

УДК 347.73

О.Ю. ЩЕРБАКОВА, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ДОКАЗУВАННЯ НА СТАДІЇ СУДОВОГО ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Ключові слова: податкові процедури, податкові спори; докази; вирішення податкових спорів

Проблема дослідження судового доказування при вирішенні податкових спорів на сьогодні ще не виступає остаточно вирішеною як на рівні законодавчого регулювання, так і в наукових дослідженнях. Є декілька підходів стосовно з'ясування сутності судового доказування. Принципове розмежування двох підходів щодо природи судового доказування, фактично зводиться до визначення місця суду в цьому процесі. Цей критерій базується на ще більш узагальненому посиланні, коли роль суду у встановленні обставин по справі, ролі судового доказування визначається загальними соціокультурними особливостями суспільства, що і визначає систему судочинства [1, с.57–58; 2, с.23].

Виходячи з цього критерію, склалися індивідуалістична та колективістська моделі судового доказування. Індивідуалістична концепція основну активну роль закріплює за учасниками процесу, в якості яких виступають дві сторони спору. В межах цієї моделі активність сторін і обумовлює активність та послідовність судового доказування. Роль суду зводиться до спостерігача та передбачає мінімальну активну роль. Колективістська концепція виходить із активного місця суду в судовому доказуванні, при якому можливі і окремі прояви пасивності щодо участі сторін в судовому доказуванні. Суд безпосередньо входить до активних учасників діяльності, що пов'язана з доказуванням.

Аналіз окремих проблем податкового процесу можна знайти в працях таких вчених, як І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.М. Козирін та ін. Проте, практично відсутні дослідження,

які би були присвячені питанням доказування на стадії судового вирішення податкових спорів. Все це обумовлює актуальність і мету статті, яка спрямована на поглиблення наукових знань щодо доказування на стадії судового вирішення податкових спорів.

Прибічники індивідуалістичної концепції розуміють процесуальну діяльність сторін спору [2, с.20–23]. Узагальнений вигляд така позиція має в положенні С.В. Курильова, який підкреслює, що «доказування – не пізнання, доказування для пізнання» [3, с.65]. Ця діяльність стосується лише фактичних обставин справи, надання доказів щодо власної позиції, висловленню та аргументації суперечностей стосовно позиції та доказів іншої сторони спору. При цьому суд не включається як учасник відносин щодо судового доказування, його не розглядають як суб'єкта доказування. На думку А.Ф. Клейнмана, суд вирішує справу, а всі його дій ніяким чином не збігаються з діяльністю в процесі доказування [4, с.40; 5]. Діяльність суду представники цієї позиції розглядають як судове пізнання, а безпосереднє судово доказування характеризується ними як діяльність осіб, що приймають участь в розгляді справи. Тобто ще раз підкреслюємо, що йдеться, фактично, про визначення судового доказування через діяльність сторін спору.

Фахівці, які будують свої докази на базі колективістської моделі та виходять із більш поширеного кола учасників доказування в судових спорах, полемізують з представниками першого підходу. Прибічники цієї наукової конструкції акцентують увагу на тому, що в першому випадку судово доказування набуває дуже вузького сенсу і зводиться лише до процесуальної діяльності сторін, яка спрямована на те, щоб переконати суд в істинності їх тверджень. У сенсі підходу першої групи авторів такі твердження зводяться виключно до доведення наявності чи відсутності юридичних фактів, на яких базується вимога позивача чи заперечення відповідача [6, с.137]. Фактично, йдеться про таку побудову процесуальної правосуб'єктності учасників спору,

де їх роль може бути зведена до рівня експерта або фахівця. К.С. Юдельсон визначає судове доказування як діяльність суб'єктів процесу по встановленню за допомогою вказаних законом процесуальних засобів об'єктивної істини щодо наявності чи відсутності фактів, які необхідні для вирішення спорів між сторонами. Найголовнішу роль в цьому відіграє суд [7, с.33–34].

Представники розширеного уявлення щодо змісту поняття судового доказування підкреслюють, що в цій ситуації йдеться не про механічний збір матеріалу, свідчень для доказування, а про досить складно структуровану діяльність всіх учасників відносин судового доказування, але в першу чергу – суду [1, с.34–35]. Дійсно, судове доказування в цьому сенсі передбачає не лише надання сторонами певних доказів чи заперечень, а і правову оцінку їх судом. Тобто, це призводить до з'ясування та визначення правових наслідків наявності саме такого аргументу чи доказу, що призводить до корегування правового положення учасника спору (зміни майнового стану, втрата спеціальних ознак і т.д.). Суд при цьому робить чіткі аргументовані висновки на базі наданих доказів, на підставі чого і обґрунтовується відповідне рішення. Безумовно, в податкових спорах суд безпосередньо відноситься до суб'єктів доказування. Саме судом не лише оцінюються юридичні факти, які надаються сторонами в якості доказів, а і визначаються питання, по яким взагалі мають бути доведені ті чи інші юридичні факти, акцентується перелік засобів доказування та джерела отримання такої інформації.

Дуже доцільним при цьому здається посилення на уточнення перспектив впливу сторін спору на судові рішення. М.К. Треушніков підкреслює, що судові доказування не може розглядатися в контексті перебільшення можливостей впливу сторін в процесі доказування [1, с.35]. Дійсно, судові доказування передбачає діяльність сторін, яка спрямована на переконання суду щодо правильності позиції відповідної сторони. Але, наполягаючи лише на цьому, можна дійти і до висновку щодо

виключення будь-яких функцій суду в цьому процесі. Безумовно, сторони мають право надавати відповідні докази. Але їх оцінка та висновки на підставі цього здійснює безпосередньо суд, який, базуючись на відповідних законодавчих нормах та судовій практиці, робить власні висновки. Останні можуть і не збігатись з тим уявленням, якого прагнули сторони спору при наданні таких доказів. Тобто реалізація такої функції судом здійснюється самостійно та автономно.

Треба погодитись з І.В. Решетніковою, яка підкреслює, що суд сумує всі надані докази, дає їм остаточну оцінку та виносить рішення [8, с.69–71]. В цьому контексті треба акцентувати увагу на тому, що таке рішення по справі виражає цілісний комплекс знань. По-перше, безумовно йдеться вже про правозастосовний аспект в використанні та реалізації знань безпосередньо того судді або суддів, які прийняли рішення як підсумок судового доказування. По-друге, це реалізація більш узагальнених судових знань, бо відповідні межі стосовно прийняття рішення встановлює практика вищих спеціалізованих судів або Верховного суду України і незалежно від власного уявлення судді (на підставі його індивідуальних знань) рішення не може суперечити позиції Вищого чи Верховного суду України [9]. По-третє, ці знання мають спеціалізовану спрямованість, тобто вони стосуються не узагальненого уявлення по справі, а базуються та обмежуються наданими доказами (і, відповідно, їх оцінкою), а також характером та висновками дослідження цих доказів.

На сьогодні усталений підхід щодо визначення предмета доказування стосується відповідних наукових підходів. Безумовно, це не свідчить про остаточну єдність думок всіх науковців взагалі, але більш-менш узагальнене розуміння цього стосується предмета доказування як сукупності юридичних фактів, що підлягають встановленню для правильного вирішення справ [2, с.23; 10, с.7; 8, с.133]. Чіткого відображення в чинному законодавстві ця позиція на сьогодні не має. Безпосередньо предмет доказування Кодексом адміністратив-

ного судочинства України не визначено. В цілому подібна ситуація відображена і в процесуальному законодавстві Російської Федерації. З певними умовностями можна враховувати положення ч.2 ст.65 АПК Російської Федерації, де підкреслюється, що обставини, які мають значення для правильного розгляду справи, визначаються арбітражним судом на підставі вимог та заперечень осіб, що приймають участь у справі, відповідно до належних к застосуванню норм матеріального права [11].

Як вже підкреслювалось, при загальному уявленні щодо змісту предмету доказування існують певні особливості в позиціях науковців. Так, О.В. Іванов не погоджується з тим, що предмет доказування – саме сукупність юридичних фактів [12, с.49]. Він виходить з того, що за змістом предмет доказування логічніше розглядати як сукупність версій, припущень щодо існування певних фактичних обставин. Дійсно, коли розпочинається розгляд справи, суд ще не має уявлення, які факти існували у дійсності. Відповідно, коли таких фактів не було, але вони розглядалися як складові предмету доказування, то відповідно вони і не могли породжувати відповідні правові наслідки, їх і не можна розглядати як юридичні факти. Кожне із припущень може бути доведено і стати складовою або підставою судового рішення або не враховуватись чи бути недоведеним. У першому випадку припущення суду перетвориться у обґрунтований висновок, знання про відповідну обставину, що в сукупності визначить судові рішення.

На відміну від О.В. Іванова, Л.О. Ванєєва підкреслює, що предметом доказування не може бути припущення чи версія, бо це засіб пізнання предмету доказування [13, с.126]. Дійсно, предметом доказування має бути той орієнтир, та обставина, яку мають довести, та на підставі якої зробити відповідний висновок, що обумовить правові наслідки – судові рішення. Використовуючи версію чи припущення, будується система способів, методів з'ясування предмету доказування, дослідження його змісту. Звужений погляд на предмет доказування як сукупності версій базується на

визначенні місця суду як основного суб'єкта (а в деяких випадках і виключного) в пізнавальній діяльності [2, с.24]. Здається, така позиція не є зовсім послідовною та логічною. Навряд чи предмет доказування може зводитись лише до з'ясування та деталізації внутрішньої діяльності суду щодо з'ясування точності, узагальненню версій та припущень. Навряд чи, базуючись лише на визначенні місця та меж діяльності суду, можна всебічно з'ясувати всі обставини щодо вирішення справи. Предмет доказування по конкретній справі об'єктивно передбачає оцінки як фактів, так і діяльності, поведінки доказів всіх учасників спору. В цій ситуації не враховувати участі сторін спору навряд чи логічно.

Принциповим при дослідженні природи предмету доказування є співвідношення його та фактів. На підставі цього склалося декілька підходів серед науковців. Прибічники звуженого підходу до предмету доказування включають лише факти, які є підставою для вирішення справи по суті [13, с.126; 14, с.14–16]. Науковці, що дотримуються цих поглядів, не включають до предмета доказування факти, що мають процесуальне значення, доказові факти.

Низка інших науковців дотримується більш широкого тлумачення змісту предмету доказування. Згідно з їх поглядами до предмету доказування включаються всі обставини, які треба дослідити при справлянні правосуддя [8, с.132–133; 15, с.92]. Наприклад, О.Г. Коваленко розподіляє складові предмету доказування на чотири групи фактів: а) юридичні факти матеріально-правового характеру; б) доказові факти; в) факти, що мають процесуальне значення; г) факти, встановлення яких необхідно для виконання судом виховних та попереджувальних функцій правосуддя [15, с.92].

Стосовно останнього. Треба зауважити, що навряд чи беззаперечно можна погодитись з наведеною класифікацією. Виникає питання стосовно принципу, який покладено при розмежуванні цих фактів на чотири групи. На наш погляд, зрозумілим у цьому є матеріальні та процесуальні факти. Що ж стосується ін-

ших, то вони можуть виступати в якості поєднання вищенаведених. Наприклад, доказувати треба і матеріальні, і процесуальні факти, які в той же час можуть виступати як відповідні попереджувальні заходи. Тобто, ще раз звертаємо увагу на те, що бракує зрозумілого, чітко визначеного критерію класифікації. Більш того, правове значення будь-якої класифікації, на наш погляд, повинно обумовлювати і розмежування певних правових наслідків, відповідних правових режимів. Класифікація заради класифікації – є пустим гаслом.

Фактично, до цього ж висновку приходять і інші науковці. Так, М.К. Треушніков до предмету доказування включає лише такі факти, які мають матеріально-правове значення, без з'ясування яких неможливо застосувати норму матеріального права і вирішити справу по суті [14, с.14–16]. До цієї категорії фактів можна віднести лише першу групу за класифікацією О.Г. Коваленко. Л.О. Ванєєва підкреслює в цьому сенсі, що при широкому тлумаченні предмету доказування неможна змішувати факти, які визначають правове становище учасників, та факти, які забезпечують розподілення обов'язків щодо доказування, звільнення від доказування [13, с.126–127].

Н.Л. Бартунаєва дещо розширює склад предмету доказування по податкових спорах. Поряд із матеріально-правовими, доказовими, процесуальними та іншими юридично значущими фактами вона включає процедурні факти [2, с.28]. Не поглиблюючись в детальний аналіз цієї позиції (бо нижче ми ще будемо на цьому зупинятися), треба акцентувати увагу на необхідності певного уточнення. Нам здається, що при такій класифікації ми наштовхуємося на більш глобальну проблему – співвідношення процесу та процедури і відповідно процесуальних та процедурних фактів. Більш того, до процедурних фактів вона відносить факти, які вказують на суб'єктів податкового правопорушення, обставини, що обтяжують чи пом'якшують відповідальність і т.д. Тобто, йдеться про юрисдикційну природу процедур. З цим складно погодитись.

Багато сперечань в наукових дослідженнях пов'язано із з'ясуванням природи доказових фактів. Це стосується, перш за все, визначення змісту їх складів предмета доказування. Т.А. Лілушвілі підкреслює, що доказові факти не обґрунтовують позовні вимоги і, виходячи з цього, не мають значення по справі [16, с.4]. Доказові факти представляють собою факти, з якими закон не пов'язує якінебудь правові наслідки, вони виступають засобом встановлення інших фактів. На підставі цього логічніше їх не включати в предмет доказування. В той же час, Я.Л. Штутін звертає увагу на те, що не залежно від того, що такі факти не складають предмету доказування, їх наявність все ж таки потребує доказування [17, с.49]. Зміст і наявність доказувальних фактів встановлюється залежно від їх зв'язку з відповідними процесуальними джерелами, які містять відомості про такі факти.

Природа податкових спорів обумовлює те, що доказувальні факти можуть корегувати процедури виконання податкового обов'язку і відповідно до цього його розміри. В цьому сенсі треба погодитись з тим, що при вирішенні питання про включення доказових фактів до предмету доказування важливо з'ясувати, чи є такий факт значущим для вирішення спору чи ні [8, с.132]. При позитивній відповіді він, безумовно, є складовою предмету доказування. Предмет доказування, базуючись на головних матеріально-правових фактах, не включає доказувальних фактів, та вони мають непряме відношення до спору, що розглядається, але певним чином доповнюють системну процедуру вирішення справи. Метою останньої є встановлення як головних, так і додаткових обставин, до яких і відносяться доказувальні факти. Особливої важливості ця логіка набуває саме при вирішенні податкових спорів. Вирішення справи в цьому сенсі передбачає необхідність з'ясування судом широкого кола доказових фактів, які не завжди безпосередньо визначені в податковому законодавстві, мають оціночне значення.

Вихідними засадами при вирішенні спору щодо з'ясування суми щодо обґрунтованості

нарахування суми будь-якого податку є дослідження низки фактів в деяких напрямках. Перш за все, це стосується правового статусу платника податку – визначення фактів, які обумовили б момент виникнення такого обов'язку у відповідної особи.

Обґрунтованість нарахування податку базується і на з'ясуванні такого факту, як об'єкт оподаткування. В той же час, це передбачає і визначення кола доказових фактів, на підставі яких робиться висновок щодо наявності чи відсутності тих чи інших складових об'єкту оподаткування. Так, факти обумовлювали би не лише виникнення податкового обов'язку, а і чіткий кількісний критерій (базу оподаткування), до якого можна застосувати ставку і взагалі визначити – сплатив платник податок в повному обсязі та своєчасно чи доказові факти свідчать про такі дії платника, в яких міститься склад правопорушення.

В цій ситуації предметом судового доказування має бути не з'ясування чіткості віднесення тієї чи іншої складової витрат або доходів, а відповідність ознакам обґрунтованості такого відображення руху коштів та документального підтвердження цих процесів. Тобто, суд виступає в цій ситуації певним дослідником у двох площинах: з одного боку – чи відповідає та чи інша операція законодавчій нормі, згідно з якою вона здійснюється; з іншого боку – чи документально підтверджується така дія з фактично заявленою. При цьому така дослідницька роль суду базується як на дослідженні законодавчих норм, так і позиціях позивача та відповідача. Дуже часто передумовою виникнення податкових спорів є різні погляди та уявлення сторін на одні і ті ж факти. Саме тому суд має з'ясувати та узгодити суперечності позицій суб'єктів доказування щодо обсягу та змісту фактів у конкретному спорі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Треушников М. К. Новый гражданский процессуальный кодекс России 2002 г.: Некоторые социокультурные особенности / Треушников М. К., Малешин Д. Я. // Вестник МГУ. – Серия 11 «Право». – 2004. – № 4. – С. 54–60.
2. Бартунаева Н. Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности / Н. Л. Бартунаева. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – 110 с.
3. Курьлев С. В. Доказывание и его место в процессе судебного познания / С. В. Курьлев // Труды Иркутск. гос. ун-та. – Т. 13. – 1955. – С. 40–65.
4. Клейнман А. Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе / А. Ф. Клейнман. – М.; Л. : Изд-во АН СССР, 1950. – 72 с.
5. Ванеева Л. А. Судебное познание в науке советского гражданского процессуального права : учеб. пособие / Л. А. Ванеева. – Л., 1969. – 103 с.
6. Осипов Ю. К. Судебные доказательства / Ю. К. Осипов // Советское гражданское процессуальное право / под ред. М. А. Гурвича. М. : – 1957. – № 1. – С. 142–146.
7. Юдельсон К. С. Проблемы доказывания в советском гражданском процессе / К. С. Юдельсон. – М.: Госюриздат, 1951. – 295 с.
8. Решетникова И. В. Курс доказательственного права в Российском гражданском судопроизводстве / И. В. Решетникова. – М. : Норма (Издательская группа «Норма-Инфра-М»), 2000. – 288 с.
9. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р., № 2747–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
10. Коваленко А. Г. Полнота материалов как основа правоприменительной деятельности по гражданско-правовым спорам : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 / А. Г. Коваленко. – Свердловск, 1978. – 17 с.
11. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102078928>

12. Иванов О. В. Судебные доказательства в гражданском процессе : курс лекций / О. В. Иванов. – Иркутск : Изд-во Иркут. гос. экон. ун-та, 1973. – 124 с.

13. Ванеева Л. А. Проблемы теории судебных доказательств / Л. А. Ванеева // Актуальные проблемы теории и практики гражданского процесса. – Л., 1979. – С. 125–136.

14. Треушников М. К. Судебные доказательства / М. К. Треушников. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Городец, 2005. – 288 с.

15. Коваленко А. Г. Формирование предмета доказывания в гражданском судопроизводстве / А. Г. Коваленко // Арбитражный и гражданский процесс. – 1999. – № 2. – С. 23–26.

16. Лилушвили Т. А. Предмет доказывания и распределение бремени доказывания в советском гражданском процессе / Т. А. Лилушвили. – Тбилиси, 1961. – 205 с.

17. Штутин Я. Л. Предмет доказывания в советском гражданском процессе / Я. Л. Штутин. – М. : Госюриздат, 1963. – 186 с.

Щербакова О. Ю. Доказування на стадії судового вирішення податкових спорів / О. Ю. Щербакова // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 478–483 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_83.pdf

Розглянуто особливостями доказування при вирішенні податкових спорів у судовому порядку. Автор детально зупиняється на дослідженні предмету доказування по податкових спорах. Зосереджується увага на з'ясуванні природи доказових фактів у податково-правовому регулюванні.

Щербакова О.Ю. Доказывание на стадии судебного разрешения налоговых споров

Рассмотрены вопросы, связанные с особенностями доказывания при разрешении налоговых споров в судебном порядке. Автор подробно останавливается на исследовании предмета доказывания по налоговым спорам. Сосредотачивается внимание на выяснении природы доказательных фактов в налогово-правовом регулировании.

Shcherbakova O.Y. Evidence at the Trial Stage Tax Litigation

The article is devoted to the issues related to the peculiarities of proof in resolving tax disputes in court. The author elaborates on the research subject of proof in tax disputes. It was focuses on clarifying the nature of evidentiary facts in the tax and legal regulation.