

УДК 347.73

*Усенко Євгенія Андріївна,
кандидат юридичних наук,
суддя Вищого адміністративного суду України*



СУДОВІ ДОКТРИНИ З ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ЯК КОМПЛЕКСНА ПРОБЛЕМА УЗГОДЖЕННЯ ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

Стаття присвячена дослідженню судових доктрин незалежно від характеру та типу спору. Розглядається сукупність судових доктрин, поєднання їх видових різновидів, взаємозв'язок між предметом доказування та процедурами доказування. В кожному випадку предмет доказування об'єктивно корегується специфікою справи, реальними обставинами, які характеризують відносини, що призвели до спору, особами, які представляють сторони.

Ключові слова: судові доктрини, податкові спори, судова практика, ділова мета, податкова вигода, доктринальне положення.

Постановка проблеми. Аналіз природи судових доктрин має як спільні риси незалежно від характеру та типу спору, розв'язання якого регулюється різними процесуальними законодавствами, так і окремі, особливі. Формування судових доктрин при розв'язанні податкових спорів обумовлюється не перспективністю визначення єдиної судової доктрини для всіх варіантів спірних відносин. Сукупність судових доктрин в цій сфері обумовлює поєднання видових різновидів їх, які складно підвести під єдиний однотипний знаменник, і на підставі цього сформуванню «родову судову доктрину в податкових спорах».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання застосування судових доктрин з податкових спорів для узгодження законодавства було об'єктом досліджень таких вчених як С. В. Овсянніков, І. В. Решетникова, Д. Д. Толкачев, М. Л. Шифман та ін.

Постановка завдання. Мета нашого дослідження полягає у здійсненні поглибленого науково-теоретичного аналізу проблеми узгодження чинного законодавства та судової практики.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогодні можна говорити про підстави існування таких видів судових доктрин в сфері податкових відносин як : доктрина «ділової мети», доктрина «добросовісності платника», доктрина «бенефіціарного власника», доктрина «належної обачності», доктрина «необґрунтованої податкової вигоди». В той же час судові доктрини в податкових відносинах неможливо розглядати як відокремлене абстрактне явище. Вони пов'язані та обумовлюються предметом доказування, процедурами доказування і т.д. Предмет доказування при розв'язанні податкових спорів неможливо будувати виключно за рахунок посилання на норми матеріального права. Суспільні відносини набагато складніші, ніж та їх форма, яка відображається в матеріальних приписах. Саме тому в процесі доказування, визначенні предмету доказування об'єктивно необхідно враховувати існуючу судову практику,

забезпечити обґрунтоване доведення позиції, в тому числі і за рахунок посилань та врахування судових рішень. Судові доктрини, впливаючи на предмет доказування при вирішенні спорів в сфері податкових відносин, обумовлюють врахування специфічних обставин, які не відображаються в нормах матеріального права. В той же час існуюча судова практика вимагає вирішення подібних спорів незалежно від того, чи знайшли ці обставини відображення в чинних правових нормах.

Включення в предмет доказування фактів, які не відображені в законодавчих нормах, можливе, але робиться це вже поза межами відповідного законодавчого акту, на підставі врахування положень судових доктрин. При цьому важливо мати на увазі, що подібне правило поведінки формується вже не законодавчими органами, а здійснюється судовою владою самостійно. Фактично, можна вести мову про виявлення і застосування судом норм, які не закріплені в нормативно-правових актах (позитивне право), але які входять до механізму правового регулювання відповідних відносин, в площині яких виник податковий спір. Логічність такого підходу обумовлюється, зокрема динамічністю розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування, неповнотою правового регулювання цих відносин, завданням суду при вирішенні податкового спору забезпечити дотримання балансу між публічним і приватним інтересом в оподаткуванні, тобто основного критерію ефективності правового регулювання відносин у цій сфері.

М. Л. Шіфман підкреслював, що наслідками неправильного обмеження предмету доказування є неповний та поверховий розгляд справи [5, с. 4]. Погоджуючись з таких підходом, хотілося б звернути увагу на певне кордонне значення поняття «предмет доказування». З одного боку, пов'язаність його виключно із законодавчими конструкціями звужить та обмежить можливість об'єктивного розв'язання спору. З іншого боку, вільне трактування цього поняття за рахунок включення необґрунтованих та нелогічних позицій судових органів також обумовить викривлення в розгляді справи. Досягнення балансу в цих умовах якраз і можливе за рахунок формування відповідних судових доктрин.

Зрозуміло, що неможна заздалегідь передбачити та врахувати окремі обставини та факти, якими характеризується конкретна справа. В кожному випадку предмет доказування об'єктивно корегується специфікою справи, реальними обставинами, які характеризують відносини, що призвели до спору, особами, які представляють сторони, і т.д. На наш погляд, перспективним має бути удосконалення законодавчих підходів щодо поняття «предмет доказування», запобігання при цьому появи колізій та прогалів, що має призвести до чіткої, логічної законодавчої конструкції. Деталізація ж предмету доказування відповідно до конкретних обставин має відбуватися в кожному окремому випадку при судовому розгляді конкретної справи із безпосереднім та об'єктивним врахуванням положень судових доктрин.

Виходячи з того, що предмет доказування безпосередньо пов'язується із більш широкою конструкцією «доказування по справі» формується зв'язок між нею та виробленням доктринальних підходів судовими органами. На об'єктивні підстави активної участі суду при розв'язанні податкових спорів звертають увагу й інші дослідники, коли пов'язують сучасні проблеми доказування по справах з податкових відносин із інтелектуальною стороною діяльності суду. Така діяльність ґрунтується на логіко-практичних основах функціонування як суду, так і сторін по справі. Правова позиція суду набуває свого закінченого вигляду в мотивувальній частині судового акту [3, с. 7]. Іншими словами, йдеться про форму вираження осмисленого застосування судом норм права відповідно до обставин конкретної справи із врахуванням певних корегуючих це уявлення положень, які виникли на стадії доказування.

Процес доказування, об'єктивне визначення предмету доказування і на підставі цього вироблення судових доктрин в податкових відносинах спираються на теорію доказів. Відповідно до неї факти, які складають предмет доказування, необхідно диференціювати: а) факти, які підлягають безпосередньому вирішенню; б) факти, які належать до вирішення; в) факти, які не належать до суті спору [2, с. 284]. Зрозуміло, що останній різновид фактів не може бути враховано при формуванні судового рішення та судової доктрини. Щодо перших двох типів фактів треба мати на увазі необхідність використання різних режимів доказування та різного впливу їх на предмет доказування. Всебічному дослідженню мають підлягати факти, які підлягають безпосередньому вирішенню, бо саме вони найбільш чітко виражають сутність справи. Факти, які належать до вирішення, неможна не враховувати, але в більш стриманих режимах. Навряд чи лише на цьому типі фактів можна будувати остаточне судове рішення.

Базисом виникнення та формування судових доктрин з податкових спорів виступають правові позиції судів. Особливістю адміністративного судочинства є реалізація мети захисту від свавілля держави, необґрунтованого застосування імперативних приписів, яке призводить до нівелювання та ігнорування прав та інтересів фізичних та юридичних осіб. За останні роки значне розповсюдження в національних механізмах регулювання вирішення податкових спорів набули доктрини «добросовісності платника податків». В той же час досягнення балансу інтересів владних та зобов'язаних суб'єктів, платників та держави неможна пов'язувати лише із врахуванням цієї доктрини. Довіра громадян як до держави, так і до судової влади має спиратися не лише на добросовісність виконання своїх обов'язків платниками, але і узгоджуватись із добросовісністю держави. Саме тому доктрина добросовісності платника податків має бути безпосередньо пов'язана та виражати і добросовісні дії з боку держави по відношенню до платників податків.

При цьому варто мати на увазі, що доктрина «добросовісності держави» об'єктивно має містити як податкову складову, так і неподаткову складову. Перша обумовлює врахування при вирішенні податкових спорів добросовісності держави щодо встановлення правил поведінки в податкових відносинах через відповідні законодавчі приписи. На наш погляд, йдеться як про прийняття об'єктивних логічних законодавчих приписів (термінологія законодавчих актів та її узгодження одне з одним), так і про додержання законодавчих процедур, які породжують податкові норми.

Друга складова виходить за межі податкового регулювання, хоча неможна не враховувати і її впливу на податкові відносини. Акумуляція податків та зборів здійснюється з метою фінансового забезпечення виконання завдань та функцій державою та територіальними громадами (отримувачем коштів від податків та зборів). Безпосередньо це не є податковими відносинами і навряд чи може формувати судову доктрину щодо податкових спорів. В той же час, безпосередньо від видаткових показників бюджетів формуються і податкові надходження, податкове навантаження. Саме тому, на наш погляд, опосередкований вплив на ті чи інші аспекти цілісної видової судової доктрини з податкових спорів має і ця складова.

Стосовно визначення судової доктрини існує декілька підходів. Так, судову доктрину визначають як принцип, покладений в основу висновків, прийнятих в судовій практиці [4, с. 52-56]. Навряд чи, на наш погляд, судову доктрину можна зводити до принципу. З одного боку, якщо йдеться про принцип, який має певне правове вираження, то він має бути відображений в чинному законодавстві. В той же час, таку форму неможна пов'язувати із відображенням судових доктрин в чинному податковому законодавстві. З іншого боку, судові доктрини являють собою більш складне явище, ніж просто принцип,

відповідно до якого робляться висновки в судовій практиці. С. В. Овсянніков визначає судову доктрину як комплекс правових позицій, які мають основну мету, внутрішню побудову та понятійний апарат [1, с. 20].

Висновки. На наш погляд, судова доктрина має поєднувати три складові:

1) узагальнення судової практики передбачає принципову постановку проблеми. В цій ситуації визначається слабке місце в законодавчому регулюванні та виокремлюється необхідність доповнення законодавчого регулювання доктринальними судовими положеннями;

2) судові рішення, які відображають сталий підхід конкретної проблеми при вирішенні однотипних податкових спорів. При цьому аналізуються однотипні податкові спори та поширені проблеми щодо їх вирішення, розробляється логічний єдиний алгоритм поведінки та оцінки судами єдиних обставин, формується єдине бачення характеру та перспектив розв'язання спірної ситуації;

3) принципи розгляду однотипних податкових спорів судами на майбутній період. Формування єдиних принципів розгляду однотипних податкових спорів передбачає формулювання єдиного правила при розв'язанні таких спорів щодо узагальнених обставин справи та типу такої справи, формалізацію несприятливих наслідків для тих судових органів, які відступають від доктринального положення при вирішенні окремого спору.

Список використаних джерел

1. Овсянніков С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений : Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.02 – Конституционное право ; Муниципальное право / Науч. рук. Л. Б. Ескина ; Санкт-Петербургский государственный университет. – СПб., 2001. – 41 с.
2. Решетникова И.В. Доказательственное право Англии и США / под ред. И. В. Решетниковой. – 2-е изд.; перераб. и доп. М. : Городец, 1999. – 402 с.
3. Толкачев Д. Д. Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дмитрий Дмитриевич Толкачев. – Москва, 2012. – 27 с.
4. Тхабисимова Л.А. Судебные доктрины в США : Очерк теории и практики / Северо-кавказский юридический вестник. – 2006. – № 3. – С. 52-56.
5. Шифман М.Л. Основные вопросы теории советского доказательственного права. М. : Издательство Московского университета, 1956. – 340 с.

Усенко Е. А. Судебные доктрины по налоговым спорам как комплексная проблема согласования действующего законодательства и судебной практики

Статья посвящена исследованию судебных доктрин независимо от характера и типа спора. Рассматривается совокупность судебных доктрин, сочетание их видовых разновидностей, взаимосвязь между предметом доказывания и процедурами доказывания. В каждом случае предмет доказывания объективно корректируется спецификой дела, реальными обстоятельствами, которые характеризуют отношения, которые привели к спору, лицами, представляющими стороны.

Ключевые слова: *судебные доктрины, налоговые споры, судебная практика, деловая цель, налоговая выгода, доктринальное положение.*

**Usenko E. A. The judicial doctrine of tax disputes a complex problem harmonize
current legislation and judicial practice**

The article investigates judicial doctrines regardless of the nature and type of dispute. We consider the set of legal doctrines, a combination of specific varieties the relationship between the subject of evidence and proof procedures. In each case, the subject of evidence objectively adjusted the specifics of the case, the actual circumstances characterizing the relationship that led to the dispute, persons who are parties.

Key words: *legal doctrines, tax disputes, litigation, business purpose, the tax benefit doctrinal position.*

Надійшла до редакції 11 листопада 2016 р.

