

## СУДОВІ РІШЕННЯ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ В АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ УКРАЇНИ – ЗАПОРУКА ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

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

**УДК 342.951**

*В статті на основі дослідження теоретико-правових основ інституту судових рішень здійснено моніторинг проблемних аспектів їх прийняття по податковим спорам і пропонується авторське бачення їх вирішення; проаналізована правова природа таких рішень, дана характеристика їх змісту; відзначено вплив судового переконання на прийняття рішень в податкових спорах, а також їх роль в забезпеченні податкової політики держави.*

**Ключові слова:** *судове рішення, податковий спір, вимоги до судових рішень, ухвалення судових рішень, суддівське переконання.*

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. У сучасних умовах трансформаційних перетворень у судочинстві України, пов'язаних з оновленням процесуального законодавства, при визначенні концептуальних засад здійснення провадження у тих чи інших юрисдикційних справах, особливої актуальності набувають його окремі інститути і категорії, що підтверджують розуміння такого провадження як цілісного системного утворення. Одним із інститутів будь-якого судочинства є судові рішення, що виступають складовою процесуальної діяльності суду і відображають її результат, забезпечують охорону прав, свобод і закон-

них інтересів людини і громадянина, які, відповідно до ст. 3 Конституції України, визнані найвищою соціальною цінністю в державі.

Судові рішення у податкових спорах, де однією зі сторін виступає орган доходів і зборів, мають особливе значення, оскільки в них повинна відобразитись позиція держави щодо справедливого розв'язання суспільно-правового конфлікту у сфері оподаткування, яка забезпечує її життєдіяльність. Судові рішення впливають на довіру народу до правосуддя 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 у роботі органів доходів і зборів, виконання ними визначених законом завдань. Тому проблеми інституту судових рішень, пов'язані, зокрема, з їх змістом, якістю, порядком ухвалення, виконанням, у такій важливій сфері державної діяльності, як оподаткування, визнаються вкрай актуальними.

Проблемні питання ухвалення судових рішень стали предметом парламентських слухань у травні 2013 року, під час яких вони визначені одним із головних завдань не тільки судової гілки влади, а й державної системи загалом. А про стан розв'язання податкових спорів адміністративними судами і прийняття щодо них рішень свідчать відповідні статистичні дані, за якими

зберігається тенденція щодо великої кількості справ з приводу реалізації податкової політики: 120036 справ – у 2011 р., 149100 справ – у 2012 р., 137400 справ – у 2013 р. (з них: протягом 2012 року ухвалено судових рішень у 86,4 тис. справ на 60,5 млрд. грн., а упродовж 2013 року – 74,9 тис. справ на 84,4 млрд. грн.; при цьому традиційно судові рішення приймаються на користь органів доходів і зборів: у 2012 році – 88 % на суму на суму 46,7 млрд. грн., а у 2013 році – 79 % на суму 14 млрд. грн.; а також традиційно у 98% судові рішення, ухвалені на користь платників податків, оскаржуються органами доходів і зборів). На труднощі і недоліки у правозастосуванні щодо ухвалення судових рішень у податкових спорах вказує і значна кількість рекомендацій Вищого адміністративного суду України (далі – ВАС України) з цих питань (13 Інформаційних листів за 2012–2013 р.р.).

До розв'язання питань, пов'язаних з інститутом судових рішень, останнім часом звертаються вітчизняні дослідники різних галузей права: Андронов І.В., Гаврік Р.О., Захаров Д.О., Синицька Я.П., Фазикош Г.В., Хотинська О.З., Швед Е.Ю. та ін. Судовому захисту податкових правовідносин також приділена чи не найбільша увага у правовій науці – це праці таких вчених, як: Андрійчук Ю.А., Білоус В.Т., Воротіна Н.В., Головенко О.Д., Євсікова О.В., Журавський О.А., Касьяненко Л.М., Кіценко В.С., Кучерявенко М.М., Приймаченко Д.В., Пришва Н.Ю., Савченко Л.А., Тильчик В.В., Усенко Є.А., Яковенко Є.О. та ін.

Разом із тим процесуальні особливості ухвалення судових рішень у податкових спорах, що зумовлені правовою природою останніх, впливають із змісту і значення рішень суду для розв'язання публічно-правових конфліктів у сфері оподаткування, залишаються поза увагою представників науки адміністративного судочинства, що актуалізує обраний напрям дослідження, дозволяє по-новому теоретично осмислити усталені підходи до інституту судових рішень в цілому, та вивчивши наукові думки і узагальнивши судову практику адміністративних судів, запропонувати авторське бачення шляхів удосконалення чинного за-

конодавства України у сфері вирішення податкових спорів.

Проведений огляд стану наукової розробленості інституту судових рішень у податкових спорах в адміністративному судочинстві свідчить про те, що цей інститут є предметом досліджень, здебільшого, в межах цивільної процесуальної науки, окремі представники якої звертаються до „теорії судових рішень”. Сучасні ж уявлення щодо понятійного апарату будь-якої теорії (закономірностей того чи іншого явища, логічного узагальнення досвіду, суспільної практики) повинні відображати комплексний її характер, адже процесуальні галузі права об'єднані на основі спільності та взаємодії їх категорій, єдності предмета і метода правового регулювання. більшість дослідників розглядають судові рішення як акт правосуддя і визнають його юридичним фактом, а також акцентують увагу на матеріальній його складовій. Разом із тим відсутні єдині погляди щодо розуміння судового рішення як правової категорії чи правового інституту, а також термінологічні підходи до оперування терміносистемами у визначенні процесу прийняття судового рішення. Останній як процесуальна складова розглядуваного інституту також залишається недостатньо дослідженим.

Судове рішення, на нашу думку, слід розглядати як самостійний міжгалузевий інститут процесуального права. Зміст даного інституту характеризується наявністю правовідносин між суб'єктом прийняття рішення (судом) і особами, яких стосується судові рішення. Він має матеріально-правові і процесуальні ознаки. Судове рішення, як результат діяльності суду на тому чи іншому етапі судового провадження, є різновидом судових актів і синонімом поняття „рішення суду”. Судові рішення у податкових спорах розуміються як 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.

Проведений аналіз законодавчих і наукових підходів до змісту судових рішень в адміністративному процесі України дозволяє визначити класифікації вимог до судових рішень, співвідношення окремих з них між собою, показати особливості таких вимог відносно судових рішень у податкових спорах. Так, законним у податкових спорах видається рішення, ухвалене компетентним судом згідно норм матеріального права (зокрема, положень ПК України) з дотриманням норм процесуального права (КАС України). Обґрунтованим є судові рішення, в якому повно відображені обставини, що мають значення для розв'язання спору з органом доходів і зборів чи вирішення певного процесуального питання, висновки суду про встановлені обставини є вичерпними, відповідають дійсності та підтверджуються належними і допустимими доказами. Вмотивованим є рішення, в якому наведені мотиви переконання суду у достовірності зібраних та досліджених доказів для того чи іншого правового висновку під час здійснення адміністративного судочинства.

Дотримання вимог матеріального і процесуального закону (законності) створює передумови для прийняття рішення з урахуванням обставин, підтверджених доказами (обґрунтування), а вмотивованість пов'язує правові висновки суду із встановленими юридичними фактами.

Разом із тим найтипівішими підставами для скасування, зміни судових рішень у податкових спорах вищестоящими судовими інстанціями є порушення вимог: 1) законності, зокрема, неоднакове застосування положень ПК України, порушення процесуальних строків під час адміністративного провадження, безпідставна відмова у відкритті провадження, залишення заяви без розгляду чи без руху, неправильне визначення підвідомчості податкових спорів (48%); 2) обґрунтованості: а) відсутність доказів у підтвердження правової позиції органу доходів і зборів або платника податків, первинних документів; б) наведення фактів, за якими податкові зобов'язання виникають не лише до донарахування, а й до зменшення; в) наявність помилок ариф-

метичного характеру; г) задоволення позовних вимог платників податків, визнання недійсними податкових повідомлень-рішень про зменшення бюджетного відшкодування ПДВ, стягнення з держбюджету значних сум заборгованостей за ПДВ та нарахованих на них відсотків на підставі податкових декларацій по ПДВ за певні періоди лише на основі податкових накладних, тощо (22%) і вмотивованості: а) існування простої вказівки на ту чи іншу норму закону без „прив'язки” до конкретної ситуації; б) відсутність аргументів суду на користь органу доходів і зборів чи платника податків; в) прийняття до уваги судом лише спеціальних фахових знань органу доходів і зборів чи вказівка на власне внутрішнє переконання тощо (30%).

Ухвалення рішення під час судового провадження залежить від оцінки доказів та внутрішнього переконання суду у правильності його висновків. Формування внутрішнього переконання суду щодо урахування тих чи інших обставин в конкретній адміністративній справі, пов'язаний із податковими правовідносинами, здійснюється під впливом наступних чинників: 1) законодавчих: відповідність положенням ПК України (щодо доказів в окремих видах спорів) і КАС України (щодо процесуальної форми здійснення адміністративного провадження в цілому та особливостей, визначених ст. 183-3); 2) практикологічних: правові позиції ВАС України, практика ЄСПЛ, досвід у вирішенні податкових спорів, знання специфіки податкового і митного законодавства; 3) організаційних: належне матеріально-технічне забезпечення суду (можливості ухвалення судових рішень в нарадчій кімнаті, навантаження на суддів); 4) особистісних: світогляд, професійна правосвідомість, здатність оцінювати існуючі докази, аналізувати їх і робити висновки.

З метою підкреслення значимості внутрішнього переконання суду для ухвалення ним рішення незалежно від стороннього впливу, з огляду на сукупність наявних доказів, доцільно уточнити ч. 1 ст. 160 КАС України наступним чином: „Суд ухвалює судові рішення іменем України, керуючись законом, на підставі доказів, оцінених за

внутрішнім переконанням у порядку, передбаченому ст. 86 КАС України” і ч. 2 ст. 160 КАС України викласти у редакції: „Постанова приймається, складається і підписується безпосередньо після закінчення судового розгляду в нарадчій кімнаті складом суду, який розглянув справу”.

У правозастосовчій практиці розв’язання податкових спорів адміністративними судами та ухвалення щодо них відповідних рішень виявлені певні проблеми, зумовлені об’єктивними і суб’єктивними чинниками. До перших віднесено: недосконалість нормативно-правової бази (колізії податкового законодавства і законодавства з адміністративного судочинства, відсутність єдиної правової позиції у вирішенні окремих питань); забезпечення організаційної діяльності суддів („завалення” судів позовами про оскарження рішень, дій, бездіяльності податкових органів та поданнями останніх, „масове” оскарження органами доходів і зборів судових рішень, ухвалених не на їх користь, введення штрих-коду судових рішень); відсутність відповідальності суддів за систематичне ухвалення необґрунтованих, невмотивованих, незаконних рішень; до других – особистісні ознаки суддів (розуміння значимості статусу судді у суспільстві, категорії „справедливість”, знання законодавчих положень, уміння досліджувати докази і приймати рішення та ін.) та відсутність „традицій” максимально використовувати надані суду можливості під час вирішення адміністративної справи (застосування заходів забезпечення позову, виклику свідків, сторін податкового спору, витребування доказів, застосування положень ст. 267 КАС України тощо) і дотримуватись таємниці нарадчої кімнати, належного обґрунтування та мотивації ухвалення відповідних судових рішень.

Проведений моніторинг правозастосовчих проблем вирішення податкових спорів у суді дозволив виділити такі основні з них: а) стягнення пені на користь платника податку за прострочене бюджетне відшкодування з ПДВ, дотримання при цьому відповідних строків; б) визнання недійсними або нікчемними правочинів на вимогу контролюючих органів; в) підтримання хибних

позицій платників податків щодо способу захисту їхнього права; г) неузгодженість положень ПК і КАС України щодо змісту податкового позову; д) наявність неякісних судових рішень, без належного обґрунтування і мотивації, з відсутністю окремих змістовних реквізитів; е) надання можливості суду в силу принципу офіційності виконувати функції органів доходів і зборів (здійснювати податкову перевірку) та ін.

У межах удосконалення податкового законодавства видається доцільним: скасувати обмеження для добровільної реєстрації платниками ПДВ новостворених суб’єктів господарювання; скасувати такі реквізити податкової накладної, як номер та дата ВМД; удосконалити порядок сплати авансових внесків з податку на прибуток; відстрочити дату запровадження податкових різниць; наблизити податковий облік до бухгалтерського (а не навпаки) в частині врахування витрат на ремонти та поліпшення основних засобів, а також вирішити низку питань, пов’язаних з адмініструванням податків і зборів, у тому числі процедури бюджетного відшкодування ПДВ; узгодити положення ст. 56 ПК України і ст.ст. 105, 162 КАС України; виключити з ПК України п. 200.23 ст. 200 і п. 20.1.30 ст. 20.

Пропонується: 1) ВАС України здійснити узагальнення якості складання суддями адміністративних судів судових рішень за категоріями адміністративних справ, зокрема, пов’язаних із податковими спорами, в якому відобразиться стан діяльності суду у цьому напрямку, типові помилки і шляхи їх недопущення; 2) актуалізувати відповідальність для: а) посадових осіб органів доходів і зборів за систематичні скасування їхніх рішень судом; б) суддів – за систематичне ухвалення невмотивованих рішень, скасованих вищестоящою судовою інстанцією; 3) встановити розрахунки: а) кількості робочого часу, необхідного в середньому для витрачання на одну справу і ухвалення у ній рішення (залежно від категорії справи); б) критеріїв вмотивованого судового рішення і наслідків у виді обов’язкового скасування невмотивованого рішення суду; 4) передбачити правило розгляду судом податкового спору виключно на підставі

**АНОТАЦІЯ**

*У статті на основі дослідження теоретико-правових основ інституту судових рішень здійснений моніторинг проблемних питань їх ухвалення у податкових спорах і запропоновано авторське бачення їх розв'язання; проаналізована правова природа таких рішень, дана характеристика їх змісту; відмічений вплив суддівського переконання на ухвалення рішень у податкових спорах, а також їх роль у забезпеченні податкової політики держави.*

матеріалів, використаних органом доходів і зборів при ухваленні ним рішення щодо податкових обов'язків платника податків; 5) ВАС України спрямувати суди на належне використання права забезпечення позову у податкових спорах з урахуванням особливостей цієї категорії адміністративних справ; 6) скасувати запровадження унікального штрих-код оригіналу судового рішення до його проголошення.

Висновки. Таким чином, інститут судового рішення сприяє законотворчості у податковій сфері, виробленню єдиної правової позиції судів і однаковій судовій практиці, моніторингу ефективності застосування тих чи інших норм податкового і процесуального законодавства. Судове рішення впливає на реалізацію конституційних принципів правосуддя, втілення його загальноновизнаних світових стандартів. Через судове рішення відображається воля держави у розв'язанні суспільно-правового конфлікту, результат реалізації судом своєї процесуальної функції; порівнюється вітчизняна судова практика із практикою ЄСПЛ; оцінюється рівень довіри народу до судової влади в цілому; актуалізуються податкові правовідносини, контрольна функція адміністративного суду, значення преюдиційності судового рішення. Отже, судове рішення у податковому спорі є важливою гарантією реалізації податкової політики держави.

**SUMMARY**

*In the article on the basis of research of theoretical legal bases of institute of court decisions realizable monitoring of problem questions of their acceptance in tax spores and author vision of their decision is offered; legal nature of such decisions, this description of their maintenance, is analyzed; the noted influence of judge persuasion is on making decision in tax spores, and also their role in providing of tax policy of the state.*

**Література**

1. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.
2. 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.
3. Про судове 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](http://www.zakon.rada.gov.ua).
4. 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.
5. Податкові конфлікти: особливості вирішення: навчальний посібник / за заг. ред. Л.В. Трофімової. – К. : КНТ, 2011. – 360 с.
6. 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.
7. 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.