

ДЕЯКІ ПИТАННЯ СУДОВОГО ПРОВАДЖЕННЯ ЩОДО ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті порушено окремі проблемні питання здійснення судового адміністративного провадження щодо податкових спорів; наведено випадки, коли можуть виникати ризики конфлікту в податкових правовідносинах; показано труднощі у правозастосовній практиці судового розгляду таких спорів та зроблені рекомендації для їх подолання.

Ключові слова: податковий спір, податкові правовідносини, судове провадження, адміністративне судочинство.

Степашко А. И. Некоторые вопросы судебного производства по налоговым спорам.

В статье подняты некоторые проблемные вопросы осуществления судебного административного производства по налоговым спорам; показаны случаи, когда могут возникать риски конфликтных ситуаций в налоговых правоотношениях; очерчены трудности правоприменительной практики судебного рассмотрения таких споров и сделаны рекомендации для их устранения.

Ключевые слова: налоговый спор, налоговые правоотношения, судебное производство, административное судопроизводство.

Stepashko O. I. Some questions of the legal proceeding on tax controversies.

In the article the separate problem questions of judicial administrative realization are affected in relation to tax controversies; resulted cases, when risks of conflict can be in tax legal relationships; is shown difficulties in practice of legal application of judicial trial of such controversies and done recommendations are for their overcoming.

Keywords: tax controversy, tax legal relationships, judicial realization, administrative legal proceeding.

Проголошення Конституцією України пріоритету прав і свобод людини та громадянина (ст. 3) спонукає до радикальних перетворень усіх сфер суспільно-політичного й економічного життя в державі. Не є виключенням й сфера доходів і зборів, оподаткування, яка споконвічно характеризується наявністю діаметрально протилежних інтересів держави й платників податків, що приводить до постійного пошуку нових оптимальних підходів й методів вирішення суспільно-правових конфліктів. Забезпечення балансу публічних і приватних інтересів завжди розглядалось як основне завдання податкової реформи в Україні, результатом якої стало прийняття Податкового кодексу. Останній хоч і запровадив спрощення адміністративних процедур (автоматичне відшкодування), зменшення податкового навантаження, стимулював інноваційно-інвестиційну діяльність, урегулював адміністрування податків, взаємовідносини з контролюючими органами, проте окремі проблеми залишились актуальними, зокрема щодо здійснення судового провадження у такій категорії спорів.

Судове провадження в адміністративних справах, пов'язаних із податковими правовідносинами, є одним із можливих способів вирішення публічно-правових конфліктів у цій сфері між платниками податків та відповідними контролюючими органами. Судовий розгляд зазначеної категорії спорів визначається в юридичній літературі як етап урегулювання індивідуальних податкових спорів відповідно до вимог чинного законодавства. При цьому сторони у суді повинні належно користуватися власними правами, зокрема щодо отримання правової допомоги та залучення представника, подачі доказів, зміни предмета позову, позовних вимог тощо [1, с. 474].

Зважаючи на те, що сфера суспільного життя, пов'язана із справлянням доходів і зборів, визнається найскладнішою, її регулює безліч нормативно-правових актів різного рівня, обсяг наукових досліджень саме податкових конфліктів є значним. Так, теоретичним і практичним проблемам оподаткування присвячені праці М. Азарова, Ю. Андрійчук, О. Бандурки, Г. Беха, В. Білоуса, С. Буряка, В. Василичука, Л. Воронової, П. Геги, І. Голосніченка, О. Гордіна, Р. Довбаша, Л. Касьяненко, Є. Коваленка, В. Корольчука, М. Кучерявенка, А. Нечай, О. Остапенка, В. Поповича, Н. Пришви, Л. Савченко, В. Тильчика, Л. Трофімової, М. Шаренка, Ф. Ярошенка, К. Яценко та інших учених. Разом з тим, попри широкий спектр наукового доробку, недостатньо дослідженим залишається судове провадження у публічно-правових податкових

спорах, про наявність в якому правозастосовних проблем свідчать як статистичні дані Верховного Суду України, Вищого адміністративного суду України, так і відповідні нормативно-правові документи.

Порядок адміністративного провадження врегульовано Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України), до якого з моменту його прийняття (2005 року) вже 43 рази вносились зміни і доповнення, а також тринадцять разів тлумачились його відповідні положення Конституційним Судом України (станом на 01.10.2013 р.) Суттєві зміни цього законодавчого акта пов'язані і з прийняттям Податкового кодексу України (Закон від 02.12.2010 р. № 2756–VI), зокрема щодо введення нової статті 183-3, яка регулює особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів (державної податкової служби). Так, адміністративне провадження у таких справах здійснюється на підставі подання вказаних органів щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; 3) стягнення коштів за податковим боргом; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом з товарами, які були поміщені у відповідний митний режим.

Також чи не найбільше уваги приділено цій категорії спорів Вищим адміністративним судом України, адже вагома кількість нормативно-правових документів цього державного органу присвячена саме податковим справам: оглядові листи від 24.10.2008 р. № 1776/100/13-08; від 06.07.2009 р. № 982/13/13-09; інформаційні листи від 13.09.2012 р. № 2019/12/13-12; від 28.12.2012 р. № 2614/12/13-12; від 29.04.2013 р. № 642/12/13-13 тощо. Такий підвищений інтерес до податкових спорів зумовлений статистичними даними судової практики: упродовж 2012 року на розгляді місцевих адміністративних судів перебувало 647255 позовних заяв і справ, на розгляді окружних адміністративних судів – 267038 позовних заяв і справ [2].

Другою за чисельністю категорією справ, розглянутих, зокрема, місцевими адміністративними судами (після спорів у сферах зайнятості населення та соціального захисту громадян), є справи зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів з деякими видами вимог. Так, за досліджуваній період розглянуто 97942 справи, або 20 % усіх справ. У звітному періоді питома вага цих справ у загальній кількості розглянутих справ порівняно з 2011 роком збільшилась на 17 %. Домінують у цій категорії справи за зверненнями органів доходів і зборів про стягнення податкової заборгованості – 27 616 справ; справи, пов'язані з адмініструванням окремих податків, зборів та обов'язкових платежів, – 25 428 справ; справи про припинення юридичної особи (припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця) – 36 985 справ. У 2012 році задоволено позовів у 79082 справах, або 81 % розглянутих справ цієї категорії.

Як показує практика, в податкових правовідносинах спори можуть виникнути у випадках: 1) оскарження податкових повідомлень-рішень, якими визначено податкове зобов'язання по сплаті податків та нараховані штрафні санкції, у зв'язку з визнанням установчих документів та свідоцтва платника податків-контрагента недійсними; 2) оскарження податкових повідомлень-рішень, якими визначено податкове зобов'язання зі сплати ПДВ та нараховані штрафні санкції по господарських операціях платника податку із сільськогосподарськими товаровиробниками; 3) оскарження рішення про зняття ПДВ та зменшення валових витрат по операціях, первинні документи по яких були складені після їх завершення; 4) повернення бюджетної заборгованості; 5) оскарження рішення про оподаткування ПДВ супутніх експорту послуг; 6) оскарження податкових повідомлень-рішень, якими нараховано пеню за несвоєчасне повернення валютних коштів або пеню за несвоєчасне відшкодування ПДВ; 7) оскарження рішення про нарахування пені за несвоєчасне перерахування збору до Інноваційного фонду; 8) оскарження рішення про нарахування санкцій за виробництво алкогольних напоїв без одержання ліцензії (невключення до додатку до ліцензії видів алкогольних напоїв); 9) оскарження неправомірності нарахування митних зборів та пені на підставі непідтвердження підпису посадової особи на Сертифікаті походження країни-постачальника; 10) спори за позовами органів доходів і зборів про надання дозволу на продовження строку адміністративного арешту активів; 11) оскарження проведення державними органами доходів і зборів позапланових виїзних (невиїзних) перевірок суб'єктів господарювання (щодо наявності відповідних підстав, дотримання встановленого законом порядку (процедури) тощо). Отже, судові провадження в порядку адміністративного судочинства залежно

від суб'єкта звернення (позивача) може здійснюватись на вимогу платника податків або контролюючого органу у сфері оподаткування (органу доходів і зборів).

Зважаючи на розповсюджені податкові спори щодо відшкодування податку на додану вартість, хотілося б звернути увагу саме на цю категорію адміністративних справ. Судовий розгляд таких спорів, як відомо, розпочинається зі складання та подання позовної заяви до суду, яка повинна містити вимоги про скасування або визнання нечинними рішень органів доходів і зборів (ст. 106 КАС України). Разом з тим, слід зазначити, що останнім часом набула поширення практика, коли за наявності всіх підстав для відшкодування та проведення перевірки органи доходів і зборів не подають органу Державної казначейської служби висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. При цьому органи податкової служби також і не відмовляють платнику у проведенні відшкодування. Таким чином, виникає ситуація, коли з боку органів доходів і зборів не відмовляється у поверненні ПДВ, але їй не подається відповідного висновку органам державного казначейства, який є підставою для перерахування коштів з бюджету на рахунок платника. Отже, платник податку вимушений звертатися до адміністративного суду з позовом та заявляти дві вимоги одночасно: 1) про визнання незаконною бездіяльністю органу доходів і зборів стосовно неподання відповідному органу державного казначейства висновку із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету та 2) про стягнення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Звісно, така ситуація ускладнює судовий розгляд справи та надає додаткові підстави для зловживання процесуальними правами.

На практиці трапляються випадки, коли суди залишають без руху заяву особи через те, що доданих до неї доказів недостатньо для відкриття провадження у справі, чим порушується, на наш погляд, ч. 1 ст. 108 КАС України. При цьому судді спираються на ч. 2 ст. 106 КАС України, в якій зазначено, що позивач на підтвердження обставин, якими обґрунтовуються його вимоги, у заяві має зазначити докази, які можуть бути використані судом, та додає наявні у нього докази до позовної заяви. Отже, судді вважають, що доданих до заяви доказів має бути достатньо для проведення попереднього судового засідання. Але вказане засідання і проводиться для того, щоб до початку розгляду справи судом по суті зібрати докази, яких бракує. Тобто позивач не зобов'язаний роздавати до позовної заяви всі докази, на які він посилається при обґрунтуванні своїх доводів (ч. 2 ст. 106 КАС вимагає від позивача лише зазначити відомі йому докази). Після відкриття провадження суд може запропонувати позивачу надати докази, які не були додані до заяви (ч. 6 ст. 71, ч. 1 ст. 11 КАС України). Отже, для уникнення зайвих труднощів, для того, щоб позовна заява не залишилась без руху, вже з нею бажано надати до суду відповідні документи, що підтверджують право платника ПДВ на отримання бюджетного відшкодування.

Останнім часом судова практика свідчить про те, що суб'єкти господарювання – платники ПДВ дедалі частіше звертаються до суду з оскарженням податкових повідомлень-рішень. Разом з цим, судовий процес надає суб'єкту господарювання можливість довести правомірність проведеної операції відповідно до основоположних принципів процесуального законодавства (ст. 7 КАС України). Важливим моментом судового розгляду досліджуваних спорів є те, що платник ПДВ може звернутися до суду в будь-який момент, обминувши етапи адміністративного оскарження. День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження податкового зобов'язання платників податків. Проте, коли платник податків звертається до суду із позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу, то його податкове зобов'язання вважається неузгодженим до тих пір, поки суд не розгляне справу по суті і не постановить відповідного рішення.

Аналіз адміністративних справ про відшкодування ПДВ показує, що розгляд переважної більшості з них не завершується у двомісячний строк, як того вимагає КАС України (ст. 122). На думку В. Печуляка, це пов'язано з невикористанням судами потенціалу підготовчого провадження [3, с. 10]. Така ситуація виникає у тих випадках, коли під час попереднього розгляду справи сторони не опитуються щодо обставин, які є предметом доказування, та щодо доказів, які для цього можуть бути використані; їм не забезпечується можливість ознайомитись із доводами та запереченнями одна одної; коли затягується процес запрошення спеціаліста, що характерно, зокрема, для податкових спорів.

Як слушно стверджує Ю. Андрійчук, одним із найскладніших питань судового провадження у справах про податкові спори для обох сторін (позивача і відповідача), а також для суду є питання доказування [4, с. 97]. Процесуальна форма доказування у суді відображається через систему правил доказування, врегульовану законодавством, що є універсальною, імперативною і

підпорядкованою принципам судового процесу. Процес доказування у таких справах характеризується низкою особливостей, серед яких: робота з документами як основним джерелом доказової інформації; широке використання допомоги фахівців різного профілю та спеціальних економічних, бухгалтерських знань тощо. При цьому можуть використовуватись усі засоби доказування, передбачені КАС України (ст. 69). Для отримання автоматичного відшкодування ПДВ засобом доказування виступають матеріали, що підтверджують відповідність платника податків визначеним у законі критеріям.

У всякому разі кожна сторона в адміністративному провадженні повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, з метою належного захисту своїх прав та інтересів, проте мало надати належні і допустимі докази – важливо також обґрунтувати свою позицію, щоб переконати суд у достовірності і в значущості доказів для вирішення справи. Якщо докази не надані сторонами або надані докази є недостатніми, суд зобов'язаний з власної ініціативи витребувати докази, які підтверджують чи спростовують обставини, що стверджуються сторонами (ст.ст. 11, 69, 71 КАС України).

Іноді на практиці неприбуття без поважних причин відповідача – органа доходів і зборів (належним чином повідомленого про дату, час і місце судового розгляду) судами розцінюється як достатня підстава для відкладення розгляду справи. За таких обставин неодноразово може відкладатись розгляд справи або оголошуватись у ній перерва. Окрім того, що така ситуація є вкрай негативною для платника податків, вона ще й не відповідає ч. 4 ст. 128 КАС України, в якій зазначено, що у таких випадках розгляд справи не відкладається і вона може бути вирішена на підставі наявних у ній доказів. Неприбуття відповідача не є самостійною підставою для відкладення розгляду справи – таке рішення приймається при недостатності доказів для її розгляду і вирішення по суті. Відкласти розгляд справи за окресленої обставини допускається лише на підставі ст. 120 КАС України. У випадках неприбуття до суду без поважних причин належно повідомленого представника органу доходів і зборів як відповідача в адміністративній справі необхідно, на наш погляд, запровадити юридичну відповідальність указаних осіб з метою усунення затягування розгляду справи і якнайшвидшого розв'язання податкового спору.

Провадження в адміністративних справах, пов'язаних із податковими спорами, потребують належного доказового забезпечення, використання єдиної судової практики і, як наслідок, однакового застосування матеріального й процесуального законів при прийнятті рішень адміністративними судами з тим, щоб справи не повертались на повторний судовий розгляд, а права і законні інтереси платників податків належним чином гарантувались державою.

Підводячи підсумок, зазначимо, що нами підняті лише окремі проблемні питання судового провадження у публічно-правових податкових спорах. Ці питання потребують подальшого теоретико-практичного дослідження, узагальнення в нормативно-правових документах вищої судової інстанції та відображення у пропозиціях щодо вдосконалення чинного законодавства, зокрема Кодексу адміністративного судочинства України.

Список використаних джерел:

1. Буряк С. В. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Н. І. Рубан [та ін.] ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.
2. Аналіз статистичних даних роботи адміністративних судів України за 2012 рік, проведений Вищим адміністративним судом України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Печуляк В. П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. П. Печуляк. – К., 2005. – 20 с.
4. Андрійчук Ю. А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрійчук Юлія Анатоліївна. – К., 2011. – 225 с.
5. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

** Степашко Олександр Іванович – здобувач Київського міжнародного університету, суддя Вищого адміністративного суду України.*