

РОЗДІЛ 7 АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

СУДЕБНЫЕ РЕШЕНИЯ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА НАЛОГОВОЕ ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ JUDGMENTS AND THEIR INFLUENCE ON TAX RIGHT APPLICATION

Минаева О.М.,

кандидат юридических наук,

судья Харьковского апелляционного административного суда

Статья посвящена исследованию проблемы влияния судебных решений на процесс налогового правоприменения. Обращается внимание на факторы нивелирования примата предписаний действующего национального законодательства в странах с позитивистскими подходами к праву. Раскрываются причины фактической неспособности судебных органов обеспечить реальное удовлетворение законных требований налогоплательщиков, следствием чего является нивелирование значения судебной ветви власти в рамках механизма сдерживания и противовесов. Обосновывается, что правовые позиции Европейского Суда по правам человека по своей юридической силе превалируют над нормами отечественного налогового законодательства. Указывается на деструктивный характер сложившейся ситуации, которая способствует дезорганизации всей системы отечественного правоприменения и приводит к коллизиям между правовыми позициями ЕСПЧ и предписаниями национального законодательства.

Ключевые слова: судебные решения, налоговое правоприменение, практика высших судебных инстанций, практика Европейского суда по правам человека, налогоплательщики, постановления Верховного Суда Украины, Налоговый кодекс Украины.

Стаття присвячена дослідженню проблеми впливу судових рішень на процес податкового правозастосування. Звертається увага на фактори нівелювання примату приписів чинного національного законодавства в країнах з позитивістськими підходами до права. Розкриваються причини фактичної неспроможності судових органів забезпечити реальне задоволення законних вимог платників податків, наслідком чого є нівелювання значення судової гілки влади в рамках механізму стримувань і противаг. Обґрунтовується, що правові позиції Європейського суду з прав людини за своєю юридичною силою превалюють над нормами вітчизняного податкового законодавства. Вказується на деструктивний характер ситуації, що склалася, наслідком чого є дезорганізація всієї системи вітчизняного правозастосування, яка призводить до колізій між правовими позиціями ЄСПЛ і приписами національного законодавства.

Ключові слова: судові рішення, податкове правозастосування, практика вищих судових інстанцій, практика Європейського суду з прав людини, платники податків, постанови Верховного Суду України, Податковий кодекс України.

Article is devoted to research of a problem of influence of judgments on process of tax law enforcement. The attention to a problem of leveling of a primacy of instructions of the existing national legal system, in the countries with positivistic approaches to the right is paid. The reasons of the actual inability of judicial authorities to provide real satisfaction of legal requirements of taxpayers reveal, leveling of value of a judicial branch of the power within the mechanism of control and counterbalances is a consequence of what. Is proved that legal line items of ECHR on the legal force prevail over regulations of the domestic tax legislation. It is specified destructive nature of the current situation which promotes disorganization of all system of domestic law enforcement and leads to collisions between legal line items of ECHR and instructions of the national legal system.

Key words: judgments, tax law enforcement, practice of the highest degrees of jurisdiction, practitioner of the European Court of Human Rights, taxpayers, resolutions Supreme Court of Ukraine, Tax Code of Ukraine.

Постановка проблеми. Применение отечественными судами практики высших судебных инстанций направлено на обеспечение новых и прогрессивно ориентированных стандартов судопроизводства. Однако возникает вопрос отдельных доктринальных и практических аспектов ее применения особенно в сфере налогообложения. Следует отметить, что правовая система Украины относится к романо-германской правовой семье, основанной на формалистических началах. В системе источников национального права наивысшую приоритетность имеет закон. К сожалению, пока отсутствуют нормативные предписания, которые бы четко определяли иерархию нормативно-

правовых актов. Однако посредством отечественной юридической доктрины в правоприменительной практике были сформированы основные подходы к определению приоритетности нормативно-правовых актов. Однозначный интерес при исследовании влияния судебных решений на налоговое правоприменение имеет практика высших судебных инстанций в судебной системе Украины. Так, особое внимание стоит обратить на практику Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) и конкретные правовые позиции Верховного Суда Украины (далее – ВСУ).

Анализ последних исследований и публикаций. Изучению проблемы, связанной с особенно-

стями применения отечественными судами практики высших судебных инстанций и ее влияния на налоговое правоприменение, посвящены научные труды: А. П. Балакина, О. М. Винника, Н. П. Кучерявенка, С. М. Мироновой, С. Г. Пепеляева, А. А. Ногина, В. А. Соловьёва, Э. А. Усенко и др. Однако, несмотря на наличие содержательных научных достижений по этой тематике, многие вопросы остаются невыясненными.

Целью и задачей статьи является осуществление углубленного теоретического исследования проблемы, связанной с особенностями применения отечественными судами практики высших судебных инстанций и ее влияния на налоговое правоприменение.

Изложение основного материала исследования. В большинстве случаев вопросы, связанные с проведением проверок, сверок контролирующими органами, имеют наибольший градус конфликтности. Итогом таких конфликтов, как правило, является обращение одной из сторон спорных правоотношений к третьей стороне – суду. Именно с учетом такой ситуации следует обратить внимание на отдельные постановления ВСУ, которые связаны с проведением встречной сверки (Постановление ВСУ от 17.11.2015 года). В данном решении позиция ВСУ базируется на том, что встречная сверка не является налоговой проверкой и проводится в порядке, определенном Кабинетом Министров Украины (далее – КМУ). Встречной сверкой считается сопоставление данных первичных бухгалтерских и других документов субъектов хозяйствования, подтверждение хозяйственных отношений с плательщиком налогов и сборов, а также подтверждение операций и расчетов, осуществляемых между плательщиками для выяснения их реальности и полноты отражения в учете налогоплательщика. Вывод – акт о невозможности проведения встречной сверки субъектов хозяйствования является отражением действий работников налоговых органов, он не порождает правовых последствий для налогоплательщика и соответственно не нарушает его прав [1]. С таким выводом сложно согласиться.

Реализуя свои полномочия, контролирующие органы в соответствии с п. 73.3 ст. 73 Налогового кодекса Украины имеют право обратиться к налогоплательщикам и другим субъектам информационных отношений с письменным запросом о предоставлении информации, необходимой для выполнения возложенных на контролирующие органы функций, задач и ее документального подтверждения. Письменный запрос о предоставлении информации направляется плательщику при наличии оснований, установленных законом. При составлении запроса с нарушением требований плательщик освобождается от обязанности предоставления ответа. Запрос налогового органа обязательно должен содержать перечень запрашиваемой информации и изложение определенных Налоговым кодексом Украины оснований получения информации. Невыполнение контролирующим органом этих условий приводит к призна-

нию проверки незаконной и отсутствию правовых последствий по ней [2].

Акт о результатах проведения документальной проверки является носителем налоговой информации, используемой контролирующими органами во время выполнения ими своих задач и реализации функций. Согласно ст. 74 Налогового кодекса Украины налоговая информация может храниться и обрабатываться в информационных базах контролирующих органов. Налоговая информация в виде выводов акта проверки, которая внесена контролирующим органом в автоматизированную информационную систему «Налоговый блок» и отличается от налоговой информации налоговой отчетности налогоплательщика, обуславливает возникновение спорного акта при установлении нарушения, имеет непосредственное негативное последствие относительно прав и интересов налогоплательщика [2].

Устанавливая невозможность реальности осуществления хозяйственных операций истца с контрагентами по цепи поставки, контролирующий орган фактически ставит под сомнение действительность первичных документов и правдивость сведений налоговых деклараций. Несоответствие показателей налогового кредита и налоговых обязательств, задекларированным за проверенный период показателям с централизованной базы данных налоговой отчетности, имеет для плательщика негативные последствия, такие как: ухудшение его деловой репутации, отказ его контрагентов от дальнейших хозяйственных отношений с ним и тому подобное.

Взыскание из Государственного бюджета Украины бюджетной задолженности (Постановление ВСУ от 16.11.2015 года). ВСУ в данном случае исходил из того, что бюджетное возмещение – это возмещение отрицательного значения налога на добавленную стоимость (далее – НДС) на основании подтверждения правомерности сумм бюджетного возмещения НДС по результатам проверки плательщика. В течение пяти операционных дней после получения заключения Государственная казначейская служба Украины перечисляет налогоплательщику указанную в заключении сумму бюджетного возмещения НДС с бюджетного счета на текущий банковский счет налогоплательщика с соблюдением процедуры и на условиях, установленных ст. 200 Налогового кодекса Украины [3].

ВСУ отмечает, что этот порядок не предусматривает бюджетного возмещения НДС способом судебного взыскания непосредственно с осуществлением судебного контроля по решению налоговых органов, принятых по результатам проверки сумм НДС и заявленных к возмещению. Вывод: возмещение из Государственного бюджета Украины НДС является исключительным полномочием налоговых органов и органов Государственной казначейской службы Украины, суд не может подменять государственный орган и решать вопрос о взыскании такой задолженности.

Более обоснованной кажется позиция Высшего административного суда Украины (далее –

ВАСУ) (Постановление от 04.02.2016 года № К/800/44985/15), которая не соответствует позиции ВСУ [4]. Исходя из ч. 1 ст. 244-2, п. 1, 2 ч. 1 ст. 237 Кодекса административного судопроизводства Украины (далее – КАС Украины) [5] относительно обязательности заключений ВСУ для всех субъектов властных полномочий, ВАСУ считает необходимым в порядке абз. 2 ч. 1 ст. 237 КАС Украины отступить от изложенной правовой позиции ВСУ. Логика формирования позиции ВАСУ выглядит достаточно последовательной и совершенной.

Так, согласно п. 200.1 ст. 200 Налогового кодекса Украины сумма налога, подлежащая уплате (перечислению) в Государственный бюджет Украины или бюджетному возмещению, определяется как разница между суммой налогового обязательства отчетного (налогового) периода и суммой налогового кредита такого отчетного (налогового) периода. Такая сумма подлежит бюджетному возмещению по заявлению плательщика в сумме налога. Контролирующий орган обязан в пятидневный срок после окончания проверки подать органу, который осуществляет казначейское обслуживание бюджетных средств, заключение с указанием суммы, подлежащей возмещению из бюджета [2].

На основании такого заключения орган Государственной казначейской службы Украины выдает налогоплательщику указанную в нем сумму бюджетного возмещения путем перечисления средств бюджетного счета на текущий банковский счет плательщика налога в течение пяти операционных дней после получения заключения контролирующего органа. При этом суммы налога, не возмещенные плательщикам в течение определенного срока, считаются задолженностью бюджета, на которую начисляется пеня в размере 120 процентов учетной ставки Национального банка Украины.

Подобное обстоятельство определяет юридический факт, который обуславливает возникновение правоотношений между должником в лице государства и кредитором в лице плательщика, права которого нарушены именно в результате неуплаты ему соответствующей суммы. Этот же юридический факт обуславливает возникновение правоотношений по противоправной бездеятельности налогового органа как субъекта властных полномочий, в результате чего возникает материально-правовой аспект нарушенного права плательщика, относительно чего необходимо устранение последствий этого в судебном порядке.

Важно иметь в виду, что административный суд не ограничен в выборе способов восстановления права человека, нарушенного властными субъектами, а в праве выбрать наиболее эффективный способ восстановления нарушенного права. Часть 2 ст. 162 КАС Украины предусматривает, что суд может принять другое постановление, которое бы гарантировало соблюдение и защиту прав, свобод, интересов человека и гражданина от нарушений со стороны субъектов властных полномочий [5]. Ссылка ВСУ на порядок исполнения решений о взыскании средств

государственного и местных бюджетов (утвержден Постановлением КМУ от 03.08.2011 года № 845) не является обоснованной исходя из того, что этот порядок определяет механизм взаимодействия органов Государственной налоговой службы и органов Государственной казначейской службы в процессе возмещения налога на добавленную стоимость и не касается погашения просроченной задолженности по возмещению НДС.

ВСУ в Постановлении от 16.09.2015 года делает вывод о непринадлежности способа защиты нарушенного права плательщика [6]. В рассматриваемой категории споров, по его мнению, должно быть требование об обязанности налогового органа предоставить заключение о сумме бюджетного возмещения. Но решение вопроса о предоставлении такого заключения не обеспечивает погашение задолженности государства перед плательщиком, а потому отказ лицу в полном восстановлении нарушенного права является недопустимым.

Рассматриваемая ситуация может быть охарактеризована несколькими критическими замечаниями. Во-первых, предложенный подход ВСУ способствует тому, что за просрочку исполнения обязательства из государственного бюджета будет возмещаться не только основная сумма задолженности, но и штрафные санкции. В данном случае мы говорим о том, что будет начисляться пеня, которая в будущем приведет к материальным потерям бюджета.

Во-вторых, такая практика высшего судебного органа в системе судов общей юрисдикции включает в себя репутационные риски для нашего государства, ведь иностранные инвесторы, Международный валютный фонд и другие международные общественные и финансовые институты могут расценивать такую деятельность органов судебной власти как препятствование осуществлению хозяйственной деятельности как отечественных, так и иностранных субъектов хозяйствования. Прежде всего это скажется на привлекательности национального рынка для иностранных инвесторов. На сегодняшний день в практике деятельности отдельных предприятий с иностранными инвестициями есть случаи обращения с данным вопросом и в Международный валютный фонд и в Американскую торгово-промышленную палату.

В-третьих, указанная практика препятствует правореализации принципа эффективности правосудия. В данном случае мы говорим о том, что реализация правосудия не будет иметь какого-то качественного результата, не будут восстановлены нарушенные бездействием контролирующих органов права налогоплательщика. Это будет иметь своим следствием нарушения хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования и вообще приведет к дестабилизации хозяйственного оборота.

В-четвертых, такого рода правовые позиции ВСУ создают условия для дальнейшей бездеятельности контролирующих органов и органов казначейства по удовлетворению правомерных требований налогоплательщиков относительно возмещения в их пользу

бюджетной задолженности по НДС. Фактически создается замкнутый цикл для налогоплательщиков, которые будут вынуждены повторно обжаловать бездействие контролирующих органов, которое влечет невыполнение их законных требований. Уже сегодня имеется ряд прецедентов соответствующего характера, то есть ситуаций, когда налогоплательщики, получая решение судебных органов по удовлетворению их исковых требований, не могут получить возмещение НДС в связи с систематическим бездействием субъектов публично-властных полномочий, на которые и ложатся организационно-управленческие вопросы, касающиеся бюджетного возмещения НДС.

В-пятых, нивелируется значение судебной ветви власти в рамках механизма сдерживания и противовесов. Фактически суды не могут обеспечить реального удовлетворения законных требований налогоплательщиков. Высшие органы судебной власти, посредством сформированных ими правовых позиций, уменьшают фактическую эффективность правосудия, которая направлена на реальную, а не на номинальную защиту прав и интересов субъектов права.

Еще одним интересным моментом при возмещении НДС из бюджета является то, что такое возмещение – это обязанность контролирующего органа, а не его право. Согласно п. 184.9 ст. 184 Налогового кодекса Украины, в случае, если по результатам последнего налогового периода лицо имеет право на получение бюджетного возмещения, такое возмещение предоставляется в течение сроков, определенных соответствующим разделом Налогового кодекса Украины. Как мы видим, именно за налогоплательщиком закрепляется право на получение бюджетного возмещения [2]. В свою очередь такому праву налогоплательщика должна корреспондировать соответствующая обязанность контролирующего органа. Учитывая изложенное, не предоставляется возможным говорить и о вмешательстве судебными органами при решении вопроса относительно бюджетного возмещения НДС в дискреционные полномочия контролирующего органа. Ведь под дискреционными полномочиями понимается такое полномочие, которое предоставляет определенную степень свободы административному органу при принятии решения, то есть, когда в пределах, определенных законом, административный орган может самостоятельно (по собственному усмотрению) выбрать один из нескольких вариантов решения. В вопросе о бюджетном возмещении НДС возможность выбирать определенный вариант поведения у контролирующего органа отсутствует.

Судебный прецедент не входит в систему общеобязательных к правоприменению источников права. В связи с этим возникает вопрос, как относиться к практике ЕСПЧ, которая в силу Закона Украины «О выполнении решений и применении практики ЕСПЧ» подлежит правоприменению в рамках отечественного судопроизводства. Такой вывод следует из положений ч. 1 ст. 17 указанного Закона, где отмечается, что «суды применяют при рассмотрении дел Конвенцию и практику ЕСПЧ в качестве

источника права» [7]. В таком случае мы должны говорить о том, что правовые позиции ЕСПЧ (фактически судебные прецеденты) имеют общеобязательное значение для отечественной правоприменительной практики. Посредством механизмов национального нормотворчества фактически произошла «легализация» прецедентной практики ЕСПЧ в качестве обязательного к применению источника права, причем, на первый взгляд, источника равнозначного по своей юридической силе отечественному законодательству.

Следует отметить, что указанный нормативно-правовой акт был принят нашим государством в связи с выполнением Украиной взятых на себя международных обязательств, вытекающих из ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и отдельных протоколов к ней. Также следует отметить, что в соответствии с ч. 2 ст. 19 Закона Украины «О международных договорах» «если международным договором Украины, вступившим в силу в установленном порядке, установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены в соответствующем акте законодательства Украины, то применяются правила международного договора» [8].

Из изложенного следует, что правовые позиции ЕСПЧ по своей юридической силе превалируют над нормами отечественного законодательства. Фактически мы говорим о нивелировании примата предписаний действующего национального законодательства в странах с позитивистскими подходами к праву. На первый взгляд такое положение вещей может иметь только положительные последствия. Однако такая ситуация имеет значительное дезорганизующее влияние на всю систему отечественного правоприменения и приводит к коллизиям между правовыми позициями ЕСПЧ и предписаниями национального законодательства.

В аспекте исследования вопроса использования отечественными судами практики ЕСПЧ, в частности использование такой практики ВСУ, обращает на себя внимание Постановление ВСУ от 16.09.2015 года [6]. В указанном судебном решении суд ссылается на практику ЕСПЧ (решение по делу «ЮКОС против Российской Федерации»), при рассмотрении вопроса о пересмотре решения Высшего специализированного суда. Так, судьи ВСУ, путем обращения к указанному решению ЕСПЧ, приходят к выводу о том, что «исковая давность – это законное право правонарушителя избежать преследования или привлечения к суду». Подобного рода односторонний подход к пониманию исковой давности может иметь определенные негативные последствия. В первую очередь это касается вопроса соотношения такого законного права правонарушителя избегать ответственности и соответствующего права человека на возобновление сроков исковой давности.

Выводы. Таким образом, возникает вопрос о том, что будет иметь приоритет в вопросах правоприменения: право правонарушителя (фактически выведено ЕСПЧ и приоритетнее по отношению к отечественному законодательству) или право лица

(другой стороны спора) на восстановление сроков исковой давности (закрепленное действующим законодательством)? По нашему мнению, именно в этой ситуации должны раскрываться дискреционные полномочия судов. Именно судьи должны определять, не будет ли ограничено право лица на возобновление сроков исковой давности при предоставлении правонарушителю определенной преференции, задекларированной в решении ЕСПЧ; приоритет каким

именно фактам предоставлять при решении дела: фактам, обосновывающим целесообразность возобновления сроков исковой давности, или фактам, способствующим отказу возобновить такие сроки (фактически освободить лицо от ответственности)? Еще одним важным моментом при применении практики ЕСПЧ должно быть осознание того, что не все решения этого судебного органа возможно перенести в современные украинские реалии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Постановление Верховного Суда Украины от 17.11.2015 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://document.ua/pro-viznannja-dii-z-provedennja-zustrichnoyi-zvirki-protipra-doc251423.html>.
2. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 года № 2755-VI // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Постановление Верховного Суда Украины от 16.11.2015 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/94B2090163281D02C2257F45004F1CBF](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/94B2090163281D02C2257F45004F1CBF).
4. Постановление Высшего административного суда Украины от 04.02.2016 года № К/800/44985/15 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS160020.html.
5. Кодекс административного судопроизводства Украины от 06.07.2005 года № 2747-IV // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
6. Постановление Верховного Суда Украины от 16.09.2015 года // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/09108B57F80FB894C2257ECB002126E2](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/09108B57F80FB894C2257ECB002126E2).
7. Закон Украины «О выполнении решений и применении практики ЕСПЧ» от 23.02.2006 года № 3477-IV // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.
8. Закон Украины «О международных договорах» от 29.06.2004 года № 1906-IV // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1906-15>.

УДК 343.35

НЕДОЛІКИ АНТИКОРУПЦІЙНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ГОТІВКОЮ ТА ІНШИМИ ПОДІБНИМИ ЗА ЛАТЕНТНІСТЮ АКТИВАМИ ЯК ПРИЧИНА НЕДІЄВОСТІ НОРМИ ПРО НЕЗАКОННЕ ЗБАГАЧЕННЯ В УКРАЇНІ

SHORTCOMINGS OF THE ANTI-CORRUPTION FINANCIAL CONTROL OVER CASH AND OTHER ASSETS OF A SIMILAR LATENCY AS A REASON FOR THE INEFFECTIVENESS OF THE NORM ON ILLICIT ENRICHMENT IN UKRAINE

Михайленко Д.Г.,

кандидат юридичних наук, доцент,

докторант кафедри кримінального права

Національного університету «Одеська юридична академія»

У статті викриваються недоліки антикорупційного фінансового контролю за готівкою та іншими подібними за латентністю активами, які дають змогу ухилитися від кримінальної відповідальності за незаконне збагачення. Обґрунтовується, що у корумпованих публічних службовців є можливість створити «подушку безпеки» для подальшого незаконного збагачення, оскільки перевірити наявність вказаного у їх деклараціях обсягу готівкових коштів та інших подібних за латентністю активів неможливо. Пропонується процедура належної фіксації таких активів у разі їх декларування.

Ключові слова: корупція, корупційні злочини, незаконне збагачення, фінансовий контроль, декларування недостовірної інформації, декларування готівкових коштів.

В статье разоблачаются недостатки антикоррупционного финансового контроля за наличными и другими подобными по латентности активами, которые позволяют уклониться от уголовной ответственности за незаконное обогащение. Обосновывается, что у коррумпированных публичных служащих есть возможность создать «подушку безопасности» для дальнейшего незаконного обогащения, поскольку проверить наличие указанного в их декларациях объема наличных средств и других подобных по латентности активов невозможно. Предлагается процедура надлежащей фиксации таких активов в случае их декларирования.

Ключевые слова: коррупция, коррупционные преступления, незаконное обогащение, финансовый контроль, декларирование недостоверной информации, декларирование наличных средств.