висновки. Отже, окремі строки у процедурі розгляду конституційних скарг встановлено Законом про КСУ, окремі – Регламентом КСУ, але, на жаль, ніде чітко не визначено строки ухвалення рішення за скаргою з дати її подання.

6. Учасники провадження. Учасниками конституційного провадження є суб'єкт права на конституційну скаргу або її уповноважена особа й орган або посадова особа, які ухвалили акт, що є предметом розгляду в Суді. Отже, якщо говорити про податкові спори, то учасниками конституційного провадження, як і провадження в судах загальної юрисдикції, будуть представники органів Державної податкової служби України. Також КСУ може залучати до участі в розгляді справи органи та посадових осіб, свідків, експертів, спеціалістів, перекладачів та інших осіб, участь яких необхідна для забезпечення об'єктивного і повного розгляду справи.

7. Забезпечувальний наказ. Цікаву новелу містить ст. 78 Закону про КСУ: під час розгляду конституційної скарги Велика палата КСУ, у виняткових випадках, із власної ініціативи може вжити заходів щодо забезпечення конституційної скарги, видавши забезпечувальний наказ, який є виконавчим документом. Підставою для забезпечення конституційної скарги є необхідність запобігти незворотнім наслідкам, що можуть настати у зв'язку з виконанням остаточного судового рішення. Способом забезпечення конституційної скарги є встановлення тимчасової заборони вчиняти певну дію.

Проте навряд чи забезпечувальний наказ можна вважати ефективним інструментом забезпечення конституційної скарги з питань, що стосуються податкових правовідносин.

По-перше, поданням платником податків конституційної скарги до КСУ передє розгляд справи в порядку адміністративного судочинства. Відповідно до ст. 325 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) постанова суду апеляційної інстанції набирає законної сили вже з дати її ухвалення (КАСУ, 2017). А це означає, що платник податків уже зобов'язаний сплатити оспорювану суму податкових зобов'язань, оскільки вона вважається узгодженою на підставі такої постанови. Щоб отримати право на подання конституційної скарги, платник податків має вичерпати всі інші національні засоби юридичного захисту, тобто отримати ще й рішення касаційної судової інстанції. Тож зрозуміло, що до моменту подання конституційної скарги спірна сума податкових зобов'язань вже буде стягнута із платника податків.

По-друге, як слушно зазначила О.В. Совгіря, лише Велика палата наділена повноваженнями видати забезпечувальний наказ, тоді як конституційні скарги мають розглядатися сенатами, а рішення щодо відкриття провадження ухвалюється колегіями. Отже, незрозуміло, яким чином Велика палата має ініціювати видання забезпечувального наказу за умови, що вона не розглядає справу (Совгіря, 2018: 148). З огляду на таку неузгодженість норм Закону про КСУ забезпечувальний наказ нездатний виконувати саме забезпечувальну функцію, принаймні у спорах, що виникають із податкових правовідносин.

Щодо наслідків задоволення конституційної скарги зазначимо таке.

За результатами розгляду справ за конституційними скаргами КСУ ухвалює рішення (ст. 84 Закону про КСУ). Відповідно до нової ст. 151² Конституції рішення та висновки, ухвалені КСУ, є обов'язковими, остаточними і не можуть бути оскаржені.

Відповідно до ст. 97 Закону про КСУ у своєму рішенні Суд може встановити порядок і строки їх виконання, а також зобов'язати відповідні державні органи забезпечити контроль за виконанням рішення, додержанням висновку. Причому Суд може вимагати від відповідних органів письмове підтвердження виконання рішення, додержання висновку. Навіть більше, за невиконання рішень КСУ несе відповідальність (ст. 98 Закону про КСУ).

Та чи може означати це, наприклад, що платнику податків, який отримав рішення КСУ на свою користь, безпосередньо за таким рішенням повернуть суми донарахованого ПДВ та штрафних санкцій, які він сплатив після програшу апеляції в адміністративному суді? Такий приклад першим спадає на думку, адже норми чинного ПКУ допускають солідарну відповідальність постачальника та покупця, тоді як за ст. 61 Конституції юридична відповідальність повинна мати індивідуальний характер.

На думку авторів, рішення про неконституційність тієї чи іншої норми закону, на жаль, не є рішенням, що зобов'язує орган ДПС учинити певні юридичні дії (наприклад, повернути кошти). Це мають бути різні судові рішення, які спричиняють правові наслідки. Адже встановлена КСУ неконституційність закону України, іншого акта (їхніх окремих положень) або надане КСУ офіційне тлумачення положень Конституції, що є відмінним від того, як їх застосував суд у вирішенні справи, є підставою для перегляду судового рішення за нововиявленими обставинами. Відповідний припис міститься в п. 1 ч. 5 ст. 361 КАСУ.

Заява про перегляд судового рішення за нововиявленими обставинами подається до суду, який ухвалив судові рішення. Заява про перегляд судових рішень судів апеляційної і касаційної інстанцій із підстав, зазначених у ч. 1 цієї статті, якими змінено або скасовано судові рішення, подається до суду тієї інстанції, яким змінено або ухвалено нове судові рішення (ст. 365 КАСУ). Таку заяву треба подати протягом тридцяти днів із дня офіційного оприлюднення відповідного рішення Конституційного Суду України (п. 4 ч. 1 ст. 363 КАСУ).

Отже, навіть за умови сприятливого для платника податків рішення КСУ за скаргою поновлення прав та інтересів платника податків буде потребувати значного часу.

Проте це не означає, що платникам податків треба нехтувати таким способом захисту своїх прав, як конституційна скарга. Цей спосіб є дуже корисним, оскільки впливає на нормативно-правове поле, забезпечує виявлення та скасування тих законодавчих норм, які очевидним чином не відповідають Конституції.

Наприклад, 5 червня 2019 р. Конституційний Суд України ухвалив рішення № 3-р (I) / 2019 (КСУ, 2019) у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п'ятого, двадцять шостого розд. I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 23 березня 2017 р. № 1989–VIII (ЗУ № 1989).

У цьому рішенні Конституційний Суд України дійшов висновку, що хоча ухвалення зазначених змін до ПКУ і було зумовлено необхідністю досягнення суспільно значущої мети, однак законодавець діяв непослідовно й не дотримав балансу між публічним та приватним інтересами, а обраний ним засіб (запровадження таких змін) не є пропорційним цілям, які він мав. З огляду на зазначене, як указано в рішенні Суду, положення першого речення абзацу двадцять шостого розд. I Закону України від 23 березня 2017 р. № 1989 суперечать конституційному принципу верховенства права (КСУ, 2019).

Конституційний Суд України звернув увагу на те, що така практика негативно позначається на економічній свободі та розвитку підприємницької діяльності в Україні, а також на інвестиційному кліматі в державі. Хоча конституційно-правовий зміст поняття економічної свободи не передбачає отримання конкретних результатів від здійснення економічної діяльності, однак він включає і захист від ризиків, пов'язаних зі свавільними, непередбачуваними й необґрунтованими рішеннями та діями органів публічної влади, зокрема щодо податкового регулювання.

Це рішення є гарним прикладом того, що інститут конституційної скарги, незважаючи на притаманні обмеження, усе ж таки може бути дієвим способом захисту прав платника податків.

Висновки. Безумовно, запровадження інституту конституційної скарги є значним здобутком для системи захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина. Проте якщо аналізувати його ефективність саме в податкових правовідносинах, то змушені констатувати деякі обмеження.

По-перше, як уже було зазначено, КСУ перевіряє не правосудність будь-якого судового рішення, а лише конституційність закону, на підставі якого це рішення було ухвалено. Це значно звужує перелік категорій податкових спорів, які після несприятливого для платника податків рішення в судах загальної юрисдикції можуть отримати продовження у КСУ. Адже сама собою Конституція містить дуже загальні норми щодо обов'язку сплати податків та порядку їх установаження суто законами України. Тому платникам податків буде дуже важко довести неконституційність окремих норм Податкового кодексу України. Особливо з огляду на те, що більшість податкових спорів пов'язана з можливістю множинного тлумачення самого Податкового кодексу та виданих на його виконання підзаконних актів.

По-друге, навіть сприятливе для платника податків рішення КСУ не скасовує відповідне рішення суду загальної юрисдикції, ухвалене не на його користь, а лише є підставою для його перегляду за нововиявленими обставинами.

Власне, ці дві обставини, на наш погляд, і є основними причинами того, що частка конституційних скарг, пов'язаних саме з податковими правовідносинами, є дуже малою порівняно із загальною кількістю конституційних скарг, що надходять на розгляд КСУ. Надалі доцільно буде дослідити нові рішення КСУ, які ухвалюються за результатами розгляду таких скарг, що може дозволити виявити закономірності розгляду такої категорії конституційних скарг.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr#Text> (дата звернення: 31.08.2021).
2. Про Конституційний Суд України : Закон України від 13 липня 2017 р. № 2136–VIII. Дата оновлення: 11.04.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text> (дата звернення: 31.08.2021)
3. Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя) : Закон України від 2 червня 2016 р. № 1401–VIII. Дата оновлення: 02.06.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1401-19#Text> (дата звернення: 31.08.2021)
4. Звіт про здійснення правосуддя Верховним Судом за 2019 р. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Zvit_VS_2019.pdf (дата звернення: 31.08.2021).
5. Гультай М.М. Конституційна скарга у механізмі доступу до конституційного правосуддя : монографія. Київ : Право, 2013. 424 с.
6. Лемак В.В. Конституційна скарга: досвід держав Центральної Європи і можливі уроки для України. *Публічне право*. 2016. № 4. С. 49–56.
7. Лемак В.В., Петришин О.В. Конституційна скарга в Україні: проблеми механізму впровадження. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2017. № 2. С. 79–88.
8. Нелін О.І. Конституційний механізм захисту основних прав і свобод людини і громадянина в правовій доктрині України. *Юридична Україна*. 2016. № № 5–6. С. 9–14.
9. Кузнецова Ю.В. Інститут конституційної скарги: теоретичні аспекти проблеми. *Вісник Конституційного Суду України*. 2013. № 4. С. 91–100.
10. Шаповалова К.Г. Конституційна скарга у механізмі захисту прав та свобод Людини і громадянина: порівняльне дослідження та перспективи запровадження в Україні. *Наше право*. 2014. № 4. С. 32–28.
11. Томляк Т.С. Конституційна скарга як механізм захисту порушених прав і свобод особи. *East Europe Scientific Journal*. 2020. № 5. С. 57–66.
12. Совгиря О.В. Конституційна скарга як спосіб захисту конституційних прав та свобод осіб у податкових правовідносинах. *Право України*. 2018. № 12. С. 148–162.
13. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2399> (дата звернення: 31.08.2021).
14. Про судовий збір : Закон України від 8 липня 2011 р. № 3674–VI. Дата оновлення: 05.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17#Text> (дата звернення: 31.08.2021).
15. Регламент Конституційного Суду України, затв. постановою КСУ від 22 лютого 2018 р. № 1-пс/2018. Дата оновлення: 12.09.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001710-18#Text> (дата звернення: 31.08.2021).
16. Кодекс адміністративного судочинства України, у редакції Закону України від 3 жовтня 2017 р. № 2147–VIII. Дата оновлення: 05.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 31.08.2021).
17. Рішення Конституційного Суду України від 5 червня 2019 р. № 3-п (I) / 2019. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_p1_2019.pdf (дата звернення: 31.08.2021).
18. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» : Закон України від 23 березня 2017 р. № 1989–VIII. Дата оновлення: 05.06.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1989-19#Text> (дата звернення: 31.08.2021).

References:

1. The Constitution of Ukraine of June 28, 1996 № 254k / 96-VR. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1401-19#Text> (access date: 31.08.2021).
2. Law of Ukraine “On Amendments to the Constitution of Ukraine (regarding justice)” of 02.06.2016 № 1401–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1401-19#Text> (access date: 31.08.2021).
3. Law of Ukraine “On the Constitutional Court of Ukraine” of 13.07.2017 № 2136–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text> (access date: 31.08.2021).
4. Report on the administration of justice by the Supreme Court for 2019. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Zvit_VS_2019.pdf (access date: 31.08.2021).
5. Hultai, M.M. (2013) Konstytutsiina skarha u mekhanizmi dostupu do konstytutsiinoho pravosuiddia : monohrafiia [Constitutional complaint in the mechanism of access to constitutional justice: a monograph]. Kyiv : Pravo, 2013. 424 s.
6. Lemak, V.V. (2016). Konstytutsiina skarha: dosvid derzhav Tsentralnoi Yevropy i mozhlyvi uroky dlia Ukrainy [Constitutional complaint: the experience of Central European countries and possible lessons for Ukraine]. *Publichne pravo*, № 4 (24), 49–56.
7. Lemak, V.V., Petryshyn O.V. (2017). Konstytutsiina skarha v Ukraini: problemy mekhanizmu vprovadzhennia [Constitutional complaint in Ukraine: problems of the implementation mechanism]. *Visnyk Natsionalnoi akademii pravovykh nauk Ukrainy*, № 2 (89), 79–88.
8. Nelin, O. (2016). Konstytutsiinyi mekhanizm zakhystu osnovnykh prav i svobod liudyny i hromadianyna v pravovii doktryni Ukrainy [Constitutional mechanism of protection of fundamental human and civil rights and freedoms in the legal doctrine of Ukraine]. *Yurydychna Ukraina*, № 5–6, 9–14.
9. Kuznetsova, Yu. (2013). Instytut konstytutsiinoi skarhy: teoretychni aspekty problemy [The institute of constitutional complaint: theoretical aspects of the problem]. *Visnyk Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy*, № 4, 91–100.
10. Shapovalova, K.H. (2014). Konstytutsiyna skarha u mekhanizmi zakhystu prav ta svobod Liudyny i hromadianyna: porivnialne doslidzhennia ta perspektyvy zaprovadzhennia v Ukraini [Constitutional complaint in the mechanism of pro-

tection of human and civil rights and freedoms: a comparative study and prospects for implementation in Ukraine]. *Nashe parvo*, № 4, 32–28.

11. Tomliak, T.S. (2020). Konstytutsiina skarha yak mekhanizm zakhystu porushenykh prav i svobod osoby [Constitutional complaint as a mechanism for protection of violated rights and freedoms of the individual]. *East Europe Scientific Journal*, № 5 (57), 57–66.
12. Sovhyria, O. (2018). Konstytutsiina skarha yak sposib zakhystu konstytutsiinykh prav ta svobod osib u podatkovykh pravovidnosynakh [Constitutional complaint as a way to protect the constitutional rights and freedoms of individuals in tax relations]. *Pravo Ukrainy*, № 12, 148–162.
13. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2399> (access date: 31.08.2021)
14. Law of Ukraine “On court fees” of 08.07.2011 № 3674–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17#Text> (access date: 31.08.2021).
15. Rules of Procedure of the Constitutional Court of Ukraine, approved by the resolution of the CCU of 22.02.2018 № 1-ps / 2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0001710-18#Text> (access date: 31.08.2021).
16. Code of Administrative Procedure of Ukraine, as amended by the Law of Ukraine of 03.10.2017 № 2147–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (access date: 31.08.2021).
17. Decision of the Constitutional Court of Ukraine of 05.06.2019 № 3-r (I) / 2019. URL: https://ccu.gov.ua/sites/default/files/docs/3_p1_2019.pdf (access date: 31.08.2021).
18. Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine to clarify certain provisions and eliminate inconsistencies that arose during the adoption of the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine to improve the investment climate in Ukraine”” of March 23, 2017 № 1989–VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1989-19#Text> (access date: 31.08.2021).