

РІШЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ: ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ, ВИДИ

СТЕПАШКО Олександр Іванович - суддя Вищого адміністративного суду України, здобувач Київського міжнародного університету

УДК 342.951

В статье рассмотрены судебные решения, принимаемые в порядке административного судопроизводства, стороной которого является орган доходов и сборов; предложено авторское определение этого института, классификация таких решений; выделены отдельные проблемные вопросы, связанные с нормативно-правовыми подходами к судебным решениям в налоговых спорах.

Ключові слова: *судове рішення, податковий спір, рішення, дія, бездіяльність органу доходів і зборів.*

Формування судової системи і регулювання її діяльності базується на комплексному застосуванні певних принципів та інститутів, повнота втілення і характер яких зумовлюють той чи інший її вигляд. Одним із таких інститутів видається інститут судового рішення, притаманний всім без винятку юрисдикційним процесам, якому присвячено чимало уваги і на рівні наукових досліджень, і у правозастосовній практиці, представлений нормативно-правовими актами вищих судових інстанцій, практичними посібниками з підготовки судових рішень у тих чи інших справах. Вищі судові інстанції в Україні періодично роз'яснюють судам різних юрисдикцій інститут судового рішення: постанова Пленуму Верховного Суду України „Про судові рішення” від 29.12.1976 р., постанова цього ж органу „Про судові рішення у цивільній справі” від 18.12.2009 р., постанова Пленуму Вищого господарського суду України „Про судові рішення”

від 23.03.2012 р. та ін. Але слід відзначити, що лише Пленум Вищого адміністративного суду України у своїй постанові „Про судові рішення в адміністративних справах” від 25.05.2013 р. визначив поняття „судове рішення” як акт правосуддя, ухвалений згідно з нормами матеріального та процесуального права і згідно з конституційними засадами та принципами адміністративного судочинства є обов'язковим до виконання на всій території України [1].

Останнім часом вказаному правовому інституту на рівні вітчизняних дисертаційних досліджень приділено увагу в юридичній науці: у більшій мірі – в цивільному процесі (Андронов І.В. [2], Гаврік Р.О. [3], Фазикош Г.В. [4]). В адміністративному судочинстві комплексне дослідження процесуальних актів-документів здійснене в 2009 році Е.Ю. Шведом [5], а також зустрічаються окремі наукові публікації з названої тематики [6].

Судові рішення саме у податкових справах мають, на нашу думку, особливе значення, оскільки в них повинна відображатись позиція держави щодо справедливого розв'язання суспільно-правового конфлікту у сфері оподаткування, яка забезпечує життєдіяльність держави. Конституційно визначена можливість платника податків звернутись за захистом своїх прав, свобод і законних інтересів до суду (ст. 55 Конституції України) свідчить про демократичний шлях суспільства і вирішення виникаючих конфліктів за допомогою права. Судові рішення впливають на довіру народу до пра-

восуддя і подальше виконання обов'язків по сплаті податків, розвиток підприємництва, в цілому, сприйняття української держави на міжнародній арені як рівноправного партнера. Окрім того, такі рішення є стабілізуючим і організуючим фактором в роботі податкових органів.

Тому проблеми інституту судових рішень, пов'язані, зокрема, з їх змістом, якістю, порядком ухвалення тощо у такій важливій сфері державної діяльності, як оподаткування, визнаються вкрай актуальними.

Проведений аналіз різних точок зору на поняття і зміст судового рішення, керуючись етимологічним значенням слова „рішення”, вважаємо, що під судовим рішенням у податкових спорах, тобто спорах за участю платників податків і органів доходів і зборів, слід розуміти процесуальні акти-документи, у яких відображаються правові висновки суду щодо правомірності реалізації повноважень органів доходів і зборів із залучення платників податків до податкових обов'язків, з приводу яких між ними виникли суперечності, а також щодо питань, які супроводжують розв'язання податкового спору.

Окрім загально визнаних класифікацій судових рішень за а) змістом викладених у них питань: постанови і ухвали (окремі ухвали); б) обсягом вирішених питань: основні, часткові, додаткові; в) формою зовнішнього вираження: письмові й усні; г) стадією (етапом) судового процесу: кінцеві і проміжні; д) юридичними наслідками: про присудження, про визнання, конститутивні рішення, у податкових спорах такі рішення можна поділяти: 1) за суб'єктом звернення до адміністративного суду: рішення, прийняті за позовом платника податків і рішення, прийняті за позовом органу доходів і зборів; або за суб'єктом, на користь якого прийнято судові рішення: платника податків чи органу доходів і зборів; 2) за порядком прийняття: очні і заочні.

Також слід відзначити значну розгалуженість податкових спорів залежно від позовних вимог. Так, наприклад, авторський колектив під керівництвом Л.В. Трофімової стверджує існування 61 категорії податкових спорів, що розв'язуються за участю подат-

кових органів [7, с. 75] різних юрисдикцій, 50 з яких може бути віднесено до компетенції адміністративних судів, а Ю.А. Андрійчук згадує 11 видів спорів, пов'язаних лише із справлянням ПДВ, що вирішуються в порядку адміністративного судочинства [8, с. 78–79]. На нашу думку, за цим критерієм судові рішення у податкових спорах доцільно класифікувати на такі види: 1) рішення у справах про оскарження правових актів органів доходів і зборів; 2) рішення у справах про оскарження дій (бездіяльності) органів доходів і зборів; 3) рішення у справах про звернення органу доходів і зборів щодо правомірності виконання податкового обов'язку визначеним платником податків.

Оскільки КАС України окремо не виділяє особливості розв'язання податкових спорів, за винятком проваджень за зверненнями органів доходів і зборів, то з'ясувати види судових рішень у таких спорах можна, лише проаналізувавши судову практику і положення ст. 183-3 КАС України.

Проведене дослідження правотворчої діяльності ВАС України виявило активність цього вищого спеціалізованого суду в роз'ясненнях щодо спорів, пов'язаних із податковими правовідносинами. Так, у 2012 році 7 Інформаційних Листів ВАС України (із 24-х) стосувались питань податкових спорів (що становить 29%), а у 2013 році (станом на 01.12.2013 р.) – 5 із виданих 19 (26%). Також можна констатувати, що найбільше роз'яснень торкаються питань стягнення податкового боргу за поданнями органів доходів і зборів в порядку п. 3 ч. 1 ст. 183-3 КАС України (Листи: від 09.04.2012 р. № 1017/11/13-12, від 12.04.2012 р. № 1044/11/13-12, від 04.05.2012 р. № 1198/12/12-12, від 14.06.2012 № 1500/12/13-12, від 10.10.2013 р. № 1385/12/13-13, від 24.10.2013 р. № 1484/12/13-13). Безпосередньо судових рішень стосується останній вказаний Лист „Щодо порядку виконання судових рішень про стягнення з платника податків коштів у рахунок погашення податкового боргу”, у якому наголошується, що резолютивна частина постанови адміністративного суду про задоволення позовних вимог у справі, предметом оскарження в якій є протиправність неприйняття податкової накладної

для реєстрації, з урахуванням вимог п. 1 ч. 2 ст. 162 КАС України повинна містити висновок про визнання протиправним неприйняття податкової накладної для реєстрації, а також зазначення того, що податкову накладну потрібно вважати прийнятою та зареєстрованою протягом операційного дня, коли її було надіслано платником податку (із зазначенням дати). Застереження щодо конкретної дати, з якої податкова накладна є прийнятою і зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних, поряд із визнанням протиправним власне неприйняття податкової накладної для реєстрації, є правомірним з огляду на приписи абз. 10 ч. 2 ст. 162 КАС України. Зазначена норма надає право суду прийняти іншу постанову, яка б гарантувала дотримання і захист прав позивача. Отже, незалежно від того, чи містить вимога позивача прохання щодо визначення дати, з якої податкова накладна є прийнятою та зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних, суд з метою захисту прав позивача повинен вказати відповідну дату в резолютивній частині постанови.

Інші Листи ВАС України торкаються питань застосування Перехідних положень ПК України (Лист від 13.09.2012 р. № 2019/12/13-12), ПДВ у сфері сільськогосподарства (Лист від 28.12.2012 р. № 2614/12/13-12), формування витрат у податковому обліку податку на прибуток за операціями платників податку з продажу товарів, робіт, послуг (Лист від 10.10.2013 р. № 1386/12/13-13).

Окрім того, слід зауважити, що за проаналізований період лише два Листи ВАС України містять роз'яснення щодо адміністративних позовів платників податків: Лист від 15.06.2012 р. № 1503/12/13-12 (щодо оскарження рішень податкових органів про відмову у прийнятті податкової декларації) і Лист від 24.10.2013 р. № 1486/12/13-13 (щодо оскарження відмови у прийнятті податкових накладних для їх реєстрації у Єдиному державному реєстрі податкових накладних).

На визначення правової природи судових рішень у податкових спорах безпосередньо впливає предмет оскарження в

порядку адміністративного судочинства, який становлять, з одного боку, рішення, дії, бездіяльність органів доходів і зборів (податкових органів) (ст. 17 КАС України), а з іншого – неправомірна поведінка платника податків (ст. 183-3 КАС України). Разом із тим окремі термінологічні обороти, використані законодавцем при формулюванні положень Податкового кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства викликають певні зауваження. Так, у ПК України (на відміну, наприклад, від російського законодавства) термін „рішення” (контролюючих органів) вжито у широкому значенні (ст. 56 ПК), як і в КАС України (ст. 17). Такий підхід впливає із положень ст. 55 Конституції України, яка кожному суб'єкту господарської діяльності гарантує право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, посадових і службових осіб. Тому і в п. 1 ч. 1 ст. 17 КАС України уточнюється, що під рішеннями суб'єктів владних повноважень розуміють як нормативно-правові акти (положення, дія яких поширюється на невизначене або визначене загальними ознаками коло осіб і які призначені для неодноразового застосування), так і правові акти індивідуальної дії (поширюються на конкретних осіб або стосуються конкретної ситуації, які є актом одноразового застосування норм права). Виходить, що в порядку адміністративного судочинства оскаржуються будь-які акти органів доходів і зборів.

Однак, аналіз положень податкового законодавства, роз'яснень органів доходів і зборів, а також правова позиція ВАС України, Верховного Суду України свідчать про неоднозначний підхід до цього питання. Так, відповідно до ст. 14.1.7. ПК України, оскарження рішень контролюючих органів – це оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку. У свою чергу, податковим повідомленням-рішенням є письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про

обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності - (ст. 14.1.157 ПК України). Разом з тим, вже у ст. 17.1.7. ПК України зазначається, що оскаржувати можна рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) і надані контролюючими органами роз'яснення (тобто до рішень додаються роз'яснення). У Положенні „Про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби” (2012 р.) йдеться про скарги платників податків на податкові повідомлення-рішення про визначення сум грошових зобов'язань платника податків або будь-які інші рішення органів державної податкової служби щодо податків, зборів, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби [8]. Інший Порядок [9], затверджений Міністерством доходів і зборів України (2013 р.) до оскаржуваних рішень відносить вимогу, рішення про нарахування пені та накладення штрафу. Підлягають оскарженню і накази органів доходів і зборів про проведення перевірок суб'єктів господарської діяльності, на що вказано в Інформаційному Листі ВАС України 2010 р. [11]. Листом № 2096/6/22-2314/155 від 26.09.2011 р. Державна податкова служба України роз'яснила, що навпаки, наказ по своїй суті є правовим актом, який видається на підставі і на виконання діючих законів, указів, урядових постанов і розпоряджень, наказів, положень та інструкцій вищестоящих органів. Такий документ є актом внутрішнього управління, дія якого не виходить за межі певної області конкретного підприємства, організації, установи. Таким чином, на думку податківців, наказ керівника органу ДПС – це управлінське рішення, яке не підпадає під визначення будь-якого іншого рішення в розумінні ст.ст. 55 і 56 ПК України і не підлягає адміністративному оскарженню.

Водночас, позиції ВАС України і ВСУ збігаються у питанні неможливості оскарження актів, складених органами доходів і зборів за результатами перевірок, оскільки вони не визнаються рішеннями, які можуть порушувати права і законні інтереси осіб (це стосується і довідок, протоколів таких органів) [11; 12].

Проведене дослідження показує, що оскарженню в судовому порядку підлягають такі акти органів доходів і зборів: 1) рішення про анулювання реєстрації платника ПДВ; 2) відмова податкового органу прийняти податкову декларацію; 3) податкові повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків; 4) рішення про арешт майна платника податків; 5) податкові консультації, роз'яснення, викладені у письмовій формі; 6) накази про проведення перевірок; 7) вимога, рішення про нарахування пені та накладення штрафу.

Не оскаржуються: 1) податкове зобов'язання, яке платник податків самостійно визначив у податковій декларації (розрахунку); 2) акт (довідка, протокол) результатів перевірок суб'єктів господарської діяльності; 3) дії, пов'язані зі складанням та підписанням відповідних рішень (наприклад, дії начальника органу доходів і зборів щодо винесення рішення про застосування штрафних санкцій, дії чи бездіяльність під час розгляду скарги тощо).

Нормативно-правові акти Міністерства доходів і зборів України оскаржуються в порядку КАС України лише щодо їх законності та відповідності правовим актам вищої юридичної сили (ст. 171, Постанова Пленуму ВАС України № 8 [13]).

Оскільки рішення є лише одним із різновидів актів органу доходів і зборів, адже ненормативний акт такого органу – це документ будь-якого найменування (вимога, рішення, постанова, повідомлення, наказ, лист та ін.), підписаний керівником (заступником керівника) органу доходів і зборів, то, визначаючи предмет оскарження у податкових спорах, доцільно оперувати терміном „акт органу доходів і зборів”, що включає в себе визначені ПК України його різновиди, а також дії, бездіяльність. На нашу думку,

ПК України потребує роз'яснення збірного поняття „рішення органу доходів і зборів” як актів-документів нормативно-правового і ненормативно-правового характеру, які відображають волевиявлення органу доходів і зборів. Для визначення юрисдикції адміністративних судів обов'язковою ознакою нормативно-правового акта чи правового акта індивідуальної дії, а також відповідних дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень є створення ними юридичних наслідків у формі прав, обов'язків, їх зміни чи припинення для інших суб'єктів права.

Представляють інтерес судові рішення, прийняті за поданнями органів доходів і зборів на підставі п.п. 1, 2 ч. 1 ст. 183-3 КАС України: про зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Так, адміністративний арешт майна платника податків відповідно до п. 94.10 ст. 94 ПК України накладається за рішенням керівника органу доходів і зборів, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Натомість арешт коштів на рахунку платника податків відповідно до абз. 2 підп. 94.6.2 п. 94.6 - ст. 94 ПК України здійснюється виключно на підставі рішення суду за зверненням органу доходів і зборів. Тобто в даному випадку рішення про адміністративний арешт коштів податковий орган не приймає. Це кореспондується з приписом п. 94.4 ст. 94 ПК України, згідно з яким арешт може бути накладено органом доходів і зборів на будь-яке майно платника податків, окрім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Разом із тим Порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків (2011 р.) арешт коштів на рахунках платника податків розглядає як різновид адміністративного арешту майна, що не узгоджується з вищевказаними приписами Податкового кодексу України. Відмінності між арештом майна і коштів платника податків, а також схожість останніх із зупиненням видаткових операцій (п. 1 ч. 1 ст. 183-3 КАС України) відмічені в Інформаційному

Листі ВАС України від 29.04.2013 р. У цьому документі зазначається, що суд постановляє рішення про зупинення видаткових операцій платника податків шляхом накладення арешту на кошти платника податків у відповідній сумі або про накладення арешту на кошти платника податків у відповідній сумі. Вказані варіанти змісту резолютивної частини судового рішення є еквівалентними за своїми правовими наслідками, що полягають у виникненні арешту коштів і зупиненні через цю обставину видаткових операцій. При цьому суди не повинні обмежуватися констатацією в резолютивній частині судового рішення лише факту зупинення видаткових операцій, оскільки такий наслідок на вимогу органу доходів і зборів може виникати тільки в разі накладення арешту на кошти платника податків. Тому, оскільки зупинення видаткових операцій з підстав, передбачених ПК України, можливе лише шляхом накладення арешту на кошти платника податків, тобто воно є наслідком останніх, то логічніше, на нашу думку, приймати рішення про накладення арешту на кошти платника податків, а не навпаки. У зв'язку з цим, п. 1 ч. 1 ст. 183-3 КАС України доцільно викласти у такій редакції „накладення арешту на кошти, що знаходяться на рахунках платника податків та зупинення щодо них видаткових операцій”.

Окрім того, розрізняється порядок зняття арешту, накладеного на майно платника податків (можливе за рішенням органу доходів і зборів), та арешту коштів на рахунках платника податків (можливе лише за рішенням суду (абз. 3 п. 94.6 ст. 94 ПК України)). Отже, ще одним різновидом судових рішень у податкових спорах є постанова про зняття арешту коштів на рахунках платника податків.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що в даній статті підняті лише окремі проблемні питання, пов'язані із судовими рішеннями у податкових спорах. Але навіть наведене свідчить про необхідність закріплення на нормативно-правовому рівні особливостей адміністративного провадження у податкових спорах (враховуючи положення ст. 183-3 КАС України), які б визначали: рішення, дії, бездіяльність органів доходів і зборів,

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуті судові рішення, що приймаються в порядку адміністративного судочинства, стороною якого є орган доходів і зборів; запропоновано авторське визначення цього інституту, класифікацію таких рішень; висвітлені окремі проблемні питання, пов'язані з нормативно-правовими підходами до судових рішень у податкових спорах.

SUMMARY

Court decisions, accepted in order of the administrative legal proceeding the side of which is an organ of profits and collections, are considered in the article; author determination of this institute, classification of such decisions, is offered; outlined separate problem questions, related to the normative-legal going near court decisions in tax spores.

що підлягають оскарженню в судовому порядку (предмет оскарження); строки і порядок подання позову та відповідні дії суду щодо нього; судові рішення (випадки укладання мирової угоди) тощо. Це сприятиме єдиному праворозумінню, уникненню правозастосовчих проблем і узгодженості між ПК України та КАС України.

Література

1. Про судові рішення в адміністративній справі : Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20.05.2013 р.- № 7 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

2. Андронов І. В. Рішення суду І інстанції в цивільному процесі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук. : спец. 12.00.03. „Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / І. В. Андронов. – О. : Одес. нац. юрид. акад., 2008. – 20 с.

3. Гаврік Р. О. Законна сила судових рішень у цивільних справах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.03. „Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / Р. О. Гаврік. – К. : НДІ приват. права і підпр-ва, 2011. – 20 с.

4. Фазикош Г. В. Судове рішення в цивільному судочинстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.03. „Цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право” / Г. В. Фазикош. – Х. : Нац. юрид. акад. ім. Я. Мудрого, 2008. – 20 с.

5. Швед Е. Ю. Процесуальні акти-документи в адміністративному судочинстві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07. „Адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право” / Е. Ю. Швед. – Х. : ХНУВС, 2009. – 20 с.

6. Синицька Я. П. Юридична природа судового рішення в адміністративному судочин-

стві / Я. П. Синицька // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 681–685.

7. Податкові конфлікти: особливості вирішення: навчальний посібник / за заг. ред. - Л.В. Трофімової. – К. : КНТ, 2011. – 360 с.

8. Андрійчук Ю. А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07 „Адміністративне право та процес; фінансове право; інформаційне право” / Ю. А. Андрійчук. – К. : ДНДІ МВС України, 2011. – 226 с.

9. Про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби : Наказ ДПА України від 23.12.2010 р. № 1001 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

10. Порядок розгляду органами доходів і зборів скарг на вимоги про сплату недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та на рішення про нарахування пені та накладення штрафу : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 р. № 452 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

11. Щодо наказів про проведення перевірок : Лист ВАС України від 27.07.2010 р.- № 1145/11/13-10 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

12. Про визнання дій протиправними та зобов'язання вчинити дії : Постанова Верховного Суду України від 10.09.2013 р. № 21-237a13 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.scourt.gov.ua.

13. Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів : Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20.05.2013 р. № 8 : [Електронний ресурс] // Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

14. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755- VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР) – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

15. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р.- № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.