7. Завальнюк І.В. Спрощене провадження в адміністративному судочинстві України : автореф. ... дис. … канд. юрид. наук. Одеса, 2017. 22 с.

8. Черникова А.О. Диференціація процесуальної форми адміністративного судочинства України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2017. 225 с.

9. Черникова А.О. Проблемні питання диференціації процесуальної форми адміністративного судочинства та шляхи їх вирішення. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України.* 2016. № 3. С. 57–63.

10. Катаєва Е.В. Юрисдикція адміністративних судів України щодо вирішення адміністративних справ : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2016. 22 с.

11. Хлібороб Н.Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Львів, 2012. 20 с.

12. Щавінський В.Р. Публічно-правовий спір як категорія адміністративно-правової науки. *Публічне право*. 2013. № 1(9). С. 73–77.

13. Закаленко О.В. Позов в адміністративному судочинстві: теорія, правове регулювання, практика : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Одеса, 2014. 20 с.

14. Тимошенко К.О. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикції адміністративних судів : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2012. 20 с.

15. Карпа М. Публічно-правовий спір як спосіб встановлення та розмежування компетенції органів публічної влади (теоретичні аспекти). *Теорія та історія державного управління*. 2017. Вип. 3(34). С. 26–34.

16. Адміністративне судочинство України: теорія та практика : монографія / за заг. ред. О.М. Нечитайла. Київ, 2015. 288 с. URL: https://www.osce.org/uk/ukraine

17. Класифікатор категорій адміністративних справ: рішення Ради суддів адміністративних судів України від 31.10.2013 р. № 114. URL: http://www.vasu.gov.ua

18. Про затвердження Інструкції з діловодства в адміністративних судах України : наказ Державної судової адміністрації України від 17.12.2013 № 174. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/

19. Методичні роз'ясненнях щодо застосування Класифікатора категорій адміністративних справ : рішення Ради суддів адміністративних судів України від 31.10.2013 № 114. URL: http://www.vasu.gov.ua

20. Thomas Mann (Hg.) Основные черты административного судопроизводства в Германии и Украине (Grundstrukturen der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Deutschland und der Ukraine). 2011. URL: https://books.google.com.ua

21. Соловьев А.А. Французская модель административной юстиции: [монография]. Москва, 2014. 242 с.

22. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV (із змінами і доповненнями). Станом на 01.04.2018. URL: https://www.zakon.rada.gov.ua/

* ***Качур Ігор Анатолійович – здобувач Київського міжнародного університету.***

Стаття надійшла до редакції 10 квітня 2018 р.

УДК 347.73 **Юлія Мороз ***

ГАРАНТУВАННЯ ВИКОНАННЯ РІШЕНЬ СУДУ ПРО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовано стан гарантування виконання рішень суду про відшкодування податку на додану вартість. Розкрито зміст податкового спору про відшкодування цього податку. Розглянуті об'єктивні та суб'єктивні чинники, що впливають на виконання рішень суду. Наведені приклади неоднозначності судової практики з питань відшкодування податку на додану вартість. Висловлено авторське бачення на покращення забезпечення виконання рішень суду у цій сфері з урахуванням зарубіжного досвіду окремих європейських країн.

***Ключові слова**: податок на додану вартість, відшкодування податку на додану вартість, рішення суду, адміністративне судочинство, органи Державної фіскальної служби України, Державна казначейська служба України.*

Мороз Ю.А. Гарантирование исполнения решений суда о возмещении налога на добавленную стоимость в Украине.

В статье проанализировано состояние гарантирования исполнения решений суда о возмещении налога на добавленную стоимость. Раскрыто содержание налогового спора о возмещении этого налога. Рассмотрены объективные и субъективные причины, влияющие на исполнение решений суда. Представлены примеры неоднозначности судебной практики в решении вопросов возмещения налога на добавленную стоимость. Высказано авторское видение относительно улучшения обеспечения исполнения решений суда в этой сфере с учетом зарубежного опыта некоторых европейских государств.

***Ключевые слова**: налог на добавленную стоимость, возмещение налога на добавленную стоимость, решение суда, административное судопроизводство, органы Государственной фискальной службы Украины, Государственная казначейская служба Украины.*

Moroz Yu.A. Guarantying of execution of decisions of court about the compensation of tax value-added in Ukraine.

In the article the state of guarantying of implementation of decisions of court is analysed about the compensation of tax value-added. Maintenance of tax dispute is exposed about the compensation of this tax. Objective and subjective factors which influence on implementation of decisions of court are considered. The examples of ambiguousness of judicial practice are resulted on questions the compensation of tax value-added. Author vision is expressed on the improvement of providing of implementation of decisions of court in this sphere, taking into account foreign experience of the separate European countries.

Keywords: tax value-added, compensation of tax value-added, decisions of court, administrative legal proceeding, organs of Government fiscal service of Ukraine, Government treasury service of Ukraine.

Забезпечення виконання податкового обов'язку визначає спрямованість податково-правового регулювання, головною особливістю якого є участь держави у цьому процесі. Характерно, що така участь не обмежується лише нормотворенням, як це властиво для будь-якого галузевого правового регулювання, а й визначається участю держави у податкових правовідносинах через систему спеціально уповноважених державних органів. Податкові правовідносини є особливим видом правових відносин, що визначаються як суспільні відносини, які виникають у сфері дії публічного права між державними фінансовими (податковими) органами і фізичними та юридичними особами щодо обов'язкових платежів у бюджети всіх рівнів, врегульовані нормами податкового права [1, с. 249].

Особливе місце в системі податкових правовідносин займають податкові спори, оскільки вони виникають щодо реалізації належних повноважень органів доходів і зборів із залучення громадян до податкових обов'язків внаслідок оспорювання відповідного податкового акта або неналежного його виконання. Податкові спори та судовий порядок їх вирішення нерідко стають предметом наукових досліджень вітчизняних вчених: Греци Я.В., Кіценка В.С., Криницького І.Є., Кучерявенка М.П., Степашка О.І., Усенка Є.А. та ін. Серед наукових робіт останніх років можна виділити праці Ю.В. Божка [2], О.В. Євсікової [3], О.А. Журавського [4].

Варто зауважити, що у сфері дотримання податкового законодавства існує найбільше Інформаційних листів Вищого адміністративного суду України (30) з рекомендаціями щодо вирішення податкових спорів. Разом з тим, постійні законодавчі зміни у сфері оподаткування, здійснення адміністративного судочинства підтримують актуальність розвитку і дослідження податкових правовідносин.

Податкові правовідносини у сфері справляння податків, у тому числі, й податку на додану вартість (далі – ПДВ), завжди мають ознаки конфліктності. Податкові конфлікти

виникають, реалізуються, змінюються, вирішуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин. Виходячи із правової природи податкового конфлікту, слід констатувати, що він може бути прихованим і не розвиватися у часі (що забезпечує баланс інтересів), а може набути відкритої форми і стати податковим спором [5, с. 75]. Причина виникнення останнього полягає в переконанні однієї зі сторін (платника податку чи контролюючого органу з фіскальними функціями), що поведінка іншої у сфері оподаткування є неправомірною. Отже, на виникнення податкового спору впливає ситуація, коли одна зі сторін податкових правовідносин має уявлення про те, що її права і законні інтереси порушуються (обмежуються) діяннями іншої сторони. До речі, у судових справах про відшкодування ПДВ такою стороною є лише платник цього податку. Тоді використовується правило: згідно зі ст. 55 Конституції України кожен має право будь-якими не забороненими законом способами захищати свої права й свободи. Метою вирішення спору є пошук істини, встановлення балансу між інтересами суб'єктів податкових правовідносин.

Таким чином, аналіз юридичного змісту та різних точок зору щодо співвідношення таких правових категорій як «податковий конфлікт» і «податковий спір» дозволяє стверджувати, що вони не є тотожними. Податковий конфлікт, на наш погляд, це процес взаємодії суб'єктів податкових правовідносин при повному чи частковому неспівпадінні їх інтересів, потреб, поглядів чи засобів їх досягнення. Ця категорія є ширшою за своєю сутністю. Податковий спір – це правовідношення, що має матеріальні і процесуальні ознаки, виникає, як активна форма існуючого конфлікту, між суб'єктами податкових правовідносин на підставі суперечностей щодо їх прав і обов'язків у сфері оподаткування, які вирішуються у передбаченому законом порядку. Податковий конфлікт має триваючий характер. На відміну від нього, податковий спір завжди має вирішення, яким, у свою чергу, не вичерпується наявний податковий конфлікт. Окрім того, сутність деяких складових податкового конфлікту і податкового спору є різною.

Податковий конфлікт щодо відшкодування ПДВ можна досліджувати з наступних позицій: 1) об'єкт конфлікту – процес відшкодування ПДВ; 2) предмет конфлікту – проблема в частині повернення сплачених сум ПДВ платнику цього податку або ненадходження відповідних сум до бюджету країни; 3) зміст конфлікту – протилежні інтереси суб'єктів цих правовідносин; 4) суб'єкти конфлікту – платники ПДВ і контролюючі його сплату фіскальні органи. Юридична конструкція податкового спору з відшкодування ПДВ виглядає, на нашу думку, таким чином: 1) предмет спору – право на відшкодування ПДВ, сума бюджетного відшкодування ПДВ, заборгованість з відшкодування ПДВ; 2) сторони – платник ПДВ і державний фіскальний чи інший (у передбачених законом випадках) орган, функції якого пов'язані з відшкодуванням ПДВ (наприклад, ДФС та Державна казначейська служба: для забезпечення повного з'ясування обставин, що мають значення в процесі судового розгляду позовних заяв про бюджетне відшкодування податку на додану вартість відповідачами у таких справах є орган ДФС, на обліку якого перебуває платник та орган Казначейства за місцезнаходженням відповідного органу ДФС); 3) підстава – порушення права платника ПДВ на отримання суми ПДВ, що підлягає відшкодуванню у встановлені законом строки (наявність бюджетної заборгованості).

У ході судового розгляду позовних заяв про бюджетне відшкодування податку на додану вартість орган ДФС доводить обставини, які свідчать про відсутність у платника законних підстав для бюджетного відшкодування (або зменшення бюджетного відшкодування) за податковими деклараціями за відповідні періоди, виходячи з усього комплексу правовідносин, що виникають у зв'язку з нарахуванням та сплатою цим платником ПДВ. Органи ДФС оскаржують рішення суду по суті встановленого судом права на бюджетне відшкодування ПДВ та надають докази щодо неправомірності стягнення коштів з державного бюджету на користь конкретного платника.

Судові рішення у податкових спорах, де однією зі сторін виступає орган доходів і зборів, мають особливе значення, оскільки у них повинна відображатися позиція держави щодо справедливого розв'язання суспільно-правового конфлікту у сфері оподаткування,

яка забезпечує її життєдіяльність. Такі рішення є стабілізуючим і організуючим фактором в роботі органів доходів і зборів, виконанні ними визначених законом завдань [6, с. 3].

Завданням правосуддя в адміністративних справах визначено не лише ухвалення судового рішення, а й його виконання, адже кожен судовий процес повинен завершуватися реалізацією судового рішення у спірних правовідносинах між його сторонами. Саме реалізованість як реальна здійсненність, можливість впровадження обов'язкових приписів визнається одним із наслідків набрання судовим рішенням законної сили. Оновлення податкового закону в частині відшкодування ПДВ, Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС) спонукає до висвітлення питання: чи покращилася ситуація із виконанням судових рішень у цьому напрямі. Це і визначає *мету публікації*.

Виконання судових рішень – один із основних критеріїв, за яким оцінюється спроможність, ефективність і чесність влади; це безумовне завдання держави, яке має виконуватися без будь-яких компромісів [7]. Судове рішення по суті спору за своєю суттю охороняє права, свободи та законні інтереси громадян, а його виконання є завершальною стадією судового провадження, втілює норми законів у життя, сприяє зміцненню їх авторитету. Без належного виконання судових рішень правосуддя втрачає сенс. Право на виконання судового рішення є невід'ємною складовою і права на доступ до суду, передбаченого ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. У резолюції ПАРЄ 1787 (2011) від 26 січня 2011 року «Виконання рішень Європейського суду з прав людини» відзначається існування основних системних недоліків, які викликають велику кількість повторюваних висновків щодо порушення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, що серйозно підривають верховенство права. Щодо України, ці проблеми пов'язані, зокрема, із хронічним невиконанням рішень національних судів. Питання виконання судових рішень, що розглядалися на парламентських слуханнях 2013 р. [7], і питання, узагальнені Вищим адміністративним судом в 2016 р. [8], свідчать про постійну увагу держави до стану здійснення правосуддя.

Вивчення та аналіз судової практики показав, що виконання рішень судів про стягнення коштів, боржником за якими є державний орган або державна установа, підприємство, організація, супроводжується численними проблемами, в тому числі пов'язаними із правозастосуванням та різними судовими позиціями щодо вирішення такої категорії спорів.

І хоча, як зазначає міністр юстиції П. Петренко, в Україні у 2017 році рівень виконання судових рішень зріс до 18 % і «ми рухаємося до середньоєвропейського рівня виконання судових рішень – це більше 50 % від тих рішень, які виносяться українськими судами» [9], ряд проблемних питань у цьому напрямі ще залишається.

Основною причиною затримки відшкодування ПДВ вважають те, що безспірне списання коштів державного бюджету (місцевих бюджетів) здійснюється Казначейством України у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, за черговістю надходження таких рішень, щодо видатків бюджету – в межах відповідних бюджетних призначень та наданих бюджетних асигнувань (п. 9 розділу VI Бюджетного кодексу України).

Бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника (п. 14.1.18 Податкового кодексу України).

Звернення до судової практики показує її неоднозначність у гарантуванні судового захисту бюджетного відшкодування коштів платникам податків. Так, в ряді постанов Верховного Суду України (від 02.12.2015 у справі № 826/17403/14, від 24.11.2015 у справі № 816/1229/14, від 17.11.2015 у справі № 2а-/18442/11/2670 та ін.) вказується на те, що для повернення коштів Податковий кодекс встановлює спеціальну процедуру, яка передбачає складання фіскальними органами висновків про повернення коштів з бюджету та передачу таких висновків для органів казначейства. Тому Верховний Суд вважає, що правильним способом захисту є вимога про зобов'язання фіскального органу щодо надання органу Державного казначейства висновку про суму, яка підлягає відшкодуванню (тобто

повноваженнями щодо повернення коштів з бюджету наділені лише фіскальні органи і це не є компетенцією суду).

Така позиція стала відмінною від позиції 2008–2009 рр., коли Верховний Суд України рекомендував звертатися до суду з вимогою про стягнення податків, а вимогу про зобов'язання підготувати висновок вважав неналежним способом захисту (постанови від 17.06.2008, від 24.02.2009 р.).

При цьому, Вищий адміністративний суд України, не погоджуючись із таким трактуванням Верховного Суду, визнав, що належним способом захисту прав платника податків є саме вимога про стягнення податку (ухвали від 04.02.3016 у справі № 806/2256/15, від 02.03.2016 у справі № 820/19449/14 та ін.).

Таким чином, мала місце різна судова практика. І для того, щоб уникнути ризиків скасування Верховним Судом ухвал Вищого адміністративного суду чи відмови у задоволенні вимоги про зобов'язання вчинити органом фіскальної служби дій з підготовки висновку, платник податків змушений звертатися з двома вимогами: про визнання бездіяльності фіскальних органів незаконною, про зобов'язання скласти висновок для органу Державного казначейства про стягнення коштів.

Позиція Вищого адміністративного суду видається більш правильною, оскільки, якщо фіскальні органи після визнання права особи на бюджетне відшкодування ПДВ в силу прямої законодавчої вимоги не повертають цей податок, то яка ефективність повторної передачі цим органам вирішення питання про підготовку висновку для Казначейства? Окрім того, мають місце випадки, коли фіскальні органи передають висновки для органів Держказначейства, а згодом відкликають їх. Вимога про стягнення є більш ефективним засобом захисту. Такий підхід ґрунтується й на тому, що платник податків має право на відшкодування ПДВ, а не на підготовку висновку про повернення ПДВ. Окрім того, думка про те, що суд не вправі розглядати справи про відшкодування (стягнення) податку, є хибною, виходячи з приписів ст. 124 Конституції України, за якими юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір, отже і на спір, що виник у зв'язку з невідшкодуванням ПДВ.

Стосовно судового розгляду і виконання рішень суду про бюджетне відшкодування ПДВ затверджено спеціальний Порядок [10].

Після набрання законної сили рішенням суду контролюючий орган на наступний робочий день після отримання відповідного рішення зобов'язаний внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника (п. 200.15 ПК). У разі надходження до органів Казначейства оригіналу виконавчого документа суду його копія не пізніше наступного робочого дня після одержання передається до органу ДФС для забезпечення повноти контролю за правильністю відшкодування та формування довідки про суму залишку невідшкодованого податку на додану вартість за звітний період (п. 1 розділу ІІІ Порядку взаємодії) [10]. Орган ДФС протягом п'яти робочих днів після одержання копії виконавчого документа направляє органу Казначейства Довідку.

Разом з тим, керуючись п. 5 розділу ІІ Порядку взаємодії [10], органи ДФС у 95 % оскаржують рішення суду по суті встановленого судом права на бюджетне відшкодування, оскільки зі змісту цього розділу Порядку взаємодії ніби випливає алгоритм дій органів ДФС, серед яких оскарження видається обов'язковим. Такі оскарження затягують процес виконання судових рішень. На нашу думку, з метою уникнення буквального розуміння обов'язку оскарження органом ДФС рішення суду по суті встановленого судом права на бюджетне відшкодування, доцільно уточнити п. 5 розділу ІІ Порядку взаємодії: «При наявності достатніх підстав органи ДФС оскаржують рішення суду по суті встановленого судом права на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, пені або стягнення митних платежів та надають докази щодо неправомірності стягнення коштів з державного бюджету на користь конкретного платника». Окрім того, необхідно передбачити відповідальність органів ДФС за безпідставне оскарження рішень суду, що дисциплінуватиме такі органи й убезпечуватиме від «гонитви» за кількісними показниками звернень до суду.

Рішення суду про стягнення (арешт) коштів державного бюджету (місцевих бюджетів) виконується виключно Казначейством України. Зазначені рішення передаються до Казначейства України для виконання. Така діяльність регулюється Порядком виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників (від 03.08.2011, із змінами і доповненнями) [11]. А 01.02.2017 року набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість».

Отже, при вирішенні питання виконання судового рішення в адміністративних справах про відшкодування ПДВ на перший план виходить взаємодія таких державних органів, як фіскальна служба і державне казначейство. Ця взаємодія є однією з форм реалізації повноважень з організаційного забезпечення діяльності цих служб та має функціональний характер, оскільки здійснюється на рівні функцій сторін, які співпрацюють. Її слід розглядати як узгоджену, координовану діяльність в межах існуючої для кожного органу компетенції, спрямованої на досягнення спільної мети, із застосуванням засобів і методів, передбачених законом. Для взаємодії державних органів характерна спрямованість на досягнення позитивних результатів у сфері захисту фінансових інтересів держави і громадян та протидії податковим правопорушенням. Пріоритетним є вирішення проблем, які становлять спільний державний інтерес для учасників взаємодії, а не задоволення вузькокорпоративних інтересів.

Варто зазначити, що у звітах Державної казначейської служби України діяльність з відшкодування ПДВ відображається за напрямами: (1) сума відшкодованого ПДВ (помісячно і щорічно) та (2) виконання судових рішень за відповідною бюджетною програмою на певну загальну суму. Однак відсутня інформація щодо: (1) загальної суми заявлених до відшкодування сум і (2) кількості судових рішень щодо такого відшкодування або заявлених сум. Також із листів-відповідей на запити щодо отримання публічної інформації випливає, що Державна казначейська служба не веде облік виконавчих листів про стягнення бюджетного відшкодування ПДВ. А дії Уряду спрямовано на викорінення такої ситуації і гарантування прав платників податків, адже змінами від 14.02.2018 р. до вищеназваного Порядку [11] встановлено, що органи Казначейства, окрім того, що вживають заходів до виконання виконавчих документів, повинні забезпечувати зберігання виконавчих документів та ведення їх обліку (після виконання у повному обсязі виконавчого документа суду або іншого органу (посадової особи) такий документ повертається до суду або іншого органу (посадової особи), який його видав, з відміткою про його виконання).

Таким чином, гарантування виконання судових рішень, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ, на рівні держави має належне нормативно-правове підґрунтя. Проблеми у цьому напрямі мають, скоріше, суб'єктивний характер. Серед чинників, що впливають на належне виконання судових рішень, виділяють: їх неоднозначність і незрозумілість, існування взаємовиключних рішень щодо одних і тих самих правовідносин, відсутність достатнього контролю за завершальною стадією судового процесу, відсутність впливу показників виконання судового рішення на статистичні показники, які демонструють ефективність діяльності судів (що засвідчує розірваність єдиної ланки правосуддя), недостатність відкритості зазначеної процедури тощо. Об'єктивною перепоною може виступати недостатність коштів для виконання грошових зобов'язань держави, але за спеціальним Законом у сфері гарантування виконання судових рішень [12] це не може бути приводом до їх невиконання.

Цікавим є досвід європейських країн щодо забезпечення виконання судових рішень у спорах з органами публічної влади. Адміністративні кодекси Франції, Німеччини, Польщі та інших держав містять норми «Наслідки невиконання судових рішень». Так, за Кодексом про адміністративну юстицію Франції, адміністративний суд на забезпечення виконання судового рішення юридичними особами, які здійснюють управлінські повноваження, може оголосити астрент (пеня, що наростає в разі прострочення взятих зобов'язань). У разі невиконання судового рішення й вимог щодо астренту посадові особи юридичних осіб підлягають штрафу (Книга 9) [13]. Заслуговує на увагу положення статті L. 911-5 Кодексу,

яке гарантує реальне виконання рішень судів, що стосується нарахування певних коштів: «Якщо судове рішення, що набрало законної сили, зобов'язує Державу до сплати грошової суми, яка встановлена рішенням самої Держави, ця сума має бути внесена протягом двох місяців з дня оголошення рішення. Розпорядник коштів органу публічної установи зобов'язаний виділити кошти, необхідні для погашення заборгованості, що випливає із судового рішення, яке набрало законної сили протягом двох місяців з дня оголошення рішення. Кошти для погашення заборгованості, офіційно виділені представником Держави, направляються до працівника фінансового відділу органу місцевого самоврядування або місцевої публічної установи, щоб він погасив заборгованість, і до органу місцевого самоврядування або місцевої публічної установи для бюджетного призначення й бухгалтерського запису».

У Німеччині в Положенні про адміністративні суди зазначено, що «у випадках, якщо адміністративний орган не виконує покладені на нього в судовому рішенні або тимчасовому розпорядженні зобов'язання, то адміністративний суд першої інстанції за заявою може попередити адміністративний орган про адміністративний штраф розміром до десяти тисяч євро, а якщо це не досягне результату – стягнути його; попередження про стягнення адміністративного штрафу може повторюватися, аж поки рішення не буде виконано» (п. 172) [14].

Польське адміністративне законодавство іде схожим шляхом. Законом «Про судочинство в адміністративних судах» визначено: «У разі повного чи часткового невиконання рішення суду, Суд може присудити адміністративний орган, який мав його виконати, до сплати штрафу. Штраф визначається в розмірі до десятикратної величини середньомісячного доходу в секторі суб'єктів економічної діяльності. Рішення суду про стягнення штрафу негайно звертається до виконання в порядку судового виконання. Особа, якій заподіяно шкоди невиконанням рішення суду, може вимагати відшкодування на засадах, передбачених Цивільним кодексом» (ст. 31) [15].

Аналіз судової практики та законодавства, що регулює діяльність адміністративного судочинства країн Європи, дає підстави стверджувати, що дієвою нормою, яка гарантує виконання судових рішень, є штраф, звільнення із займаних посад посадових осіб, що працюють в органах державної влади та місцевого самоврядування, і заборона таким особам певний час займатися відповідною діяльністю. Порівняльний аналіз норм українського та європейського законодавства, які регулюють діяльність адміністративної юстиції, дозволяє чітко стверджувати про ефективність такого заходу процесуального примусу, як штраф, а також можливість його встановлення за невиконання тих чи інших вимог суду.

Також у зв'язку з реорганізацією судової системи і оновленням Кодексу адміністративного судочинства України є сподівання на вироблення єдиної судової практики щодо спорів, пов'язаних із відшкодуванням ПДВ. Типовість таких спорів має призвести до формування Верховним Судом зразкової адміністративної справи. У подальшому позиція Верховного Суду у такій справі повинна враховуватися судами, що розглядатимуть аналогічні типові справи (які відповідають ознакам, викладеним у рішенні Верховного Суду за результатами розгляду зразкової справи). Процедуру «зразковості» було розроблено за прикладом «пілотних рішень», які приймає Європейський суд з прав людини. Її впровадження в адміністративному судовому процесі покликане зменшити навантаження на суддів, забезпечити єдність правозастосовчої практики та сприятиме швидкому розгляду великої кількості однотипних справ. Єдине питання, що виникає у зв'язку з цим, це минула позиція Верховного Суду стосовно можливостей судового розгляду справ про відшкодування ПДВ, яка йшла у розріз із позицією Вищого спеціалізованого (адміністративного) суду. Однак забезпечення рівних прав органів ДФС і платників податків щодо судового захисту, гарантування державою виконання судових рішень у справах про відшкодування ПДВ, зміни у податковій політиці мають призвести до належної судової практики, визначеної вищою судовою інстанцією країни.

Висновки. Підсумовуючи, слід підкреслити, що недосконалість правового регулювання системи відшкодування ПДВ за рішеннями суду, наявність недоліків у статистичній звітності

та існуючих системах збору й аналізу інформації, відсутність належного контролю з боку Державної казначейської служби України та органів ДФС України за станом відшкодувань і виконанням своїх рішень, прямі порушення чинного законодавства посадовими особами цих відомств призводять до непрозорої системи відшкодування ПДВ і, як наслідок, створюють сприятливі умови для прийняття рішень, що носять ознаки зловживань та корупції.

Список використаних джерел:

1. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: [навч. посіб.] / За заг. ред. Ю.М. Лисенкова. Київ, 2007. 191 с.

2. Божко Ю.В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2014. 20 с.

3. Євсікова О.В. Захист податкових правовідносин в адміністративних судах України : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2012. 20 с.

4. Журавський О.А. Адміністративна юстиція як правовий інститут захисту прав суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 20 с.

5. Андрійчук Ю.А. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість в Україні : дис. …канд.. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 225 с.

6. Степанко О.І. Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2014. 20 с.

7. Рекомендації парламентських слухань на тему «Про стан виконання судових рішень в Україні» від 22.05.2013 р. : постанова Верховної Ради України від 27.11.2013. URL: https://www.zakon.rada.gov.ua

8. Про узагальнення практики вирішення адміністративними судами спорів, які виникають у зв'язку з виконанням рішень суду про стягнення коштів, боржником за якими є державний орган або державна установа, підприємство, організація: постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 № 13. URL: http://zib.com.ua/ua/print/126435

9. В Україні рівень виконання судових рішень зріс до 18 %. URL: https://economics.unian.ua

10. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів Державної казначейської служби України у процесі судового розгляду та виконання рішень суду про бюджетне відшкодування податку на додану вартість та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету з відшкодування такого податку, або стягнення митних платежів: наказ Міністерства фінансів України від 09.03.2016 № 343. URL: http://zakon.rada.gov.ua/

11. Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників: постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 845 (із змінами). URL: http://zakon.rada.gov.ua/

12. Про гарантії держави щодо виконання судових рішень : Закон України від 05.06.2012 № 4901-VI (із змінами і доповненнями). URL: http://zakon.rada.gov.ua/

13. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України: [автор-упорядник В.П. Тимощук]. Київ, 2003. 496 с.

14. Сборник законодательных актов отдельных государств по административной юстиции. Алматы, 2012. 800 с.

15. О судопроизводстве в административных судах : Закон Польши от 30.08.2002. *Законодательный вестник*. 2002. № 9. Ст. 1270.

* ***Мороз Юлія Анатоліївна – кандидат юридичних наук, адвокат, старший партнер адвокатського об'єднання*** *«FCLEX»*.

Стаття надійшла до редакції 5 квітня 2018 р.