

суб'єкту, коли він або виходить за межі законодавчого припису, або хоча і реалізує своє повноваження відповідно до нього, але надає йому такого сенсу, що не співпадає із правовою природою явища, вступає в суперечку із змістом податкового законодавства.

Розсуд в податково-правовому регулюванні пов'язується, перш за все, з можливостями конкретної реалізації повноважень контролюючих органів та органів, які приймають участь в вирішенні податкового спору. Податковий розсуд характеризується низкою ознак: 1) межа застосування податково-правової норми при прийнятті рішення контролюючим органом має бути забезпечена відповідними нормами податкового законодавства; 2) уповноважений орган реалізує свободу вибору при прийнятті відповідного рішення лише в межах, наданих законодавцем; 3) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, якого стосується правозастосування на розсуд такого органу; 4) прийняття рішення в податковому правозастосуванні уповноваженим органом передбачає вибір із декількох варіантів, кожний із яких має законні підстави та може бути реалізований; 5) при реалізації податкового розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно цю ситуацію та цих учасників відносин.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2006. – 24 с.

УДК 347.73

Жернаков М. В., к.ю.н., суддя Вінницького окружного адміністративного суду

Адміністративні справи за зверненням фіскальних органів: захист прав особи чи легітимація рішень виконавчої влади?

Стаття присвячена дослідженню питання розширення кола адміністративних справ за зверненнями суб'єктів владних повноважень. Автор визначає певну невідповідність розгляду адміністративними судами звернень суб'єктів владних повноважень завданням адміністративного судочинства.

Ключові слова: адміністративні справи за зверненнями суб'єктів владних повноважень, публічно-правовий спір, завдання адміністративного судочинства.

Статья посвящена исследованию вопроса расширения круга административных дел по обращениям субъектов властных полномочий. Автор определяет определенное несоответствие рассмотрения административными судами обращений субъектов властных полномочий задачей административного судопроизводства.

Ключевые слова: административные дела по обращениям субъектов властных полномочий, публично-правовой спор, задачи административного судопроизводства.

The article investigates the issue of increasing management cases treated subjects powers. The author defines a certain discrepancy review by the administrative courts of appeals authority subjects task administrative proceedings.

Keywords: administrative cases on appeals subjects of authority, public and legal dispute, the problem of administrative proceedings.

У науковій літературі впродовж двох останніх десятиліть незмінною популярністю користується тема податкових спорів. Це не є дивним, особливо з огляду на важливість її як для держави, так і для платників податків. Центральну роль у цих відносинах відіграє система адміністративних судів. Питанням завдань адміністративного суду та його ролі у вирішенні публічно-правових спорів, у тому числі й податкових, було присвячено чимало уваги у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців [1, с.5-12; 2, с.1521-1523; 8, с.29-44; 10; 11, с.246-264].

Необхідність цього дослідження обумовлена досить тривожною, на наш погляд, тенденцією до розширення кола адміністративних справ за зверненнями суб'єктів владних повноважень. З метою аналізу впливу її на систему адміністративного судочинства та вивчення доцільності розгляду таких справ взагалі більш детального дослідження потребують питання предметної підсудності адміністративних справ та, власне, належність до останніх певного виду податкових конфліктів.

Відповідно до ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ [7]. Варто зауважити, що це положення досить точно відбиває ідею адміністративного судочинства в тому вигляді, в якому воно існує в переважній більшості цивілізованих країн світу: механізму судового захисту прав особи від посягань з боку держави.

Ця загальна ідея знаходить своє відображення в багатьох інших положеннях КАС. Так, ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України закріплює перелік категорій публічно-правових спорів, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів. До таких, зокрема, належать спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності; спори з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби; спори між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, у тому числі делегованих повноважень; спори, що виникають з приводу укладання, виконання, припинення, скасування чи визнання нечинними адміністративних договорів; спори щодо правовідносин, пов'язаних з виборчим процесом чи процесом референдуму. Ці категорії спорів у цілому відповідають завданням, визначеним ч. 1 ст. 2 Кодексу.

Водночас, п. 5 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України встановлює, що до публічно-правових спорів, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів, належать також спори за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, встановлених Конституцією та законами України. Ця норма, на відміну від указанного вище переліку, закріплює, по-перше, право суб'єктів владних повноважень звертатися до адміністративного суду до інших осіб, крім суб'єктів владних повноважень, а по-друге, є бланкетною нормою і фактично дає можливість визначати будь-якими іншими законами категорії спорів, які відповідно до положень ч. 2 ст. 17 КАС зобов'язані розглядати адміністративні суди.

На сьогодні до таких відносяться, зокрема, справи за позовами податкових органів про стягнення сум податкового боргу з платників податків, про підтвердження об'рун-

тованості адміністративного арешту активів боржника-платника податків, про припинення юридичної особи за ініціативою податкового органу та з недавніх пір — про застосування у випадках, передбачених законом, заходів реагування у сфері державного нагляду (контролю) [5] та про підтвердження обґрунтованості життя суб'єктами владних повноважень заходів реагування під час здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності [6].

Насправді ж указані категорії справ мають дуже опосередковане відношення до захисту прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб. На підставі положень Кодексу адміністративного судочинства України можна зробити цілком логічний висновок, що до завдань адміністративного суду розгляд таких справ не входить. Так, відповідно до ч. 1 ст. 2 КАС завдання адміністративного судочинства реалізуються «шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ». Водночас, п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС установлює: «справа адміністративної юрисдикції (далі - адміністративна справа) — переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір, у якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень». Таким чином, відповідно до положень КАС справою адміністративної юрисдикції (або адміністративною справою) може бути тільки публічно-правовий спір, переданий на вирішення адміністративного суду.

Чинне законодавство не містить визначення поняття публічно-правового спору, так само як і не закріплює його істотних ознак. Раніше ми вже робили спробу визначити поняття та ознаки публічно-правового спору [3; 4] й дійшли висновку, що визначальною рисою його, принаймні в контексті адміністративного судочинства, є особливий предмет — рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень. Оскільки в справах за зверненнями останніх суди фактично не надають правової оцінки ні рішенням суб'єктів владних повноважень, ані їх діям чи бездіяльності, можна зробити цілком логічний висновок про неналежність таких категорій справ до публічно-правових спорів, а вирішення їх — до завдань адміністративного судочинства.

Безумовно, можна довго дискутувати з приводу того, чи правильними є висновки наукової розробки про ознаки публічно-правового спору й чи доцільним є їх пряме застосування до процесуальних правовідносин. Водночас, якщо замислитися над тим, чи є публічно-правовим спором справа про, скажімо, стягнення з платника податків податкового боргу, що виник унаслідок несплати таким платником самостійно задекларованого податкового зобов'язання, на думку спадає однозначна відповідь — ні. Такий саме висновок можна зробити й про стягнення за позовами органів Пенсійного фонду України заборгованості зі сплати єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, обов'язок щодо сплати якого виникає відповідно до вимог закону, що взагалі унеможливує виникнення спору щодо необхідності такої сплати.

Таким чином, навіть якщо застосувати суто лінгвістичне тлумачення до поняття «публічно-правовий спір», можна дійти висновку, що й у цьому випадку справи за зверненнями владних суб'єктів до таких спорів не належать. Так, у публічно-правовій природі подібних звернень сумніватися не доводиться — правовідносини, які слугують підставою для звернення до адміністративного суду суб'єктів владних повноважень завжди мають публічну природу, хоча б з огляду на те, що учасником їх є владний суб'єкт, а характер самих відносин зачіпає публічний інтерес. Сплата податків,

обов'язкових внесків до пенсійних фондів, державний нагляд у сфері будівництва та інших видів підприємницької діяльності вочевидь стосуються сфери інтересів певної територіальної громади або всього суспільства. Отже, звернення суб'єктів владних повноважень носять публічно-правовий характер.

Стосовно другої складової розглядуваного поняття – спору – подібний висновок зробити складно. Фактично жодні спірні правовідносини до початку розгляду судової справи за зверненням суб'єкта владних повноважень не виникають, і в більшості випадків не виникають вони і в процесі розгляду справи. Парадокс ситуації з цією категорією справ і полягає в тому, що суб'єкт владних повноважень звертається до адміністративного суду, завданням якого є вирішення адміністративних спорів, не переконавшись, що спір насправді існує. Законодавець, у свою чергу, не тільки не зобов'язує цього суб'єкта переконатися в наявності спору як такого і, як результат – необхідності звернення до суду, а й найчастіше позбавляє суб'єкта владних повноважень цих самих повноважень, залишаючи звернення до суду єдиним механізмом реалізації ним покладених на нього функцій. Іншими словами, законодавча влада змушує судову владу виконувати функції виконавчої, що виглядає досить сильним спотворенням принципу розподілу влади, який закріплений ст. 6 Конституції України.

Таким чином, виходячи з системного тлумачення положень ст. 2 та 3 Кодексу адміністративного судочинства України та ст. 6 Конституції України варто зробити висновок про не тільки невідповідність розгляду адміністративними судами подібних звернень суб'єктів владних повноважень завданням адміністративного судочинства, а й порушення у такий спосіб основоположного конституційного принципу, на якому засноване функціонування нашої держави.

Далі. Як ми вже зазначали, згадана категорія справ існує й розглядається адміністративними судами не дивлячись на відсутність спору між його суб'єктами у переважній більшості випадків. Отже, в таких справах відсутній необхідний атрибут правосуддя – судовий розсуд. За таких обставин вирішення адміністративної справи нагадує гру в конструктор для дітей наймолодшого віку, де потрібно знайти найпростіші відповідності. Так, якщо закон установлює обов'язок щодо сплати податку, а платник його не виконує, необхідність стягнення відповідної суми з останнього є очевидною для всіх учасників відносин. В цій ситуації, так само як і в інших подібних, немає потреби в додатковому аналізі законодавства, тлумаченні його, подоланні прогалин та вирішенні колізій. Немає необхідності зважувати аргументи сторін, досліджувати додаткові докази, застосовувати принципи судочинства, оскільки жодного сумніву як стосовно фактичних обставин, так і їх юридичної оцінки ні в суду, ні в інших учасників судового процесу в подібних випадках немає.

Крім того, навіть у випадку, коли відповідач-боржник заперечує проти позову й має достатньо для цього підстав, суд позбавлений можливості вирішити таку справу на його користь до того, як надасть правову оцінку діям чи рішенням суб'єкта владних повноважень, результатом яких стало відповідне нарахування. Водночас, така правова оцінка може бути надана лише в процесі розгляду іншої адміністративної справи оскільки відповідно до ст. 11 Кодексу адміністративного судочинства України суд розглядає адміністративні справи не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, і може виходити за межі позовних вимог тільки в разі, якщо це необхідно для повного захисту прав, свобод та інтересів сторін чи третіх осіб, про захист яких вони просять. Отже, навіть якщо необхідність захисту такого права є очевидною,

касування відповідного рішення чи визнання протиправними дій суб'єкта владних повноважень становитиме окремий предмет позову, з яким повинен звернутися платник.

У випадку такого звернення суд, як правило, зупиняє провадження у справі за позовом суб'єкта владних повноважень про стягнення коштів до набрання законної сили рішенням в іншій адміністративній справі — про оскарження рішення чи визнання протиправними дій, і вже після набрання таким рішенням законної сили вирішує справу про стягнення залежно від його суті. Таким чином, фактично можливими є лише два шляхи вирішення такої справи за позовом суб'єкта владних повноважень: «автоматичне» задоволення позову, якщо відповідач не заперечує проти нього та задоволення/відмова в задоволенні позову залежно від результатів вирішення іншої адміністративної справи. Отже, у справах за позовом суб'єктів владних повноважень про стягнення заборгованості адміністративний суд не тільки не реалізує завдань адміністративного судочинства, визначених у ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, а й повністю позбавлений дискреції у вирішенні таких справ.

Одним із основних аргументів прихильників стягнення податкового боргу (так само як і заборгованості зі сплати єдиного внеску) за рішенням суду є забезпечення за допомогою застосування такої процедури додаткового контролю за діяльністю фіскальних органів з боку суду: якщо суд «зайвий раз» перевірить наявність підстав для стягнення того чи іншого боргу особи перед публічними фондами, це слугуватиме запобіганню свавілля та помилкам з боку суб'єктів владних повноважень, а відтак — непорушенню прав особи. Варто зауважити, що не дивлячись на зрозумілість логіки таких роздумів, навряд чи її можна назвати беззаперечною в контексті адміністративного судочинства.

По-перше, до функцій адміністративного суду не входить контроль за діяльністю органів виконавчої влади, який здійснюється *ex ante*, або наперед. Проти цього свідчить, перш за все, описана нами вище логіка ст. 2 та ст. 3 КАС щодо завдань адміністративного судочинства, які реалізуються шляхом розгляду адміністративних справ, тобто публічно-правових спорів, які вже існують. Далі, якщо б до завдань адміністративного суду дійсно входила попередня оцінка рішень органів виконавчої влади, які могли би вплинути на права фізичних і юридичних осіб, незрозуміло, за яким критерієм до таких рішень віднесені акти індивідуальної дії податкових та інших фіскальних органів, але не прокуратури чи органів внутрішніх справ — і ті, й інші можуть суттєво порушити права фізичних і юридичних осіб.

Крім цього, функціонування такого механізму суттєво звужує дискрецію суб'єктів владних повноважень, якщо не взагалі ставить існування такої під сумнів. Якщо фіскальний орган створений з метою забезпечення передбачених законом податкових надходжень до бюджетів, і він має достатньо доказів того, що та чи інша особа всупереч вимогам закону не сплачує податки, він повинен мати достатньо повноважень для того, щоб застосувати механізми примусового стягнення цих платежів із власної ініціативи і на власний розсуд, але, безумовно, в установлених законом межах і з дотриманням законодавчо встановленої процедури.

Таким чином, можна зробити висновок, що навряд чи законодавчі конструкції, відповідно до яких несприятливі для особи рішення (про стягнення чи, наприклад, зупинення підприємства як захід державного контролю у сфері господарської діяльності) «застосовуються лише за рішенням суду», дають їй додаткові гарантії захисту. Не впливає це і з положень чинного національного законодавства. Так,

відповідно до пункту 10 Постанови Кабінету Міністрів України № 790 від 02.06.2003 року «Про затвердження Порядку застосування фінансових санкцій, передбачених статтею 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»» [9] у разі невиконання суб'єктом підприємницької діяльності рішення про застосування фінансових санкцій протягом 30 днів після його отримання сума санкцій стягується на підставі рішення суду. Отже, в випадках стягнення фінансових санкцій, або, наприклад, податкового боргу адміністративний суд виступає лише елементом механізму державного примусу. Що спільного має така процедура з захистом прав, свобод і інтересів юридичних і фізичних осіб, залишається невідомим.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Braibant G. The control of administrative acts // Judicial control of administrative acts. Multilateral seminar – Madrid, 13-15 November, 1996. – Council of Europe Publishing, 1997. – 213 p.
2. Головатий С.П. Верховенство права [Текст] : у 3-х кн. / С. Головатий. Кн. 3 : Український досвід. – К. : «Фенікс», 2006. – 1277-1747 с.
3. Жернаков М.В. До питання про визначення публічно-правового спору (податково-правовий аспект) // Вісник Академії правових наук України : зб. наук. пр. / редкол.: В. Я. Тацій та ін. – Х. : Право, 2012. – № 2 (69). – С. 183–189.
4. Жернаков М.В. Ознаки публічно-правового спору // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – № 23. – 2012. – С. 216–225.
5. Закон України від 02.10.2012 № 5404-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Кодексу цивільного захисту України» // Офіційний вісник України від 30.11.2012. – № 89. – Стор. 79. – Ст. 3590.
6. Закон України від 20.06.2013 № 353-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення обмежень у провадженні господарської діяльності» // Офіційний вісник України від 09.07.2013. – № 49. – Стор. 29. – Ст. 1748.
7. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України від 09.09.2005. – 2005 р. – № 35, 35-36, 37. – Стор. 1358. – Ст. 446.
8. Кодекс адміністративного судочинства України: науково-практичний коментар: У 2 т. / За заг. ред. Р. О. Куйбіди. – К.: Книги для бізнесу. – 2007. – Т. 1. – 552 с.
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку застосування фінансових санкцій, передбачених статтею 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»» // Офіційний вісник України від 20.06.2003. – 2003 р. – № 23. – Стор. 175. – Ст. 1038.
10. Смокович М. І. Визначення юрисдикції адміністративних судів та розмежування судових юрисдикцій [Текст] : монографія / М. І. Смокович. - К. : Юрінком Інтер, 2012. – 301 с.
11. Шмідт-Ассманн Е. Загальне адміністративне право як ідея врегулювання. Основні засади та завдання систематики адміністративного права [Текст] / Ебергард Шмідт-Ассманн ; [пер. з нім. Г. Рижков [та ін.]; відп. ред. О. Сироїд. - К. : «К.І.С.», 2009. – С. 246-264/