

Ю. О. Рудницька, юрисконсульт
ПП “КМБ”, викладач кафедри цивільного
та господарського права ДВНЗ НГУ,
викладач кафедри права ДУЕП ім. А. Нобеля

АНАЛІЗ ПРИЧИН НЕДОБРОСОВІСНОЇ ПОВЕДІНКИ УЧАСНИКІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ ЇЇ ОБМЕЖЕННЯ

Статтю присвячено деяким проблемам та аналізу причин недобросовісної поведінки учасників адміністративного судочинства на прикладі податкових спорів та можливі шляхи її обмеження.

Стаття посвячена некоторым проблемам и анализу причин недобросовестного поведения участников административного судопроизводства на примере налоговых споров и возможные пути их решения.

The article is devoted to some problems and analysis of reasons of unconscientious conduct of participants of the administrative legal proceeding on the example of tax disputes and possible ways of their decision.

Ключові слова. Законність, недобросовісна поведінка, платники, податки, судовий процес.

Вступ. У процесі роботи держави над забезпеченням доступного і справедливого судочинства, прозорості в діяльності судів важливе значення має вирішення питання встановлення законно потрібного напряму діяльності учасників судового процесу.

© Ю. О. Рудницька, 2012

У зв'язку з наведеним доцільно зазначити, що право на справедливий і публічний розгляд справи впродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом закріплено в Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, що відповідно до ст. 17 Закону України “Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини” [1, ст. 17] є джерелом права.

Актуальним у даному випадку є питання запобігання і недопущення зловживання правом як наслідку недобросовісного здійснення учасниками судочинства їх процесуальних прав, притягнення судом до фінансової відповідальності виключно винних у скоєнні правопорушення суб'єктів фінансових правовідносин.

Із набуттям чинності Податкового кодексу України (далі – ПКУ) проблема зловживання процесуальними правами як наслідку недобросовісної поведінки учасників судового процесу не знайшла свого відображення на рівні податкового законодавства. Зазначимо, що цивільне законодавство також не містить визначення даного поняття. Серед юристів-практиків прийнято вважати, що дане поняття має оцінний характер.

Постановка завдання. Метою цієї статті є аналіз причин недобросовісної поведінки учасників адміністративного судочинства на прикладі податкових спорів і визначення можливих шляхів обмеження такої поведінки.

Результати дослідження. Серед основних причин виникнення суперечностей між суб'єктами правовідносин прийнято виділяти причини соціально-економічного характеру (залежно від завдань, що ставляться державою перед контролюючими органами), колізії норм податкового законодавства, оптимізацію оподаткування, ухилення від сплати податків [2, 29].

Практика свідчить, що цей перелік можна доповнити об'єктивними критеріями, до яких слід зараховувати, по-перше, низький рівень податкової культури правозастосовних органів, відсутність спеціальних знань і, по-друге, порушення меж співвідношення публічного та приватного інтересу.

Окремі аспекти проблем податкового права досліджували такі вчені, як Г. Атаманчук, Д. Бахрах, І. Бачило, Г. Бех, Л. Воронова, В. Горшеньов, М. Кучерявенко, М. Перепелиця, Д. Семир'янов, Л. Трофімова, В. Цветков та ін.

Незважаючи на великий спектр наукових праць, присвячених існуючим проблемам податкового права, на жаль, причини виникнення та можливі шляхи подолання недобросовісності поведінки учасників судового процесу у спорах за участю податкових органів проаналізовані недостатньо, більше того, в аспекті аналізу судових помилок, помилок контролюючих органів та суб'єктів господарювання в процесі формування доказової бази у справі, в тому числі й через призму поняття податкової культури, дане питання ще взагалі не досліджувалося вітчизняними науковцями.

За допомогою прикладів із судової практики за адміністративними позовами ТОВ “Х” до органів державної податкової служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення розглянемо конкретні приклади помилок, що допускаються учасниками судового процесу та виникають як через їх недобросовісну поведінку, так і брак належного рівня знань, покладення в основу своїх доводів певних фактів, а не положень чинного законодавства, неврахування судом своїх попередніх позицій з аналогічних питань, ігнорування судом уже доведених фактів.

Нині поширена ситуація, відповідно до якої, наприклад, за результатами документальної позапланової перевірки, оформленої актом перевірки ДПІ, підприємствам збільшують суму грошового зобов'язання та застосовують штрафну санкцію за порушення ч. 5 ст. 203, ч. 1, 2 ст. 215, ст. 216 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України), ст. 44 Господарського кодексу України (далі – ГК України), п. 198.3, п. 198.6 ст. 198 розд. V ПК України, ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Через незгоду підприємств з визначеними порушеннями, податкове повідомлення-рішення оскаржується в судовому порядку.

У процесі розгляду справи встановлюється, що в основу акта перевірки органу державної податкової служби було покладено висновок про непідтвердження факту реального здійснення господарської діяльності та встановлення юридичної дефектності документів, унаслідок ненадання до перевірки належних доказів реального вчинення операції з поставки товару, що, в свою чергу, відповідно до ст. 234 ЦК України є безумовною підставою для визнання угоди недійсною.

Слід зазначити, що в непоодиноких випадках на момент розгляду адміністративним судом справи в порядку Кодексу адміністративного судочинства паралельно вже розглянута справа про адміністративне правопорушення посадовими особами підприємства-скаржника за цим же порушенням, і судом загальної юрисдикції винесене рішення або про притягнення посадових осіб ТОВ “Х” до адміністративної відповідальності, або про закриття провадження у справі через відсутність у діях посадових осіб складу адміністративного правопорушення.

Відповідно до ч. 4 ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства вирок суду в кримінальній справі або постанова суду у справі про адміністративний проступок, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, щодо якої ухвалено вирок або постанова суду, лише в таких питаннях: чи мало місце діяння та чи вчинено воно цією особою [3, ст. 72].

Поряд із цим виникає питання щодо якості такого рішення, його аргументованості й переконливості, з урахуванням того, що суди загальної юрисдикції взагалі навіть не спеціалізуються на податковому праві. Практика свідчить про те, що в основному підхід судів загальної юрисдикції до розгляду справ про адміністративні правопорушення, вчинені через невиконання норм податкового законодавства, є суто формальним, з текстів рішень випливає, що вони не містять глибокого аналізу первинних документів, їх правової оцінки, причинно-наслідкових зв'язків між діями посадових осіб та негативними результатами цих дій, якщо такі мали місце. Факт наявності вини констатується лише посиланням на протокол про адміністративне правопорушення, складений контролюючим органом без урахування того, що, в першу чергу, мають досліджуватися податкові наслідки у вигляді несплати податків і зборів.

У цілому, попри законодавчо визначену норму, в деяких випадках можна вести мову про неготовність прийняти таке рішення, як доказ установленого факту, але нині питання підстав неприйняття іншим судом такого рішення з дефектами залишається законодавчо не вирішеним.

Обов'язок використання судом такого рішення ніким не скасовано і фактично неприйняття даного рішення є своєрідним установленням нового правового процесуального припису, на яке має право виключно Верховна Рада України.

Наступне, на що слід звернути увагу, – це те, що під час розгляду справи, кожен з учасників наполягає на істинності своєї позиції, зокрема, щодо винятковості переліку документів первинного податкового обліку та можливості поширювального тлумачення статей у бік збільшення переліку таких документів, якими останні передбачені.

З цих підстав судом досліджуються договори поставки, видаткові накладні, за якими придбано товар, податкові накладні, докази підтвердження оплати товару, оборотно-сальдові відомості як докази оприбуткування придбаного товару, видаткові накладні, за якими придбана продукція в подальшому була реалізована третім особам, товарно-транспортні документи, договори оренди складу, де товар зберігався, журнали реєстрації в'їзду/виїзду транспортних засобів.

Але як представники контролюючих органів, так і суд залишають поза увагою, що чинне на момент виникнення спірних правовідносин законодавство право на валові витрати та податковий кредит ставить у залежність виключно від наявності первинних документів податкового обліку, до яких належать: видаткові накладні, за якими придбано товар, податкові накладні, видаткові накладні, за якими придбана продукція в подальшому була реалізована третім особам.

У даному випадку, посилання на достатність документів, якими обґрунтовано право на валові витрати та податковий кредит, не оцінюється належним чином, як вбачається, через брак в учасників процесу високого освітнього рівня з ґрунтовними знаннями в галузі економіки, бухгалтерського, податкового обліку та права.

У таких випадках, вважаємо, що суду необхідна допомога спеціаліста у формі консультацій, довідок, причому ця потреба, на наш погляд, доцільна саме на початковому етапі розгляду справи, коли суду необхідно отримати консультацію зі спеціальних термінів та економічних категорій, механізму ведення господарської діяльності, оцінки економічної діяльності, вказівок, рішень, аналізу стану обліку, звітності, механізму їх формування, правильності їх складання, вивчення порядку обліку й руху товарно-матеріальних цінностей. Безпосередньо під час формування доказової бази спеціаліст допомагав би у визначенні певних документів, їх необхідного обсягу.

Станом на момент підготовки даної статті суди позбавлені можливості отримання таких консультацій через відсутність фінансування на введення до штату судів незалежних фахівців-консультантів. Призначення судово-бухгалтерської експертизи судами не ініціюється, оскільки витрати на їх проведення у кошторисі судів також не передбачено.

Отже, маємо ситуацію, коли сторона долучає до матеріалів справи докази, які за своєю правовою суттю взагалі не допустимі та належні (наприклад, розшифровки до податкової декларації, законодавством останні не передбачено, акти перевірок, у яких замість висновків містяться припущення і т.ін.), а судом вони приймаються та покладаються в основу рішень.

Останнє, на що хотілося б звернути увагу в аналізі помилок провозастосовних органів, те, що законодавством не надано право на визначення органом державної податкової служби на підставі ст. 234 ЦК України угоди недійсною. В даному разі під час фіксації ревізорами-інспекторами в актах перевірки такого висновку, це свідчить про їх низький рівень правових знань та недостатню взаємодію з юридичними підрозділами податкової служби. Відповідно до ст. 234 ЦК України фіктивним є правочин, який учинено без наміру створення правових наслідків, що обумовлювалися цим правочином. Зі змісту ч. 2 цієї статті випливає, що лише суд може визнати правочин фіктивним.

Таким чином, в акті перевірки законним буде посилання виключно на рішення суду, яким такий правочин уже було визнано фіктивним.

Відповідно, як наслідок, застосування двосторонньої реституції, а саме корегування податкової звітності та збільшення грошових зобов'язань на підставі ст. 216 ЦК України, є взагалі незаконним, оскільки таке може бути проведено виключно на підставі визнаного недійсним у встановленому порядку правочину, тобто тільки за визнання правочину недійсним відповідно до рішення суду, чого нинішнього часу контролюючими органами не здійснюється.

Крім того, залишається також поза увагою контролюючих органів роз'яснення вищих судових інстанцій. Відповідно до постанови Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 р. № 9 "Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними" з кваліфікації правочину за ст. 234 ЦК України необхідно враховувати, якщо на виконання правочину було передано майно, такий правочин не може бути кваліфіковано як фіктивний [4, ст. 24].

Висновки. З огляду на викладене можна зробити висновки. По-перше, для встановлення можливого шляху подолання недобросовісної поведінки учасників податкових спорів визначальним є встановлення підстав такої поведінки, від цього залежатиме ефективність того чи іншого заходу. По-друге, вважаємо, що доцільним є виокремлення суддів, які розглядають податкові спори, в окрему категорію, підвищення їх кваліфікації в напрямках спеціальних знань у галузі бухгалтерського, податкового обліку, економіки, розгляд питання щодо забезпечення суддів безкоштовними консультаціями фахівців.

У ході судового розгляду справи, як правило, суд стикається з низкою можливих рішень, кожне з яких є для нього переконливим і міститься в межах правового поля. Узагалі ж це характерно для тих категорій справ, з яких серед представників судового корпусу немає єдиної позиції. Поряд із цим аргументи інших учасників судового процесу базуються більше на фактах, а не на нормах права. Тому, по-третє, важливе посилення контролю з боку вповноважених органів над суддівським корпусом з питань ухвалення рішень на підставі, в межах, у спосіб, встановлених законом.

По-четверте, необхідним є розгляд питання щодо внесення змін до ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства України в частині надання спеціалізованим судам права в процесі розгляду справи з відповідною обов'язковою аргументацією в подальшому в тексті рішення на використання або невикористання рішень у справах про адміністративні правопорушення.

Наприкінці слід зазначити, що важливим напрямком у діяльності як контролюючих органів, суб'єктів господарювання, так і судів має стати те, що матеріальні або процесуальні норми повинні застосовуватися з глибоким аналізом усіх тонкощів кожної конкретної ситуації, і важлива також оцінка їх відповідності законам та Конституції України.

Література

1. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV зі змінами та доповненнями, внесеними Законом України від 15.03.2011 р. № 3135-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Євсєєв О. Судові помилки в діяльності Конституційного суду України / О. Євсєєв // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 8. – С. 3.
3. Кодекс адміністративного судочинства України зі змінами, внесеними Законом України від 20.12.2011 р. № 4176-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 р. № 9.