



УДК 343.73

## ПРОЦЕСУАЛЬНІ ПОВНОВАЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ ПІД ЧАС РОЗГЛЯДУ ТА ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Цвіра Д.М., аспірант  
кафедри загально-правових дисциплін  
Харківський національний університет внутрішніх справ

У статті розкриваються особливості повноважень адміністративного суду під час розгляду й вирішення податкових спорів. На основі глибокого наукового аналізу визначаються основні процесуальні права та обов'язки адміністративного суду під час дослідження й оцінки доказів у податкових спорах. Досліджено та охарактеризовано предмет доказування на стадії розгляду й вирішення податкових спорів. Сформульовано пропозиції щодо вдосконалення підходів стосовно формування предмета доказування в податкових спорах.

**Ключові слова:** податковий спір, адміністративне судочинство, адміністративний суд, процесуальні права та обов'язки, доказування.

В статті раскрываются особенности полномочий административного суда во время рассмотрения и разрешения налоговых споров. На основе глубокого научного анализа определяются основные процессуальные права и обязанности административного суда во время исследования и оценки доказательств в налоговых спорах. Исследован и охарактеризован предмет доказывания на стадии разрешения налоговых споров. Сформулированы предложения по совершенствованию подходов по формированию предмета доказывания в налоговых спорах.

**Ключевые слова:** налоговый спор, административное судопроизводство, административный суд, процессуальные права та обязанности, доказывание.

Tsvira D.N. PROCEDURAL POWERS OF THE ADMINISTRATIVE COURT DURING THE CONSIDERATION AND RESOLUTION OF TAX DISPUTES

The article describes the features of the powers of the administrative court during the consideration and resolution of tax disputes. Based on in-depth scientific analysis determined the main procedural rights and duties of the administrative court during the research and evaluation of proof in tax disputes. Separate study and subject characteristics amenable to proof on judicial tax litigation stage. The suggestions for improving approaches to forming the object of proof in tax disputes.

**Key words:** tax conflict, administrative legal procedure, administrative court, procedural rights and duties, proving.

**Постановка проблеми.** Створення та функціонування в Україні системи адміністративних судів варто розглядати як об'єктивно історичний процес, обумовлений потребами розвитку демократичної країни. Їх запровадження здійснювалося у вкрай складних соціально-економічних, ідеологічних і політичних умовах. Статистичні дані практичної діяльності адміністративних судів в Україні свідчать про те, що ефективне відправлення правосуддя у цій сфері можливе не лише за наявності досконалого судового адміністрування, а також виваженого адміністративно-процесуального законодавства.

Наразі можна з упевненістю говорити про те, що питання вдосконалення правових положень, що регламентують процедури розгляду й вирішення публічно-правових спорів у межах адміністративного судочинства, залишаються надзвичайно актуальними. Адже вітчизняне адміністративне судочинство є одним із правових інститутів, навколо якого відбуваються постійні наукові дискусії, проводяться ґрунтовні дослідження вченими адміністративістами. Можна стверджувати, що всі інститути адміністративного судочинства формуються й розвиваються з урахуванням специфіки суб'єктного складу спорів, які становлять юрисдикцію адміністративних судів. Більшість із них пов'язана з конфлікта-

ми, що виникають між приватними особами та суб'єктами владних повноважень, які внаслідок звернення до суду та відкриття провадження у справі набувають статусу сторін адміністративного процесу.

На особливу увагу заслуговують питання вирішення саме податкових спорів як різновидів публічно-правових, оскільки судова статистика чітко засвідчує, що їх кількість залишається значною порівняно з іншими видами публічно-правових спорів. Це пояснюється тим, що оподаткування є однією з найбільш конфліктних сфер із точки зору співвідношення приватних і публічних інтересів. Як наслідок, тенденції зростання податкових спорів безпосередньо пов'язані не лише з ускладненням податкових правовідносин, пов'язаних зі стягненням податків, а також із постійними змінами, що відбуваються на рівні податкового законодавства. Саме тому першочерговим завданням дослідників має бути врахування виявлених судовою практикою проблем нормативно-правового регулювання вирішення податкових спорів, визначення шляхів їх вирішення.

**Ступінь розробленості проблеми.** Різним питанням визначення особливостей публічно-правових спорів, у тому числі й дослідження деяких аспектів вирішення податкових спорів, присвячені праці О.О. Дмитрик,

В.С. Кіценка, С.М. Миронової, С.В. Овсянникова, В.В. Тильчика, Н.П. Каменської, М.П. Кучерявенка, Т.А. Латковської, Н.А. Маринів, Е.М. Нагорної, С.Г. Пепеляєва, С.В. Савсеріса, К.А. Сасова, Є.Ю. Сафарової, Є.В. Тарібо, Л.В. Трофімової, Є.А. Усенко, О.Ю. Щербакової, Н.В. Шевцової. У той же час питання щодо визначення обсягу повноважень адміністративного суду під час розгляду й вирішення податкових спорів залишаються досить дискусійними, а тому вимагають додаткового уточнення та дослідження.

**Метою** написання статті є характеристика процесуальних повноважень адміністративного суду під час розгляду та вирішення податкових спорів.

**Виклад основного матеріалу.** Ст. 56 Податкового Кодексу України регулює питання оскарження рішень контролюючих органів. Зокрема, названою статтею встановлено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [1]. У цьому аспекті зазначимо, що предметом судової діяльності адміністративного суду може виступати податковий спір як різновид публічно-правового спору. Саме адміністративне судочинство надає зобов'язаному суб'єкту податкових правовідносин, у випадку звернення до суду, розгалужений перелік можливостей щодо оскарження дій і рішень суб'єкта владних повноважень.

На основі аналізу адміністративно-процесуального законодавства й судової практики можна зробити висновок про існування ряду процесуальних функцій адміністративного суду, зумовлених його конституційною функцією щодо відправлення правосуддя. Такі функції, як правило, використовуються адміністративним судом під час реалізації адміністративної процесуальної правосуб'єктності та сприяють реалізації процесуальних прав та обов'язків, закріплених Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) учасниками адміністративного процесу.

У цьому аспекті заслуговує на увагу дисертація І.І. Діткевич, у межах якої досліджено адміністративну процесуальну правосуб'єктність адміністративних судів, тобто зміст процесуальних прав та обов'язків суду. Так, І.І. Діткевич вважає, що правосуб'єктність адміністративного суду має структурований характер і складається з предметних та функціональних повноважень. Предметні повноваження – це такі повноваження адміністративного суду, що визначають межі компетенції певного судового органу, а функціональні – пов'язані з вирішальними діями адміністративного суду щодо керівництва адміністративним процесом у межах існуючих судових проваджень як структурних компонентів судочинства. Наприклад, предметні повноваження адміністративного суду першої інстанції становлять підвідомчість і підсудність адміністративних справ, а функціональні – пов'язані з діями суду першої інстанції щодо керівництва адміністративним процесом, що знаходять своє відображення в актах правосуддя у справі, що ґрунтуються на встановлених у судовому засіданні фактах, і

застосуванні норм матеріального й процесуального права [2, с. 10–11].

Отже, у дійсності розгляд податкових спорів у межах адміністративного судочинства відрізняється активною діяльністю суду шляхом вирішення загально-процесуальних питань, встановленням фактичних даних у справі. Роль суду не зводиться до спостерегача та не передбачає мінімальну участь у справі. Вважаємо, що суттєве значення для вирішення податкового спору має саме пізнання фактичних обставин справи, що реалізується у процесі судового доказування.

У ст.ст. 69–86 КАСУ законодавець детально регламентував процес доказування, спираючись, перш за все, на принципи змагальності, диспозитивності та офіційного з'ясування справи.

Д.О. Бочаров, проаналізувавши різноманітні точки зору стосовно визначення поняття «доказування», говорить про наявність у наукових колах двох підходів до визначення змісту діяльності суду щодо доказування – вузького й широкого. У вузькому розумінні доказування розглядається як діяльність лише з одержання (збирання, формування) та дослідження (перевірки) юридичних доказів. За широкого підходу наведений перелік доповнюється операціями оцінки й використання доказів [3, с. 10].

Не вдаючись до детального аналізу існуючих визначень терміну «доказування», відмітимо, що загальноприйнятою позицією в наукових колах вважається його трактування, як: розумової й процесуальної діяльності відповідних учасників судочинства по встановленню обставин судової справи за допомогою судових доказів.

Зі збирання доказів процес доказування тільки розпочинається, адже для того, щоб докази могли бути використані як засоби доказування, їх потрібно спочатку зібрати, тобто, тим чи іншим передбаченим законом шляхом отримати в розпорядження адміністративного суду саме як доказу, виділити з усієї великої кількості фактичних даних за ознакою їх значення для справи.

У процесі доказування можна умовно виділити дві його сторони: пізнавальну, розумову, що пов'язана з оцінкою доказів, і практичну, яка знаходить свій прояв у виявленні, закріпленні й перевірці доказів. Дійсно, судово доказування передбачає діяльність осіб, зацікавлених у результатах розгляду справи, і спрямоване на переконання суду щодо правильності позиції відповідної сторони. Докази, отримані судом від сторін, підлягають оцінці та висновкам. Як правило, адміністративний суд, базуючись на відповідних законодавчих нормах і судовій практиці, робить відповідні висновки, тобто сумує всі надані докази, дає їм остаточну оцінку та виносить рішення. Останні можуть і не збігатись із тим уявленням, якого прагнули сторони спору при наданні таких доказів. Тобто, реалізація такої функції судом здійснюється самостійно та автономно.

У цьому аспекті Ю.М. Савченко зазначає, що сторони податкового спору можуть допускати певні неточності, визначаючи коло



фактів, які потребують доказування. Під впливом цього та враховуючи публічно-правовий характер податкових правовідносин, автором пропонується виокремити одного суб'єкта, який би відповідав за визначення тих фактів, що формують предмет доказування. Як такий суб'єкт пропонується суд [4, с. 17–18]. О.Ю. Щербакова вважає, що такий науковий підхід щодо визначення кола фактів, які входять у предмет доказування, є неправильним. Учена підкреслює, що при доказуванні в податкових спорах суд може орієнтувати сторони на певні обставини й факти, що потребують включення у предмет доказування, виступати регулятором вказаних процесів. Але говорить про те, щоб віддати суду весь спектр повноважень щодо формування предмета доказування неможливо хоча би з тієї точки зору, що в такому випадку взагалі виключається розумова діяльність сторін податкового спору, а сам спір буде набувати тих рис, яких забажає судовий орган [5, с. 22–23].

Певну зацікавленість викликає позиція І.Г. Арсенова, який вважає, що на підтвердження своїх доводів і заперечень сторони повинні довести ряд обставин, які, у свою чергу, виступають внутрішньою складовою предмета доказування. Водночас не варто недооцінювати й роль суду, який у даному випадку виконує функцію певного регулятора, що визначає застосування тих чи інших норм матеріального права, з метою досягнення мети – правильного вирішення спору. На суд покладається обов'язок щодо виконання заходів, спрямованих на заповнення предмета доказування й тоді сам процес формування предмета доказування набуває характеру взаємодії [6, с. 122].

Для доказування в податкових спорах специфічною ознакою предмета доказування є обставини, за яких приймалося відповідне рішення владного суб'єкта, вчинялися дії чи виявлялася бездіяльність [7, с. 120]. Отже, такі рішення, дії чи бездіяльність повинні певною мірою порушувати права, свободи й законні інтереси платника податків.

Предметом доказування по справі є обставини, якими обґрунтовуються заявлені вимоги чи заперечення, або які мають значення для вирішення справи та які належить встановити при ухваленні судового рішення у справі (ст. 138 КАСУ). Крім того, ст. 86 КАСУ встановлює принципи оцінки доказів судом як головним і особливим суб'єктом доказової діяльності. Результати дослідження судових доказів та їх оцінки повинні відображатися в мотивувальній частині судового рішення. Порушення даних вимог спричиняє скасування судових рішень вищестоящим судом. Як бачимо, адміністративний суд і особи, які беруть участь у справі, задіяні як у процесі збирання доказів, так і в ході їх дослідження та оцінки.

Виходячи зі змісту адміністративно-процесуальних норм, О.Ю. Щербакова відмічає, що розгляд податкових спорів в Україні відрізняється активною діяльністю суду, що виражається не тільки у визначенні предмета доказування, але й у тому, що суд має право витребувати докази, що не можуть бути надані особою, яка бере участь у справі, а

також самостійно збирати докази із власної ініціативи. На підставі аналізу існуючих наукових поглядів щодо осіб, які є суб'єктами доказової діяльності, О.Ю. Щербакова виділяє дві групи таких суб'єктів. По-перше, це суб'єкти, які беруть участь у процесі доказування з метою захисту своїх прав і законних інтересів (позивач, відповідач, свідки, треті особи). По-друге, це суб'єкти, які своєю активною діяльністю формують масив доказової інформації по конкретній справі. Діяльність таких суб'єктів може виражатися у збиранні, перевірці, дослідженні та оцінці доказів. У рамках судового розгляду податкового спору такими суб'єктами будуть: суд, експерт, спеціаліст [5, с. 6]. Зокрема дослідження доказів здійснює адміністративний суд шляхом пізнання їх змісту, перевірки достовірності існування тих фактичних даних, що складають зміст доказів, визначення ролі, значень, достатності знаходження шляхів використання доказів для встановлення істини, узгодженості даного доказу з усіма іншими доказами в адміністративній справі.

Вважаємо, що предметом доказування на стадії вирішення податкових спорів є обставини, якими обґрунтовуються позовні вимоги чи заперечення; обставини, що мають інше значення для правильного вирішення справи, а також обставини, які належить встановити при ухваленні судового рішення.

О.Ю. Щербакова також відмічає, що центральною ланкою забезпечення належного формування предмета доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів є податковий контроль. На її думку, саме за допомогою перевірок і звірок контролюючими органами формується найбільший масив доказової інформації, що має значення не лише для визначення предмета доказування, а й для прийняття по суті правильного рішення у справі [5, с. 10]. Такий висновок зроблений відповідно до ч. 1 ст. 138 КАС України, згідно з якою предмет доказування можна визначити як діяльність, пов'язану з опрацюванням і викладенням обставин, якими обґрунтовуються позовні вимоги чи заперечення, або які мають інше значення для вирішення справи, та які належить встановити при ухваленні судового рішення у справі.

Постановою Вищого адміністративного суду України роз'яснено, що до предмету доказування не можуть включатися обставини, що не підтверджені розрахунковими, платіжними й іншими документами, обов'язковість ведення яких вимагається правилами податкового та бухгалтерського обліку [8]. Таким чином, особливістю предмета доказування у податкових спорах слід вважати обставини, за яких приймалося відповідне рішення податкового органу – владного суб'єкта, вчинялися дії чи виявлялася бездіяльність.

Отже, спираючись на адміністративно-процесуальні норми, закріплені в КАСУ, а також існуючі наукові погляди щодо визначення доказування та його предмету, зазначимо наступне. Предметом доказування в податкових спорах слід вважати юридичні й доказові факти та обставини, що мають значення для пра-



вільного розв'язання податкового спору. Не дивлячись на те, що законодавець покладає обов'язок доказування в адміністративному судочинстві на суб'єкта владних повноважень, вирішення податкових спорів характеризується власною специфікою доказування. Зокрема судова практика розгляду цієї категорії справ свідчить, що предмет доказування може формуватися владною й зобов'язаною сторонами, тобто як податковим контролюючим органом, так і платником податків.

На нашу думку, процесуальні повноваження адміністративного суду під час вирішення податкових спорів полягають у збиранні (формуванні), перевірці та оцінці доказів, урегульовані нормами КАСУ. Зокрема адміністративний суд безпосередньо досліджує докази, тобто після отримання опрацьовує їх.

На відміну від дослідження, перевірку доказів адміністративним судом варто розглядати як діяльність, спрямовану на підтвердження чи спростування інформації, що міститься в них; як виконання різних процесуальних дій, спрямованих на дослідження наявних доказів. Перевірити доказ означає проаналізувати зміст даних, на основі яких можна судити про його достовірність і допустимість. Отже, на адміністративний суд законодавець покладає обов'язок живити процесуальні заходи, необхідні для всебічного й повного з'ясування обставин у справі, зокрема щодо виявлення та витребування доказів із власної ініціативи. Якщо для встановлення певних обставин недостатньо доказів, суд повинен з'ясувати, якими ще доказами можна підтвердити чи спростувати ці обставини. За наявності доказів у сторін, адміністративний суд пропонує їм надати ці докази. У разі знаходження доказів у інших осіб – суд їх витребує (ч. ч. 4, 5 ст. 11 КАСУ). Названими процесуальними повноваженнями суд забезпечує рівноваженість процесуальних прав і обов'язків між суб'єктом владних повноважень (податковим органом) і фізичною чи юридичною особою (платником податків), оскільки останній не завжди володіє необхідними знаннями в галузі юриспруденції.

**Висновки.** Закріплення законодавцем принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи в КАСУ слід визнати вкрай важливою й необхідною, оскільки його реалізація під час вирішення податкових спорів безпосередньо визначає обсяг процесуальних повноважень адміністративного суду за його власною ініціативою. Найбільш яскраво процесуальні права та обов'язки судового органу знаходять своє втілення у процесі доказування. Зокрема аналіз положень адміністративно-процесуального законодавства дозволяє зробити висновок, що під час вирішення по-

даткових спорів адміністративний суд має наступні процесуальні повноваження: а) у разі необхідності суд із власної ініціативи повинен виявити й витребувати докази, яких, на його думку, не вистачає (ч. ч. 4, 5 ст. 11 КАСУ; ч. 4 ст. 65 КАСУ; ч. 5 ст. 71 КАСУ; п.п. 1, 3 ч. 2 ст. 110 КАСУ); б) суд має право визнати за необхідне дослідити докази щодо обставин, що визнаються сторонами, якщо у нього може виникнути сумнів щодо достовірності цих обставин і добровільності їх визнання (ч. 3 ст. 72 КАСУ); в) суд має право прийняти рішення про обов'язковість особистої участі осіб, які беруть участь у справі, у судовому засіданні, про залучення третіх осіб до справи (п. 2 ч. 2 ст. 110 КАСУ; ст. 120 КАСУ); г) адміністративний суд визначає обставини, які необхідно встановити для вирішення податкового спору, з'ясовує, якими доказами сторони можуть обґрунтувати свої доводи чи заперечення щодо цих обставин (п.п. 3, 4 ч. 4 ст. 111 КАСУ); д) суд може запропонувати особам, які беруть участь у справі, доповнити або пояснити певні обставини, а також надати суду додаткові докази у строк, встановлений судом (ч. 1 ст. 114 КАСУ); е) головуючий у судовому засіданні та інші судді можуть задавати свідкові питання в будь-який час його допиту (ч. 8 ст. 141 КАСУ).

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст.112 – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Діткевич І.І. Адміністративна процесуальна правосуб'єктність : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / І.І. Діткевич – Х. : ХНУВС, 2011. – 20 с.
3. Бочаров Д.О. Доказування у правозастосовчій діяльності: загальнотеоретичні питання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень» / Д.О. Бочаров – Х. : НЮАУ ім. Я. Мудрого, 2007. – 21 с.
4. Савченко Ю.М. Реалізація права на судову захисту при обжалованні рішень і дій органів податкового контролю та їх должностных лиц : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.15 / Ю.М. Савченко. – СПб., 2001. – 24 с.
5. Щербакова О.Ю. Предмет доказування у податкових спорах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.Ю. Щербакова – Х. , 2015. – 20 с.
6. Арсенов И.Г. Арбитражный процесс. Проблемы кассационного пересмотра / И.Г. Арсенов – М. : Норма, 2004. – 176 с.
7. Адміністративне процесуальне (судове) право України : [підручник] / за заг. ред. С.В. Ківалова. – О. : Юридична література, 2007. – 312 с.
8. Постанова Вищого адміністративного суду України від 7 липня 2011 р. № К-25801/08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://pravoscope.com/act-postanova-k-25801-08-susenko-ye-a-07-07-2011-ne-viznachenno-s>