

УДК 347.73

ПРЕДМЕТ ДОКАЗУВАННЯ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

Цвіра Д.М.

Харківський національний університет внутрішніх справ

У статті розкривається сутність та особливості предмета доказування в податкових спорах. На основі глибокого наукового аналізу визначаються основні риси доказування в податкових спорах. Досліджено та охарактеризовано предмет доказування на стадії вирішення податкових спорів. З'ясовано, які саме факти необхідно включати до предмета доказування в податкових спорах. Сформульовано пропозиції щодо вдосконалення підходів стосовно формування предмета доказування в податкових спорах.

Ключові слова: податковий спір, адміністративне судочинство, докази, доказування, предмет доказування.

Постановка проблеми. Суттєвим поштовхом у бік наближення до європейських стандартів було прийняття і набрання чинності більше десяти років потому Кодексу адміністративного судочинства (надалі – КАС) України. Цей систематизований кодифікований акт визначив процесуальну основу судового механізму для захисту прав, свобод та інтересів особи від порушень з боку державно-владного апарату. Сама наявність в Україні цілої системи адміністративних судів свідчить про відповідність на-

ціональної судової системи міжнародно-правовим стандартам.

Головним призначенням адміністративного судочинства, безперечно, є розгляд та вирішення публічно-правового спору, у якому хоча б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їх посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень, у чітко визначеному законом порядку, тобто встановлен-

ня істини у справі. Це завдання здійснюється в процесі судового розгляду в результаті пізнання обставин справи, тобто судового доказування. Правильний підхід до законодавчого регулювання процесу доказування забезпечується реалізацією принципів змагальності, диспозитивності та офіційного з'ясування справи в судовому розгляді справи, а отже сприяє можливості повноцінного захисту сторонами своїх прав та інтересів у суді.

Наразі продовжує спостерігатися тенденція до посилення ролі адміністративного суду у питаннях вирішення податкових спорів, переданих на їх розгляд. Про актуальність обраної теми дослідження говорять статистичні дані. За даними Вищого адміністративного суду України за 2015 рік податкові спори є однією з найчисельніших категорій справ серед всіх розглянутих окружними адміністративними судами.

Дійсно, аналізуючи статистичні показники про стан здійснення судочинства Харківським окружним адміністративним судом за 2015 рік, можна дійти висновку, що найбільше надходження позовних заяв та матеріалів традиційно посідають справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів та контролю за дотриманням вимог податкового законодавства. Зокрема справи зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог складала 70,1% від загальної кількості справ, що надійшли за 2015 рік до цього суду. При цьому, по справах зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами найчастіше судді розглядали спори юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до податкових служб міста Харкова та області з приводу скасування податкових повідомлень-рішень, визнання їх нечинними, з питань адміністрування окремих податків, зборів та обов'язкових платежів, зокрема, найбільша кількість спорів про погашення податкового боргу. Найпоширенішими зверненнями податкових органів були спори щодо припинення юридичної особи (припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця) та стягнення податкової заборгованості [1].

Отже, серед характерних прикладів із судової практики, слід виділити адміністративні спори про скасування податкових повідомлень – рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит або неправомірністю формування валових витрат. Аналіз зазначеної категорії справ показав, що найчастіше протиріччя виникають у зв'язку із неоднаковим застосуванням норм, що регулюють питання належності та допустимості доказів, а також самої оцінки доказів при встановленні факту реальності господарських операцій, фактичності їх здійснення. Зокрема, розбіжності мають місце при наданні судами оцінки таким доказам як Акт перевірки контрагента платника податку про неможливість проведення зустрічної звірки у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням, експертний висновок щодо підпису не уповноваженої особи на податковій накладній, відсутність товарно-транспортних накладних та факту перевезення товару власним транспортом, не надання довіреностей на отримання товару.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сторінках юридичної літератури, питанням публічно-правових спорів, як і правовій природі податкових спорів, постійно приділяється певна увага, про що свідчать роботи таких вчених, як: О.В. Бринцева, В.С. Куценка, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, А.К. Саркісова, Я.В. Греци, М.В. Жернакова, М.В. Жушман, А.Ю. Осадчого, В.А. Сьоміної, В.В. Лазора, О.М. Обушенка, О.М. Федорчука та інших. Разом із тим, проблематика вивчення судового доказування при вирішенні податкових спорів сьогодні ще не знайшла свого вирішення як на рівні законодавчого, так і нормативного регулювання.

Мета статті. Метою написання статті є розкриття змісту та особливостей доказування у податкових спорах, переданих на розгляд до адміністративних судів України. Для вирішення зазначеної мети вважається за потрібним з'ясування змісту доказування під час розгляду податкового спору в адміністративному судочинстві України, а також визначення адміністративно-процесуальних норм, якими регламентуються особливості доказування у зазначеній категорії справ.

Виклад основного матеріалу. Деякі з вчених вірно підкреслюють, що доказування виступає як спосіб реалізації правової позиції в контексті здійснення функції індивідуальної регламентації та як основний правозабезпечувальний чинник. Зокрема, Д.О. Бочаров, узагальнюючи зміст численних операціональних визначень поняття доказування (вироблених переважно в царині наук кримінального, адміністративного, цивільного, господарського процесів і криміналістики) відзначає наявність у правовій науці двох підходів до визначення змісту діяльності з доказування – вузького та широкого. У вузькому розумінні доказування розглядається як діяльність лише з одержання (збирання, формування) та дослідження (перевірки) юридичних доказів. За широкого підходу наведений перелік доповнюється операціями оцінки й використання доказів [2, с. 10].

Заслуговує на увагу позиція, висловлена Т.В. Степанової, про те, що доказування – це логіко-практична діяльність осіб, які беруть участь у справі, і суду по встановленню наявності або відсутності обставин, що мають значення для правильного вирішення справи [3, с. 3].

Вчені-цивілісти, спираючись на принцип змагальності, який діє у цивільному процесі, обґрунтовують тезу про те, що доказування є одночасно і правом, і обов'язком осіб, які беруть участь у справі, оскільки у змагальному процесі саме від розсуду сторін залежить, чи захищати власні права, чи доводити свою позицію, а відповідно чи надавати суду докази. Водночас, якщо сторона зацікавлена у вирішенні справи на свою користь, вона обтяжена необхідністю подавати докази для обґрунтування вимог і заперечень. Тому при реалізації права подавати докази на сторону покладається обов'язок доказування.

Як свідчать наведені точки зору правознавців, загальноприйнятим в юридичній науці є визначення доказування як розумової і процесуальної діяльності відповідних учасників судочинства по встановленню обставин судової справи за допомогою судових доказів.

На відміну від інших видів судочинства, особливість адміністративного судового процесу

щодо забезпечення доказів, полягає у більш активній ролі адміністративного суду. Специфіка доказування в адміністративному судочинстві полягає у тому, що у справах про протиправність рішень, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доведення правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладено на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову. Зокрема, виходячи із змісту ч. 2 ст. 71 КАС України, яка встановлює презумпцію вини суб'єкта владних повноважень, вимоги позивача вважаються правомірними, доки протилежна сторона не доведе інше. Фактично можна стверджувати про презумпцію правомірності вимог громадянина у справах про порушення його прав і свобод.

Наприклад, Я.С. Калмикова пропонує під доказами в адміністративному судочинстві розуміти інформацію, на підставі якої особи, які беруть участь у справі, обґрунтовують або спростовують позовні вимоги, а суд установлює наявність або відсутність даних про факти, обставини, дії або події, що мають значення для правильного вирішення справи. Відповідно вчена визначає доказування в адміністративному судочинстві як почуттєву розумову логічну діяльність з виявлення, витребування, збирання, закріплення, перевірки й оцінки доказів, їх процесуальних джерел адміністративним судом та учасниками провадження, спрямовану на встановлення фактичних обставин публічно-правового спору, прав та обов'язків учасників спірних правовідносин, необхідних для правильного вирішення справи» [4, с. 7].

Схожої думки дотримується О.М. Дубенко розглядаючи доказування в адміністративному судочинстві як врегульовану процесуальним законодавством, підпорядковану законам логіки діяльності, спрямовану на встановлення об'єктивної істини в адміністративній справі та прийняття обґрунтованого і законного рішення. У свою чергу під предметом доказування в адміністративному судочинстві запропоновано розуміти сукупність фактів та обставин, з наявністю або відсутністю яких закон пов'язує можливість виникнення, зміни або припинення правових відносин між сторонами, що підлягають доказуванню по адміністративній справі для винесення судом законного і обґрунтованого рішення [5, с. 6]. Іншими словами під предметом доказування варто розуміти коло обставин та фактів, які мають бути встановлені по конкретній адміністративній справі.

Дійсно, адміністративний суд і особи, які беруть участь у справі, задіяні як у процесі збирання доказів, так і у ході їх дослідження, їх оцінки. При цьому необхідно тільки звертати увагу на неоднаковість процесуальних наслідків адміністративного суду і інших учасників доказової діяльності. Так, відповідно до ст. 138 КАС України предметом доказування по справі є обставини, якими обґрунтовуються заявлені вимоги чи заперечення, або які мають значення для вирішення справи та які належить встановити при ухваленні судового рішення у справі. Стаття 86 КАС України встановлює принципи оцінки доказів судом як головним і особливим суб'єктом доказової діяльності. Результати дослідження судових доказів та їх оцінки повинні відображатися у мотивувальній частині судового рішення.

Порушення даних вимог спричиняє скасування судових рішень вищестоящим судом.

Сучасні фахівці в галузі адміністративного судочинства, досліджуючи питання процесу доказування під час вирішення податкових спорів, відмічають, що оподаткування є однією з найбільш суперечливих сфер з точки зору співвідношення публічних та приватних інтересів.

Так, на думку О.Ю. Щербакової розгляд податкових спорів в Україні відрізняється активною діяльністю суду, яка виражається не тільки у визначенні предмета доказування, а й у тому, що суд має право витребувати докази, які не можуть бути надані особою, яка бере участь у справі, а також самостійно збирати докази з власної ініціативи. На підставі аналізу існуючих наукових поглядів щодо осіб, які є суб'єктами доказової діяльності, О.Ю. Щербакова виділяє дві групи таких суб'єктів. По-перше, це суб'єкти, які беруть участь у процесі доказування з метою захисту своїх прав та законних інтересів (позивач, відповідач, свідки, треті особи). По-друге, це суб'єкти, які своєю активною діяльністю формують масив доказової інформації по конкретній справі. Діяльність таких суб'єктів може виражатися в збиранні, перевірці, дослідженні та оцінці доказів. У рамках судового розгляду податкового спору такими суб'єктами будуть: суд, експерт, спеціаліст [7, с. 6].

Вважаємо, що предметом доказування на стадії вирішення податкових спорів є обставини, якими обґрунтовуються позовні вимоги чи заперечення; обставини, які мають інше значення для правильного вирішення справи, а також обставини, які належить встановити при ухваленні судового рішення.

Особливістю предмета доказування під час розгляду і вирішення податкових спорів є обставини, за яких приймалося рішення суб'єкта владних повноважень – податкового органу, вчинялися дії чи проявлялася бездіяльність. Саме такі рішення, дії чи бездіяльність порушили права та законні інтереси платника податків.

Як вірно в цьому аспекті відмічає О.Ю. Щербакова центральною ланкою забезпечення належного формування предмета доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів є податковий контроль. На її думку, саме за допомогою перевірок та звірок контролюючими органами формується найбільший масив доказової інформації, який має значення не лише для визначення предмета доказування, а й для прийняття по суті правильного рішення у справі [7, с. 10]. Як уявляється, такий висновок зроблений відповідно до ч. 1 ст. 138 КАС України, відповідно до якої предмет доказування можна визначити як діяльність, пов'язану з опрацюванням та викладенням обставин, якими обґрунтовуються позовні вимоги чи заперечення або які мають інше значення для вирішення справи та які належить встановити при ухваленні судового рішення у справі. У цьому аспекті варто навести позицію Вищого адміністративного суду України відносно розгляду податкових спорів, зокрема до предмету доказування не можуть включатися обставини, які не підтверджені розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення яких вимагається правилами податкового і бух-

галтерського обліку [8]. Таким чином, до характерною особливістю предмета доказування у податкових спорах слід вважати обставини, за яких приймалося відповідне рішення податкового органу – владного суб'єкта, вчинялися дії чи виявлялася бездіяльність.

Висновки. Таким чином, спираючись на адміністративно-процесуальні норми, закріплені у КАС України, а також існуючі наукові погляди щодо визначення доказування та його предмету, зазначимо наступне. Предметом доказування у податкових спорах слід вважати юридичні й до-

казові факти та обставини, що мають значення для правильного розв'язання податкового спору. Не дивлячись на той факт, що законодавець покладає обов'язок доказування в адміністративному судочинстві на суб'єкта владних повноважень, під час розгляду податкового спору характерною є власна, притаманна лише їй специфіка доказування. Зокрема, судова практика розгляду цієї категорії справ свідчить, що предмет доказування може формуватися владною (контролюючим органом – суб'єктом владних повноважень) та зобов'язаною (платником податків) сторонами.

Список літератури:

1. Огляд даних про стан здійснення судочинства Харківським окружним адміністративним судом за 12 місяців 2015 року // Електронний ресурс – Режим доступу: http://khoas.gov.ua/page15/1/11/#show1_11
2. Бочаров Д. О. Доказування у правозастосовчій діяльності: загальнотеоретичні питання: автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень / Бочаров Дмитро Олександрович. – Харків: НЮАУ ім. Я. Мудрого, 2007. – 21 с.
3. Степанова Т. В. Доказування та докази в господарському процесі України: автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 – господарське право і процес; господарське процесуальне право / Степанова Тетяна Валеріївна. – Донецьк, 2002. – 18 с.
4. Калмикова Я. С. Докази та доказування в адміністративному судочинстві: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Калмикова Яна Сергіївна. – Харків: НЮАУ ім. Я. Мудрого, 2013. – 227 с.
5. Дубенко О. М. Доказування в адміністративному судочинстві в Україні: автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Дубенко Олександр Миколайович. – Харків: ХНУВС, 2010. – 23 с.
6. Щербакова О. Ю. Предмет доказування у податкових спорах: автореф. дис. на здобуття канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Щербакова Ольга Юріївна. – Харків, 2015. – 20 с.
7. Постанова Вищого адміністративного суду України від 7 липня 2011 р. по справі № К-25801/08 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://pravoscope.com/act-postanova-k-25801-08-s-usenko-ye-a-07-07-2011-neviznachenno-s>

Цвира Д.Н.

Харьковский национальный университет внутренних дел

ПРЕДМЕТ ДОКАЗЫВАНИЯ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ

Аннотация

В статье раскрывается сущность и особенности предмета доказывания в налоговых спорах. На основе глубокого научного анализа определяются основные черты доказывания в налоговых спорах. Исследован и охарактеризован предмет доказывания на стадии разрешения налоговых споров. Выяснено, какие именно факты необходимо включать в предмет доказывания в налоговых спорах. Сформулированы предложения по совершенствованию подходов по формированию предмета доказывания в налоговых спорах.

Ключевые слова: налоговый спор, административное судопроизводство, доказательства, доказывание, предмет доказывания.

Tsvira D.N.

Kharkiv National University of Internal Affairs,

SUBJECT OF PROOF IN TAX DISPUTES

Summary

The article reveals the essence, nature and characteristics of the subject of proof in tax disputes. Based on in-depth scientific analysis determined the main features of proof in tax disputes. Separate study and subject characteristics amenable to proof on judicial tax litigation stage. Found out what facts should include the subject of proof in tax disputes. The suggestions for improving approaches to forming the object of proof in tax disputes.

Keywords: tax conflict, administrative legal procedure, proof, matter of proof, means of proof.