

УДК 347.73

С. І. Федчук,
кандидат юридичних наук,
старший науковий
співробітник,
Університет ДФС України

НАУКОВО-ЕКСПЕРТНІ ДОСЛІДЖЕННЯ (ВИСНОВКИ) ТА ЗАЛУЧЕННЯ ЕКСПЕРТА В ГАЛУЗІ ПРАВА: МОЖЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стаття присвячена окремим питанням правового регулювання науково-експертних досліджень (висновків) та можливостей їхнього використання на стадіях досудового (адміністративного) оскарження та під час судового розгляду податкових спорів, а також залучення експерта в галузі права.

Ключові слова: податкові спори, науково-експертні дослідження (висновки), експерт у галузі права.

С. И. Федчук,
кандидат юридических наук,
старший научный
сотрудник,
Университет ГФС Украины

НАУЧНО-ЭКСПЕРТНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ (ВЫВОДЫ) И ПРИВЛЕЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА В ОБЛАСТИ ПРАВА: ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РАЗРЕШЕНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Статья посвящена отдельным вопросам правового регулирования научно-экспертных исследований (заключений) и возможностей их использования на стадиях досудебного (административного) обжалования и во время судебного рассмотрения налоговых споров, а также привлечения эксперта в области права.

Ключевые слова: налоговые споры, научно-экспертные исследования (заключения), эксперт в области права.

S. I. Fedchuk,
Candidate of Judicial Sciences,
senior scientific researcher,
University of SFS of Ukraine

SCIENTIFIC EXPERT STUDIES (OPINION) AND INVESTIGATION OF LEGAL EXPERT: OPPORTUNITIES FOR USE OF TAX DISPUTES

The article is devoted to separate issues of legal regulation of scientific and expert research (opinion), and the possibilities of their use at the stages of pre-trial (administrative) appeal and during the judicial review of tax disputes, as well as attracting an expert in the field of law.

Key words: tax disputes, scientific and expert research (opinion), legal expert.

Питання використання додаткових аргументів як докази на стадії досудового врегулювання податкових спорів з контролюючими органами та під час їхнього судового врегулювання набуває все більшого значення. Це пов'язано як з колізійністю податкових норм національного законодавства, так і складністю міжнародних податкових правовідносин в умовах глобалізації, зокрема, у сферах подвійного оподаткування, трансфертного ціноутворення, реалізації Україною зобов'язань щодо плану протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування тощо. Саме тому, на нашу думку, необхідно звернути особливу увагу на використання науково-експертних досліджень (висновків), а також залучення експерта з питань права для доказування у податкових спорах.

Аналіз літературних джерел за цією тематикою свідчить про те, що вона є предметом досліджень юристів-практиків та науковців у різних галузях права, таких як: Л. Бірюк, С. Верланов, М. Гетманцев, І. Григор'єв, Н. Зозуля, В. Кисіль, М. Кампо, О. Кармаза, М. Кармаліта, Д. Кушерев, О. Констатий, Т. Кравчук, В. Мамутов, А. Селіванов, В. Семчик, О. Полівода, Г. Прокопанич та інші. Разом з тим, зважаючи на відсутність комплексного підходу, вважаємо, що ці питання потребують подальших досліджень.

Дієвим інструментом вирішення податкових спорів ще на стадії досудового врегулювання є використання, відповідно до ст. 84 Податкового кодексу України, можливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами. Зокрема, п. 84.1 встановлено, що «експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Експертиза призначається за заявою платника податків або за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу. Контролюючий орган, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу якого призначив проведення експертизи, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – з висновком експерта. За надання завідомо неправдивого висновку експерт несе відповідальність відповідно до закону.

Таким чином, запровадження інституту експертизи за заявою платника податків або за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу сприяє забезпеченню рівності сторін у процесі з'ясування усіх обставин кожного податкового спору та можливості формування у кожної зі сторін мотивованої та аргументованої позиції. Висновок експерта, складений за результатами проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами, відіграє суттєве значення для визначення обґрунтованості та об'єктивності рішень органів державної фіскальної служби щодо донарахування сум податкових зобов'язань й дозволить підвищити ефективність досудового врегулювання податкових спорів у порядку процедури адміністративного оскарження. У свою чергу, платники податків, у випадку виникнення побоювань щодо обґрунтованості та достатності підстав щодо донарахування податків, також зможуть отримати науково-експертний висновок фахівців у даній сфері на підтвердження або спростування своїх позицій, ще раз оцінити ситуацію й заощадити свій час та кошти, які довелося б сплачувати при зверненні до суду.

Щодо судового розгляду спірних питань у сфері оподаткування, використання науково-експертних висновків вже давно поширене у діяльності Конституційного Суду, який направляє запити до провідних юридичних вищих навчальних закладів та наукових установ й використовує підготовлені їхніми фахівцями – провідними науковцями висновки у своїх рішеннях, в тому числі в тих справах, які стосуються сфери оподаткування. (Наприклад, Рішення Конституційного Суду України у справі про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 № 1-р/2018).

Як слушно зазначив В. К. Мамутов: «кінцевою метою наукового забезпечення діяльності судів на сучасному етапі фактично є формування сталої судової практики і судових прецедентів, а також переорієнтування судів на здійснення судочинства на підставі доктрин реального, а не формального права. В основу цього процесу мають бути покладені сучасні фундаментальні наукові знання та практика їх застосування при здійсненні судочинства. Це стає можливим завдяки залученню у зазначений процес науковців-юристів, зокрема, через здійснення ними наукової правової експертизи з питань, що є предметом судового розгляду у відповідних справах» [1, с. 88].

Поняття наукової і науково-технічної експертизи передбачене законами України «Про наукову і науково-технічну діяльність» та «Про наукову і науково-технічну експертизу». Вона визначається як діяльність, метою якої є дослідження, перевірка, аналіз та оцінка науково-технічного рівня об'єктів експертизи і підготовка обґрунтованих висновків для прийняття рішень щодо таких об'єктів. Наукова і науково-технічна експертизи проводиться науково-дослідними організаціями та установами, вищими навчальними закладами, іншими організаціями та окремими юридичними і фізичними особами, які акредитовані на цей вид діяльності.

Що стосується розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства, необхідно зазначити, що донедавна забезпечення залучення експертів до розгляду податкових спорів на стадії судового розгляду відбувалося здебільшого відповідно до Закону України «Про судову експертизу», яким встановлюється, що судово-експертна діяльність здійснюється фахівцями державних спеціалізованих установ. Встановлювався вичерпний перелік таких державних спеціалізованих установ. Слід також згадати, що в судових процесах використовувалися висновки за результатами науково-дослідних експертних досліджень, підготовлених за зверненнями сторін відповідно до Закону України «Про

наукову і науково-технічну діяльність», але в адміністративному судочинстві таке джерело доказів не набуло особливого поширення.

Проте Кодекс адміністративного судочинства (далі – КАСУ), викладений у новій редакції, що набула чинності з грудня 2017 року, встановлює, що експерт може призначатися як судом, так і залучатися учасником справи (ст. 68), а висновки експертів визначаються як засоби доказування в адміністративному судочинстві (ст. 72). Тобто висновки експертів, залучених учасником справи та призначених судом, мають однаковий статус. Згідно зі ст. 101 КАСУ висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень, зроблені у результаті них висновки та обґрунтовані відповіді на питання, поставлені перед експертом, складений у порядку, визначеному законодавством. Предметом висновку експерта може бути дослідження обставин, які входять до предмета доказування та встановлення яких потребує наявних у експерта спеціальних знань. Висновок експерта може бути наданий на замовлення учасника справи або на підставі ухвали суду про призначення експертизи.

Отже, вказані зміни до законодавства дають змогу використовувати в адміністративному судочинстві не тільки висновки судових експертів, призначених за рішенням суду, а й тих експертних висновків, які складені на замовлення учасників справи, якщо дотримані всі вимоги, встановлені щодо їх складання. Це відповідає принципу змагальності сторін та свободі надання ними суду своїх доказів і доведенні перед судом їх переконливості, що закріплено у ст. 129 Конституції України, а також дозволяє забезпечити справедливий баланс публічних та приватних інтересів між платниками податків і державою. Високий рівень проведення експертизи у податкових спорах залежить від фаховості її виконавців, їх неупередженості, досвіду, кваліфікації, методологічних підходів.

Зважаючи на те, що діяльність таких міжнародних організацій, як Європейський суд з прав людини та Міжнародний суд ООН є орієнтиром розвитку вітчизняної правової системи, необхідно зазначити, що у пункті d ч. 1 ст. 38 Статуту Міжнародного суду ООН серед джерел, які є основою для вирішення судом спорів, вказані «доктрини найкваліфікованіших фахівців з публічного права різних націй як допоміжного засобу для визначення правових норм». У практиці Європейського суду з прав людини рішення правозастосовних органів держави, якщо вони є бездоказовими, вважаються порушенням права людини на справедливий суд, що знайшло своє відображення у його рішеннях, зокрема, прийнятих проти України (Справа Проніна проти України від 18.07.2006, де зазначено: «Суд нагадує, що п. 1 статті 6 Конвенції зобов'язує суди давати обґрунтування своїх рішень... Крім того, необхідно брати до уваги різноманітність аргументів, які сторона може представити в суд, та відмінності, які існують у державах-учасниках, з огляду на положення законодавства, традиції, юридичні висновки, викладення та формулювання рішень...»).

В. Семчик та О. Полівода слушно вказують на те, що призначена судом науково-правова експертиза є формою доктринального тлумачення законодавства [2, с. 409–415].

І хоча ст. 101 КАСУ встановлює, що предметом висновку експерта не можуть бути питання права, що можна пояснити поширеним підходом щодо недопустимості використання в судовому процесі висновків з правових питань, який ґрунтується на формулюванні, яке походить ще з римського права – «Jura novit curia» – суд знає закони). У ст. 69 КАСУ визначено поняття й закріплено статус такого учасника адміністративного судочинства, як експерт з питань права. Підставою цього став Закон України «Про внесення

змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» від 03.10.2017, яким введено положення щодо залучення до судового процесу експерта з питань права [3]. Зокрема, ст. 69 КАСУ встановлено, що як експерт з питань права може залучатися особа, яка має науковий ступінь та є визнаним фахівцем у галузі права. Рішення про допуск до участі у справі експерта з питань права та долучення його висновку до матеріалів справи ухвалюється судом. Відразу звертаємо увагу на змістові розбіжності в тлумаченні понять «експерт з питань права» та «експерт в галузі права», що може викликати труднощі у правозастосуванні.

Зміст висновку експерта у галузі права регулюється ст. 112 КАСУ, у якій передбачено, що учасники справи мають право подати до суду висновок експерта у галузі права щодо: 1) застосування аналогії закону чи аналогії права; 2) змісту норм іноземного права згідно з їх офіційним або загальноприйнятим тлумаченням, практикою застосування, доктриною у відповідній іноземній державі. Висновок експерта у галузі права не може містити оцінки доказів, вказівок про достовірність чи недостовірність того чи іншого доказу, про переваги одних доказів над іншими, про те, яке рішення має бути прийнято за результатами розгляду справи. Ст. 113 КАСУ, яка регламентує оцінку висновку експерта в галузі права судом, встановлено, що висновок експерта у галузі права не є доказом, має допоміжний (консультативний) характер і не є обов'язковим для суду, суд може посилається в рішенні на висновок експерта у галузі права як на джерело відомостей, які в ньому містяться, та має зробити самостійні висновки щодо відповідних питань.

Таким чином, висновок експерта в галузі права хоча й не має обов'язкового значення і остаточне тлумачення норм права залишається виключною прерогативою суду, цінність такої правової позиції полягає в аргументованості висновків, раціональності доводів та його ролі як додаткового джерела інформації.

Щодо сутності розглядуваного питання, як слушно зауважив О. В. Констатий, така новація є, по суті, початком імплементації в адміністративну юстицію в Україні загальновідомої правосуддю в розвинених демократичних країнах практики, розрахованої на сприяння ухваленню суддями авторитетних, доктринально мотивованих судових рішень у найбільш важливих та принципових з позицій права справах [4, с. 97].

Також на підставі положень ч. 3 ст. 2 КАСУ одними з основних засад (принципів) адміністративного судочинства є змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі. Отже, застосування висновків експертів у галузі права у податкових спорах сприяє забезпеченню змагальності й рівності сторін у процесі з'ясування всіх обставин кожного податкового спору.

Запровадження інституції експерта з питань права та можливість розгляду його висновку в адміністративному судочинстві кореспондує з вимогами Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, адже у практиці Європейського суду з прав людини, як уже зазначалося, рішення правозастосовних органів держави, якщо вони є бездоказовими, вважаються порушенням права людини на справедливий суд. Відповідно до ч. 4 ст. 6 КАСУ: «забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини». Тобто саме висновки експертів у галузі права можуть використовуватися як дієвий інструмент вирішення податкових спорів щодо застосування аналогії закону чи аналогії права та змісту норм іноземного права згідно з їх офіційним

або загальноприйнятими тлумаченням, практикою застосування, доктриною у відповідній іноземній державі.

Нині термін «наукова експертиза» широко застосовується у правовій доктрині та практиці, а отже, безпідставним є заперечення застосування такої експертизи у різних галузях судочинства. Стала судова практика, керуючись доцільністю і розумністю як складовими принципами верховенства права, може лише визначати межі проведення експертизи з метою уникнення зловживання правом з боку окремих учасників процесу [1, с. 95].

Експертні висновки, засновані на науковому підході (так звані «доктринальні» правові позиції), підготовлені як окремими вченими, так і авторськими колективами науково-дослідних установ, є важливою складовою щодо винесення судами аргументованих справедливих рішень при вирішенні податкових спорів.

Звернення за наданням науково-експертного висновку з питань, які виникають під час вирішення податкових спорів, до наукових установ дозволяє поєднати наукову та правову експертизу з позиції методології підготовки такого висновку, забезпечує її комплексний підхід. Для забезпечення належної якості висновків експерти в галузі права повинні відповідати певним вимогам, серед яких: наявність наукового ступеня й авторитету у сфері права; компетентність; неупередженість; достатній досвід; відповідальність за достовірність, повноту й обґрунтованість своїх висновків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мамутов В. Проблеми науково-правової експертизи у контексті сталої судової практики судів загальної юрисдикції та Конституційного Суду України / В. Мамутов // Вісник Конституційного Суду України. – 2013. – № 2. – С. 88–95.
2. Семчик В. Науково-правова експертиза як форма доктринального тлумачення законодавства / В. Семчик, О. Полівода // Право України. – 2013. – № 5. – С. 409–415.
3. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів: Закон України : від 03.10.2017 [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 48. – С. 5 (стаття 436). – Режим доступу : www.rada.gov.ua
4. Констатий О. В. «Amicus curiae» в адміністративному судочинстві України: проблеми впровадження / О. В. Констатий // Юридичний науковий електронний журнал. – 2018. – № 1. – С. 97–100.