

УДК 347.73

Діана Цвіра,*аспірант кафедри загальноправових дисциплін
Харківського національного університету внутрішніх справ*

ПИТАННЯ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

Статтю присвячено проблемі однакового та правильного застосування положень Кодексу адміністративного судочинства України. Висвітлено окремі теоретичні та практичні питання оскарження рішень, дій та бездіяльності фіскальних органів у порядку адміністративного судочинства. Розкривається сутність та особливості предмета доказування в податкових спорах. На основі аналізу нормативних джерел та досліджень учених-адміністративістів висвітлено особливості провадження у справах про оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів та запропоновано авторське бачення покращення цього процесу.

Ключові слова: податковий спір, адміністративне судочинство, фіскальні органи України, доказування, предмет доказування.

Постановка проблеми. У ст. 124 Конституції України закріплено доктринальний принцип про те, що юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі [1]. Ця засада пов'язана зі створенням у державі умов для реалізації конвенційного положення, встановленого п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [2], щодо забезпечення кожного права на «справедливий суд».

Розвиток адміністративної юстиції, запровадження спеціальних процедур судового вирішення публічних спорів, в тому числі податкових спорів як різновиду останніх, свідчить про реалізацію принципу спеціалізації не лише на стадії контролю державою руху публічних грошових фондів, а й на етапі вирішення специфічних спорів у сфері оподаткування. Оскарження рішень контролюючих органів у судовому порядку можна розглядати, по-перше, як спосіб узгодження податкового зобов'язання, по-друге, як спосіб вирішення податкового спору та, по-третє, як гарантію захисту прав та свобод платників податків.

З ухваленням Закону України «Про забезпечення права на справедливий суд» від 12 лютого 2015 р. № 192-VIII [3], що закладає правові основи для проведення чергової судової реформи, яка б забезпечила ефективний захист прав і свобод громадян, інтересів юридичних осіб у судовому порядку, практичну реалізацію права на справедливий суд, внесено зміни до адміністративно-процесуального законодавства, які торкнулися

безпосередньо діяльності адміністративних судів.

Як свідчить аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у 2015 році, адміністративні суди почали здійснювати нові повноваження під час розв'язання податкових спорів, якими були наділені Законами України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (набрав чинності 1 січня 2015 року), від 25 грудня 2014 року № 63-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» (набрав чинності 17 січня 2015 року). Цими законами до повноважень адміністративних судів віднесено надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, та вирішення питання про примирення сторін у зв'язку з досягнення податкового компромісу щодо сплати податкових зобов'язань з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств.

Системні зміни в законодавстві запроваджено Законом України «Про забезпечення права на справедливий суд», який набрав чинності 29 березня 2015 року. Цим Законом змінено порядок вирішення питання про допуск справи до провадження у Верховному Суді України та передбачено подання заяви про перегляд рішень судів касаційної

інстанції безпосередньо до Верховного Суду України. Також Закон розширив повноваження Верховного Суду України щодо перегляду рішень Вишого адміністративного суду України. Відповідні зміни внесені до Кодексу адміністративного судочинства України [4, с. 4].

Нині зберігається тенденція до посилення ролі адміністративного суду у питаннях вирішення податкових спорів, переданих на його розгляд.

Так, аналізуючи статистичні показники щодо стану здійснення адміністративного судочинства за 2015 рік, можна дійти висновку, що більшість справ становлять справи зі спорів, що виникають у податковій і соціальній сферах (137 973, або 69 %). У звітному періоді незначні зміни відбулися у співвідношенні цих справ. Частина справ із соціальних спорів при зменшенні абсолютного показника збільшилась на 2 % (67072, або 34 %, у 2015 році та 75378, або 32 %, у 2014 році), частина податкових справ зменшилась на 1 % (з 85179, або 36 %, до 70 901, або 35 %) [4, с. 8].

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

В адміністративно-процесуальній літературі питанням публічно-правових спорів, як і особливостям податкових спорів, постійно приділяється певна увага, про що свідчать роботи таких учених: О.В. Бринцева, В.С. Куценка, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, А.К. Саркісова, Я.В. Греци, М.В. Жернакова, М.В. Жушман, А.Ю. Осадчого, В.А. Сьоміної, В.В. Лазора, О.М. Обушенка, О.М. Федорчука, О.Ю. Щербакової та інших. Водночас, незважаючи на те, що окремі питання порядку вирішення публічно-правових спорів зі вступом у дію КАС України були предметом вивчення ряду вчених-адміністративістів, дослідження процесуальних питань розв'язання податкових спорів в адміністративному судочинстві не знайшли свого належного висвітлення.

Мета статті. Метою написання статті є визначення суб'єктного складу податкового спору, а також розкриття змісту та особливостей доказування у податкових спорах, переданих на розгляд до адміністративних судів України. Для вирішення зазначеної мети вважається за потрібне з'ясувати коло учасників податкового спору, а також визначити особливості доказування під час розгляду податкового спору в адміністративному судочинстві України.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, податковий спір виникає між державою, з одного боку, та іншим учасником податкових правовідносин, з іншого. Поняття учасника податкового спору охоплює всі зацікавлені

сторони податкового спору, його реальних та потенційних учасників. Зокрема, як підкреслює А. К. Саркісов, учасники конфлікту стосовно сфери податкових відносин є соціальними суб'єктами, тобто окремими особистостями, групами, спільнотами, суспільствами і державами, що володіють певним статусом (рангом) у системі суспільних відносин на тому рівні, де виникає соціальний конфлікт, і є реальними чи потенційними учасниками цього конфлікту [5].

Коло учасників податкового спору обумовлюється природою податкового правовідношення, певним протистоянням владної та зобов'язаної сторони. У деяких працях акцентується увага на переліку учасників податкових правовідносин. Наприклад, Є.А. Усенко підтримує підхід М.П. Кучерявенка, відповідно до якого аналіз системи суб'єктів податкових правовідносин побудований виходячи з певного протистояння низки учасників, що утворюють владну та зобов'язану сторони податкового правовідношення. Такий акцент дуже чітко закладає підстави специфічного податково-правового регулювання, яке обумовлюється управлінням власником коштів (представником владної сторони правовідношення) поведінкою платників податків та зборів (обов'язкових платіжів) або осіб, що їх представляють (представників зобов'язаної сторони) [6, с. 75].

Обов'язковою стороною податкового спору є суб'єкт владних повноважень. Таким суб'єктом здебільшого виступають підрозділи чи посадові особи Державної фіскальної служби України, утворені Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби». Отже, від імені держави у сфері оподаткування виступають спеціально уповноважені органи. Слід мати на увазі, що такі органи віднесені законом до числа органів спеціальної компетенції, саме тому законодавчі акти вичерпано визначають їх повноваження та мету діяльності. За межами таких повноважень і функцій названі органи не компетентні вирішувати які-небудь питання, виступати від імені держави.

Система податкових органів утворює і організаційно, і функціонально єдину систему в структурі органів виконавчої влади. Але навряд чи можна стверджувати, що це повністю єдина система. До неї входять органи з формальною ознакою – органи, що управляють стягненням і надходженням до бюджетів (фондів) платежів, які законодавець зарахував до загальнодержавних і місцевих податків і зборів. Крім цього, особливим суб'єктом податкових спорів виступають і фінансові органи, органи, які безпосередньо не контролюють сплату податків та зборів.

Ідеться, насамперед, про органи Державного казначейства, які контролюють розподілення коштів, що надійшли від податків та зборів між бюджетами. Це й обумовлює те, що дуже часто у розгляді податкових спорів вони виступають в якості співвідповідачів з податковими органами. Таким чином, віднесення спору до податкового здійснюється не відповідно до суб'єкту, який бере в ньому участь, а відповідно до предмету, що виражає зміст конфлікту.

Державна фіскальна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. Державна фіскальна служба України реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [7].

Окрім того, заслуговує на увагу думка, висловлена М.П. Кучерявенком, про те, що систему органів, що контролюють надходження коштів до бюджетів та позабюджетних цільових фондів у формі податків і зборів (обов'язкових платежів) можна поділити на дві групи. В основі такої класифікації лежить місце й значення повноважень, пов'язаних із контролем за рухом платежів від платників до бюджетів, серед усіх повноважень цих органів. До першої групи вченим зараховані органи, основна діяльність яких пов'язана з контролем за надходженням податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і які здійснюють її без будь-яких додаткових умов. Другу групу складають органи, які управління у сфері оподаткування здійснюють поряд зі своєю основною діяльністю [8, с. 297-314].

Як слушно підкреслює О.Д. Олійник, адміністративно-правовий статус фіскальних органів України визначається передбаченою законом сукупністю прав, обов'язків та юридичної відповідальності фіскальних органів, відповідно до яких вони здійснюють контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, забезпечуючи реалізацію державної податкової та митної політики [9, с. 4]. З іншого боку, виступаючи учасником адміністративного судочинства, такі органи в особі їх посадових і службових осіб наділяються певними процесуальними правами та обов'язками, які передбачені КАС України.

Як суб'єкт, що протистоїть державі в податкових правовідносинах і, відповідно, в

податковому спорі, як правило, виступає не лише платник податків, але й інша особа, на яку покладені певні обов'язки, пов'язані з обчисленням і сплатою податків (податкові агенти, банки, інші особи). У статті 15 Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно із цим Кодексом [10].

Можна зробити висновок, що платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, а саме: фізичні особи (податкові резиденти й нерезиденти України); юридичні особи (податкові резиденти й нерезиденти України), їхні філії й інші відокремлені підрозділи, якщо вони мають окремий баланс і окремий рахунок у банківській установі. Не можуть бути платниками податку: органи, що входять до системи органів державної влади й управління, органи місцевого самоврядування в межах виконання покладених на них функцій; релігійні організації. Визначаючи податковий статус конкретного платника, враховують два критерії: резидентство й територіальність. Різне поєднання цих критеріїв породжує неоднаковий податковий режим і часто є основою проблеми подвійного оподаткування. Отже, платник податків повинен реалізовувати комплекс податкових обов'язків, куди ввійдуть три основних блоки: 1) облік; 2) сплата податків і зборів (це зовсім не виключає виконання цих обов'язків через представника); 3) звітність.

Схожої думки дотримується й О.М. Мінаєва, яка вважає платниками податку фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з податковим законодавством, і на яких покладений комплекс податкових зобов'язань [11, с. 49].

Слід окремо звернути увагу на той факт, що КАС України у ст. 183-3 визначає певні обставини, за яких органи доходів і зборів можуть звернутися до суду з адміністративним позовом, зокрема, щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;

3) стягнення коштів за податковим боргом; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим; 5) надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі [12].

Особливість адміністративного судового процесу щодо забезпечення доказів під час вирішення податкового спору, полягає у більш активній ролі адміністративного суду. За загальним правилом специфіка доказування в адміністративному судочинстві полягає в тому, що у справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доведення правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладено на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову. Зокрема, виходячи зі змісту ч. 2 ст. 71 КАС України, яка встановлює презумпцію вини суб'єкта владних повноважень, вимоги позивача вважаються правомірними, доки протилежна сторона не доведе інше. Отже, особливість предмета доказування під час розгляду і вирішення податкових спорів зумовлена адміністративно-процесуальним законодавством. Податковий орган зобов'язаний доводити обставини вчинення платником податків податкового правопорушення, а суд повинен встановлювати обставини, якими сторона адміністративної справи (платник податків та контролюючий орган) обґрунтують свої вимоги та заперечення, а також інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Якщо погодитися з О.М. Дубенко в тому, що предметом доказування в адміністративному судочинстві є сукупність фактів та обставин, з наявністю або відсутністю яких закон пов'язує можливість виникнення, зміни або припинення правових відносин між сторонами, що підлягають доказуванню по адміністративній справі для винесення судом законного і обґрунтованого рішення [13, с. 6], то, відповідно, до предмету доказування в податкових спорах варто зарахувати юридичні факти, зазначені платником податків як підстави заявлених позовних вимог, а також юридичні факти, зазначені податковим органом як підстави заперечень проти вимог, коло яких має визначати адміністративний суд.

Аналіз положень КАС України, які регламентують питання доказування в адміністративному судочинстві, дає змогу говорити про недоведеність позовних вимог платника

податків у разі його ухилення без поважних причин від надання доказів на вимогу адміністративного суду та недостатність наявних матеріалів для спростування підтверджених належними доказами висновків податкового органу (достатність наявних доказів для підтвердження висновків податкового органу).

Висновки

Таким чином, спираючись на адміністративно-процесуальні норми, закріплені у КАС України, а також наявні наукові погляди щодо суб'єктного складу учасників податкового спору, зазначимо, що сторонами податкового спору виступають обов'язково платники податків та контролюючі органи у сфері оподаткування.

Податкові правовідносини можуть мати багатосуб'єктний склад, тобто в них можуть брати участь більше, ніж дві сторони. Приводом для податкового спору є презумпція порушення прав або невиконання обов'язків суб'єктом податкових правовідносин. При цьому законодавець у нормах КАС України передбачає умови, за яких контролюючі органи у сфері оподаткування також можуть виступати як позивачі в адміністративному судочинстві.

У податкових правовідносинах, які складаються при вирішенні податкових спорів, предмет доказування насамперед спрямований на правильне та повне вирішення справи. Орган оподаткування повинен довести об'єктивну сторону, тобто юридичні факти, передбачені диспозиціями відповідних норм, а платник податків має право доводити свою невинуватість. Незважаючи на обов'язок податкових органів доводити правомірність своїх рішень, аналіз останніх наукових праць у цій сфері [14], а також судова практика показує, що платник податків не звільняється повністю від процесу доказування. Зокрема, обов'язок доказування законності оспорюваного рішення органу оподаткування покладается на нього після виконання платником податків первинного обов'язку доказування, що включає дії з пред'явлення вимог, які дають змогу усвідомити, в якій частині платник податків не згоден із винесеним рішенням; вказівки обставин, на яких ґрунтуються вимоги; подання відповідних доказів.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР//Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

2. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (РІМ, 4.XI.1950 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU50K02U.html

3. Про забезпечення права на справедливий суд : Закон України від 12.02.2015 № 192 VIII (зі змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 18, № 19-20. – Ст. 132.

4. Аналітичний огляд стану здійснення адміністративного судочинства у 2015 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/statistika/anlit_ogljad_adminsudochinstva_2015/

5. Саркісов А. К. Конфлікты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: автореф. дис. на соискание учен. степени докт. юрид. наук / А. К. Саркісов. – М., 2006.

6. Усенко Є.А. Суб'єктний склад податкового спору Особливості розгляду податкових спорів в контексті прийняття Податкового кодексу України : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 11 лют. 2011 р.) / редкол.: Ю.П. Битяк, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашов // Є.А. Усенко. – Х.: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2011. – 92 с.

7. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету міністрів України від 21.05.2014 № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507.

8. Кучерявенко М.П. Податкове право України : Академічний курс : підручник / М.П. Кучерявенко – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – С. 297–314.

9. Олійник О.Д. Адміністративно-правовий статус фіскальних органів України та держав-членів

Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Олійник Олеся Дмитрівна. – Ірпінь : НУДПСУ, 2015. – 19 с.

10. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Мінаєва О.М. До питання визначення платника податків Особливості розгляду податкових спорів в контексті прийняття Податкового кодексу України : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 11 лют. 2011 р.) / редкол.: Ю.П. Битяк, М. П. Кучерявенко, О. А. Лукашов // О.М. Мінаєва. – Х.: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2011. – 92 с.

12. Кодекс адміністративного судочинства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/page7>.

13. Дубенко О.М. Доказування в адміністративному судочинстві в Україні : автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Дубенко Олександр Миколайович. – Харків : ХНУВС, 2010. – 23 с.

14. Щербакова О.Ю. Предмет доказування у податкових спорах : автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Щербакова Ольга Юріївна. – Харків, 2015. – 20 с.

Стаття посвячена проблеме одинакового и правильного применения положений Кодекса административного судопроизводства Украины. Освещены отдельные теоретические и практические вопросы обжалования решений, действий или бездействия фискальных органов Украины. В статье раскрывается сущность и особенности предмета доказывания в налоговых спорах. На основе анализа нормативных источников и исследований ученых-административистов освещены особенности производства в делах об обжаловании решений, действий или бездеятельности налоговых органов и предложено авторское видение улучшения этого процесса.

Ключевые слова: налоговый спор, административное судопроизводство, фискальные органы Украины, доказывание, предмет доказывания.

The article is dedicated to the problem of identical and correct application of provisions of the Administrative Legal Proceeding Code of Ukraine. Some theoretical and practical issues of appeal of decisions, actions or inactions of fiscal authorities in accordance with administrative legal proceeding are described. Separate study and subject characteristics amenable to proof on judicial tax litigation stage. Some features of the cases' proceeding about appeals of decisions, actions or inactivity issued by the taxes organs are analyzing normative documents and researches of scientists in the sphere of administrative law. The author's point of view according the improvement of this process is offered.

Key words: tax conflict, administrative legal procedure, fiscal authorities of Ukraine, matter of proof, means of proof.

