

domestic and international relations. Thus, the article discusses definitions of damages, losses, and indemnity. It is emphasized in the article that the Civil Code of Ukraine does not contain definitions of damages and losses. Moreover, the comparative analysis of the appropriate provisions shows that losses and damages are interpreted similarly. However, the scope of the 'damages' concept is wider than that of the 'losses'. Furthermore, it is observed that the Civil Codes of Ukraine of 1922 and 1963 also contained these concepts. It could be inferred that historically the overall principle of the indemnity has not changed in the Ukrainian legislation.

Recently, Ukrainian legislation entrenched the norm of full indemnity. European concepts of losses and indemnity reflected on UNIDROIT Principles 2010, the Principles of European Contract Law, Draft Common Frame of Reference, and other acts are studied. Those acts do not contain a generalized definition of indemnity either. A comparative analysis shows that both Ukrainian and European legislation entrench the principle of full indemnity. Regardless of different wording, either actual damages or loss of expected gain shall be compensated. Thus, there are no substantial differences in the Ukrainian and European concepts of the right on damage. However, Ukrainian lawyers should clearly differentiate between the concepts of losses and damages.

Keywords: damages, non-pecuniary damage, losses, harm, loss of expected gain, future losses, indemnity.

Матеріал надійшов 06.04.2016

УДК 347.426.6:336.225.2(477)

Карнаух Т. М.

ВІДШКОДУВАННЯ ШКОДИ, ЗАПОДІЯНОЇ ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ: ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті досліджено питання законодавчого регулювання можливості відшкодування майнової і немайнової шкоди, заподіяної платникам податків незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю податкових органів. Також проаналізовано найбільш показові судові справи за типовими позовами до податкових органів, наведено загальні тенденції судової практики у справах зазначеної категорії.

Ключові слова: відшкодування шкоди, майнова шкода, немайнова шкода, податкові органи.

Усі ми прагнемо того, щоб Україна нарешті стала правовою державою. А в правовій державі відповідальність за протиправну поведінку мають нести рівною мірою як фізичні та юридичні особи, так і держава, її органи,

органи місцевого самоврядування, їх службові та посадові особи в порядку, передбаченому законодавством.

Порушення податковими органами прав та законних інтересів платників податків на

сьогодні – радше норма, ніж виняток, про що свідчить кількість судових рішень та рішень Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України), якими задовольняються позовні вимоги та скарги платників про визнання протиправними дій та рішень податкових органів, скасування податкових повідомлень-рішень. Так, за інформацією на сайті ДФС України, протягом 2015 р. (станом на 01.01.2016) на розгляді в судах різних інстанцій перебували, зокрема, 54,5 тис. справ за позовами платників податків про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень, з них на користь платників податків вирішено 11,7 тис. справ (21,5 %); 59,3 тис. справ за позовами органів ДФС України до платників податків, з них на користь податкових органів вирішено лише 34,4 тис. справ (58 %). До ДФС України за цей самий період у порядку адміністративного оскарження надійшло 8356 скарг на 13 200 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду яких скасовано повністю та частково 521 податкове повідомлення-рішення (6 %) [1].

Яким же чином, крім скасування незаконних рішень податкових органів, можуть захистити свої порушені права та законні інтереси платники податків?

Стаття 56 Конституції України [2] як норма прямої дії закріплює: «Кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень». Додатковим підсиленням слугує положення ст. 1173 ЦК України [3]: «Шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, дією чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні ними своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цих органів». За приписами ст. 1174 ЦК України, шкода, завдана фізичній або юридичній особі незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування при здійсненні нею своїх повноважень, відшкодовується державою, Автономною Республікою Крим або органом місцевого самоврядування незалежно від вини цієї особи.

ПК України наділяє платників податків правом на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб) у встановленому законом порядку (пп. 17.1.11 ст. 17 ПК України [4]). Крім цього, пп. 21.3 ст. 23 ПК України закріплює, що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органом.

Отже, законодавча підстава можливості платників податків отримати повне відшкодування збитків, заподіяних незаконними діями податківців, є. Однак чи існує насправді така практика, і якщо так, то яка вона і наскільки поширена?

При вивченні судової практики слід пам'ятати про правило визначення судочинства, за яким може розглядатися така категорія справ. Згідно з ч. 2 ст. 21 КАС України [5], вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень або іншим порушенням прав, свобод та інтересів суб'єктів публічно-правових відносин, розглядаються адміністративним судом, якщо вони заявлені в одному провадженні з вимогою вирішити публічно-правовий спір. Інакше вимоги про відшкодування шкоди вирішуються судами в порядку цивільного або господарського судочинства. Тобто КАС України чітко розмежовує два варіанти звернення до суду з метою відшкодування завданої податковим органом шкоди:

в порядку адміністративного судочинства, якщо вимоги про відшкодування шкоди заявлені разом із основною вимогою (наприклад, разом із вимогою про скасування податкового повідомлення-рішення);

в порядку господарського або цивільного судочинства, якщо вимоги заявлені окремо. При цьому фізична особа звертається до суду в порядку цивільного судочинства, а суб'єкт господарювання (юридична особа чи фізична особа-підприємець) – у порядку господарського.

Ні ст. 12 ГПК України [6], ні ст. 108–114 ЦПК України [7] не містять прямих вказівок на підсудність справ із зазначеним предметом спору. Однак такий стан законодавчого регулювання не заважає однозначному застосуванню правила, закріпленого у ч. 2 ст. 21 КАС України. Практичним підтвердженням цього слугує сформована судова практика, зокрема: постанови Вищого господарського суду України від 05.06.2013 р.

у справі № 29/639-25/35-А-61/204-55/137-2012 [8], від 20.07.2015 р. у справі № 922/4906/13-г [9], прийняті в порядку господарського судочинства, оскільки вимоги суб'єктів господарювання щодо відшкодування шкоди заявлено окремо; ухвали Вищого адміністративного суду України від 17.11.2015 р. у справі № К/800/53056/14 [10], від 20.10.2015 р. у справі № К/800/4310/15 [11], винесені у справах при одночасному заявленні як основної вимоги (наприклад, скасування податкових повідомлень-рішень), так і вимоги щодо відшкодування шкоди; ухвала Вищого спеціалізованого суду з розгляду цивільних та кримінальних справ від 13.11.2013 р. у справі № 6-29965св13 [12], прийнята в порядку цивільного судочинства за вимогою фізичної особи про стягнення майнової та моральної шкоди, заявленою без вимоги про визнання дій податково-го органу протиправними.

Як свідчить аналіз судової практики, суб'єкти господарювання віддають перевагу заявленню вимог про стягнення з податкових органів заподіяної ними шкоди окремо від вимог про визнання рішень, дій чи бездіяльності податкових органів протиправними, які заявляються ними спочатку в порядку адміністративного судочинства. А вже після перемоги в адміністративному процесі та отримання рішення адміністративного суду, яким рішення, дії чи бездіяльність податкових органів визнаються протиправними чи скасовуються, суб'єкти господарювання звертаються до господарських судів з позовами про стягнення шкоди. При цьому факт протиправності рішень, дій чи бездіяльності податкового органу, встановлений рішенням суду в адміністративній справі, що набрало законної сили, вже доказувати не потрібно в силу його преюдиційності, закріпленої у ч. 3 ст. 35 ГПК України.

Слід відзначити, що найчастіше заявлення вимог про стягнення шкоди спричиняють такі рішення чи дії/бездіяльність податкових органів: стосовно фізичних осіб – їх неправомірне притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків; стосовно суб'єктів господарювання – стягнення з них сум донарахованих податків та штрафних санкцій за податковими повідомленнями-рішеннями, визнаними в майбутньому неправомірними, відмова у відшкодуванні з бюджету податку на додану вартість, накладення адміністративного арешту на активи платника податків та їх вилучення.

Які ж тенденції судової практики в зазначеній категорії справ? На жаль, ще дається взнаки

досить обережний підхід судових органів до задоволення вимог, що заявляються проти держави. Не всі суди виносять рішення на користь приватних осіб, стосовно яких було допущено порушення з боку податкових органів, а у випадках навіть позитивного вирішення справи присуджені суми шкоди є значно меншими від заявлених. Також варто відмітити і процесуальні аспекти – зокрема, для цієї категорії справ характерним є неодноразовий розгляд справ першою інстанцією після скасування раніше винесених судових рішень та повернення справи на новий розгляд.

Як яскравий і досить показовий приклад можна навести судову справу за позовом ТОВ «Альфа-Приват» до ДПА м. Києва про стягнення збитків у розмірі 777 165,48 грн, заподіяних вилученням унаслідок застосування адміністративного арешту товару у 2003 р. Незважаючи на те, що податкове повідомлення-рішення про нарахування фінансових санкцій, яке було підставою для зазначених вище дій податкового органу, було визнано не дійсним у судовому порядку, товар так і не був повернений податковим органом Товариству. Суб'єкт господарювання звернувся за судовим захистом своїх прав ще в жовтні 2003 р., подавши позов про стягнення збитків у розмірі вартості вилученого товару. Справа розглядалась неодноразово. Останнім рішенням господарського суду м. Києва від 04.07.2012 р. у задоволенні позову було відмовлено у зв'язку з відсутністю протиправної поведінки та вини відповідача. Київський апеляційний господарський суд рішенням від 27.02.2013 р. рішенням суду першої інстанції скасував і постановив нове рішення про задоволення позовних вимог. На таке рішення апеляційного суду податковим органом та органом прокуратури були подані касаційні скарги, в яких стверджувалось про недоведеність вимог позивача. І, нарешті, лише майже 10 років потому – 05.06.2013 р. Вищий господарський суд України поставив крапку в цій справі, залишивши фактично без змін рішення апеляційного суду про стягнення на користь ТОВ «Альфа-Приват» спричинених збитків за рахунок коштів державного бюджету, що виділені на утримання податкового органу [13].

Окремим цікавим питанням є питання про можливість стягнення моральної шкоди, заподіяної неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю податкових органів. На жаль, знайти в Єдиному державному реєстрі судових рішень справи відповідної категорії,

розглянуті вищими судовими інстанціями, не вдалось. Однак цікавою видається постанова Верховного Суду України (далі – ВСУ) від 11.09.2013 р. у справі № 6-48цс13 [14] в частині стягнення моральної шкоди, заподіяної стягувачу неправомірною бездіяльністю державного виконавця.

Інтерес саме до цієї постанови в контексті нашого дослідження зумовлений тим, що нормативне регулювання відшкодування шкоди, спричиненої органами державної виконавчої служби, є аналогічним нормативному регулюванню відшкодування шкоди, спричиненої податковими органами. І ЗУ «Про державну виконавчу службу» (ч. 3 ст. 11) [15], і ПК України (пп. 17.1.11 ст. 17, пп. 21.3 ст. 23) закріплюють правило про відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) органів (їх посадових осіб) у встановленому законом порядку за рахунок коштів держави. При цьому відшкодування моральної шкоди окремо не зазначається.

У згаданій вище справі ВСУ не погодився з висновками судів нижчих інстанцій, які відмовили в задоволенні вимог стягувача, оскільки вони неправильно виходили з того, що при відшкодуванні моральної шкоди, завданої незаконними діями чи бездіяльністю працівників виконавчої служби, потрібно застосовувати норми ЗУ «Про виконавче провадження», яким такого виду відповідальності не передбачено. Однак, на переконання ВСУ, до спірних правовідносин застосовуються положення

загального законодавства про моральну шкоду, а саме: ст. 56 Конституції України, ст. 23, 1167, 1173 ЦК України та ст. 11 ЗУ «Про державну виконавчу службу».

Отже, виходячи з цього рішення ВСУ, можна сподіватись на застосування судами саме такого підходу і в справах за позовами платників податків про стягнення моральної шкоди, заподіяної неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю податкових органів.

Підсумовуючи, змушені констатувати, що, незважаючи на наявність законодавчих підстав для відшкодування шкоди, спричиненої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю податкових органів, платникам податків, на жаль, доводиться долати досить тернистий і довгий шлях, щоб відновити справедливість та захистити свої права. І тут великого значення набуває судова практика, яка формується завдяки принципам платникам податків та не менш принципам суддям, які, попри підходи, що склались до вирішення у спорах приватних осіб з державою, що успадковані ще з радянських часів, та тиск, що й надалі чинять державні органи, знаходять у собі сили виносити рішення, які відновлюють справедливість, виправляють наслідки незаконних дій окремих посадових осіб державних органів, хоча б і за рахунок державного бюджету. При цьому сподіваємось на істотне скорочення часу вирішення подібних справ у майбутньому та формування усталеної судової практики їх розгляду на користь саме платників податків.

Список джерел

1. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/vregulyuvannya-podatkovih-sp/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/232253.html>. – Назва з екрана.
2. Конституція України від 28.06.1996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>. – Назва з екрана.
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. – Назва з екрана.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>. – Назва з екрана.
6. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>. – Назва з екрана.
7. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>. – Назва з екрана.
8. Постанова ВГСУ від 05.06.2013 р. у справі № 29/639-25/35-А-61/204-55/137-2012 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31756193>. – Назва з екрана.
9. Постанова ВГСУ від 20.07.2015 р. у справі № 922/4906/13-г [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/47233177>. – Назва з екрана.
10. Ухвала ВАСУ від 17.11.2015 р. у справі № К/800/53056/14 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53646947>. – Назва з екрана.
11. Ухвала ВАСУ від 20.10.2015 р. у справі № К/800/4310/15 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53326585>. – Назва з екрана.
12. Ухвала ВССЦКС від 13.11.2013 р. у справі № 6-29965св13 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35337651>. – Назва з екрана.
13. Постанова ВГСУ від 05.06.2013 р. у справі № 29/639-25/35-А-61/204-55/137-2012 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31756193>. – Назва з екрана.

14. Постанова ВСУ від 11.09.2013 р. у справі № 6-48цс13 // Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33609033>. – Назва з екрана.
15. Про державну виконавчу службу : Закон України від 24.03.1998 № 202/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/202/98-%D0%B2%D1%80>. – Назва з екрана.

T. Karnaukh

COMPENSATION OF DAMAGE CAUSED BY TAX AUTHORITIES: REGULATION AND PROBLEMS OF APPLICATION IN UKRAINE

In this article the author researches the issues of law regulation of the possibility of compensation of property damage and non-pecuniary damage caused by illegal decisions, actions, or non-actions of tax authorities to taxpayers. The respective legal provisions are stated by the Ukrainian Constitution, the Civil Code of Ukraine, and the Tax Code of Ukraine. The Tax Code gives taxpayers the right to full compensation of damages (harm) caused by unlawful actions (inaction) of controlling bodies (their officials) in accordance with the law.

Also, the author researches practice of Ukrainian courts in cases in compensatory actions of the tax payers. There are some sorts of jurisdiction (administrative, commercial, and civil) where this kind of cases may be heard. The choice depends on the quantity of claims including in the action. So, the Code of Administrative Procedure of Ukraine clearly distinguishes two options in order to appeal to the court for reimbursement damages caused by a tax body:

in administrative proceedings, if the claim for damages is filed together with the basic requirement (for example, with the demand to abolish tax notification solutions);

in economic or civil proceedings, if the claims are filed separately. The individual appeals are submitted to the court in civil proceedings, and the appeals of subjects of commercial activity (legal entity or individual entrepreneur) are filed in the economic order.

In addition, the author displays the most illustrative cases in typical actions against tax authorities, as well as general tendencies in judicial practice in cases of that kind.

Keywords: property damage, non-pecuniary damage, compensation of damage, tax authorities, actions against tax authorities.

Матеріал надійшов 14.03.2016