

МІСЦЕ ТА РОЛЬ СУДУ В ПРОЦЕСІ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Бабенко К. П.

Актуальність теми детермінована конфліктною природою відносин оподаткування, що призводить до виникнення податкових спорів. У контексті цього було досліджено особливості та принципове становище суду в процесі вирішення податкових спорів, адже саме він виступає незалежним арбітром при розв'язанні конфлікту між антагоністично налаштованими по відношенню один до одного учасниками, а саме між суб'єктом владних повноважень і платником податків та зборів. Автором наголошено, що виникнення спору щодо виконання податкового обов'язку не означає автоматично залучення суду до цих відносин. Тільки найбільш напружена форма конфліктності зумовлює появу третьої сторони (суду), що в свою чергу призводить до зміни суб'єктного складу процедури вирішення податкового спору.

Також приділено увагу реформі судочинства, що призвела до появи адміністративних судів, які зі свого боку сприяють захисту як держави, так і законних прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Констатовано, що поява адміністративних судів не тільки змінювала природу правовідносин, якими впорядковувалося розв'язання конфлікту, а й викликала триваючу дискусію стосовно недоцільності їх існування або принципової ревізії юрисдикцій, тому в статті окреслено співвідношення господарського та адміністративного судочинства. Наголошено на тому, що лише в режимі адміністративного судочинства суб'єкт владних повноважень набув безапеляційний обов'язок доведення правомірності свого рішення, тоді як у режимі господарського судочинства обов'язок доведення правомірності рішення покладался на зобов'язану особу.

Автором визначено, що створення адміністративної юстиції - це новий якісний поштовх, що наблизив Україну до стандартів Європейського Союзу. Саме адміністративна юстиція забезпечує належний баланс у відносинах між державою та її громадянами. Стимулюючи контролюючі органи до відповідального та добросовісного ставлення до своїх владних повноважень, вона тим самим надає відчуття впевненості та захищеності людині.

Ключові слова: суд, податковий спір, предмет спору, податковий обов'язок, адміністративна юстиція, господарське судочинство.

Babenko K. P. The place and role of the court in the process of resolving tax disputes

The relevance of the topic is determined by the conflicting nature of tax relations, which leads to the emergence of tax disputes. Within this context, the article examines the peculiarities and crucial position of the court in the process of resolving tax disputes, as it serves as an independent arbiter in resolving conflicts between antagonistic participants, namely between the authority and the taxpayer. The author emphasizes that the occurrence of a dispute regarding the fulfillment of tax obligations does not automatically involve the court in these relations. Only the most intense form of conflict triggers the involvement of a third party (the court), which, in turn, leads to a change in the subjective composition of the tax dispute resolution procedure.

Attention is also given to the judicial reform that resulted in the establishment of administrative courts, which contribute to the protection of both the state and the legitimate rights, freedoms, and interests of individuals, as well as the rights and interests of legal entities against violations by the authorities. It is noted that the emergence of administrative courts not only altered the nature of legal relations that governed conflict resolution but also sparked an ongoing discussion regarding the expediency of their existence or a fundamental revision of jurisdictions. Thus, the article outlines the relationship between economic and administrative justice. It emphasizes that only within the framework of administrative justice does the authority acquire an irrefutable obligation to prove the legality of its decision, while within the framework of economic justice, the burden of proof lies with the obligated party.

The author identifies the creation of administrative justice as a qualitative push that brings Ukraine closer to the standards of the European Union. Administrative justice ensures a proper balance in relations between the state and its citizens. By stimulating controlling bodies to adopt responsible and conscientious attitudes towards their authorities, it provides individuals with a sense of confidence and protection.

Key words: court, tax dispute, subject of dispute, tax liability, administrative justice, administrative proceedings, economic proceedings.

Постановка проблеми. Виникнення конфліктів несуть у собі потенційну небезпеку у відносинах між громадянами та владою. Майже завжди громадянин у таких відносинах є зобов'язаною особою, а суб'єкт владних повноважень займає зверхнє становище над ним. Така ситуація ускладнює захист інтересів останнього у разі, коли відносини стають конфліктними. Громадянина можна вважати беззахисним, бо він позбавлений важелів впливу на владу, які вона може застосувати до нього.

Демократична, соціальна, правова держава має створювати сприятливі умови для забезпечення прав особистості. Саме тому велике значення для гарантування прав і свобод людини у відносинах із суб'єктом владних повноважень надається незалежному й авторитетному органу - суду. Судовий механізм захисту прав людини забезпечує належний баланс у відносинах між державою та її громадянами, усуваючи свавілля з боку влади. Цей механізм має назву «адміністративна юстиція».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження ґрунтується на аналізі законодавства України, матеріалах науково-практичних конференцій та наукових працях учених. Різні аспекти проблематики адміністративного судочинства та податкових спорів знайшли відображення в працях М.П. Кучерявенка, Ю.П. Битяка, І.Є. Криницького, Р.Г. Андрєєва, Д.П. Дорошенка, К.В. Мінаєвої, А.В. Сліденка, В.О. Курило, О.Й. Бучинського та інших.

Хоча за цією темою є багато наукових робіт, але проблематика суду як суб'єкта процедур вирішення податкових спорів потребує більш глибокого вивчення.

Метою статті є розкриття принципів моментів, що дають можливість говорити про особливе становище суду в процедурах вирішення податкових спорів. Для вирішення цієї мети вважається потрібним розглянути суд в ретроспективі, адже реформування системи судових органів заклало засади, які мали відповідати сучасному стану розвитку суспільних відносин.

Виклад основного матеріалу. З'ясування місця та ролі суду як учасника податкових процедур потребує виваженого підходу. Захищаючи інтереси держави (в тому числі) він не реалізує безапеляційно інтереси держави, а виступає арбітром у розв'язанні спору стосовно державних інтересів. Це зумовлює як незалежність суду при вирішенні конфлікту між суб'єктом владних повноважень і платником, так і гарантує ефективну та раціональну реалізацію конструкції стримувань і противаг у суспільному управлінні.

Особливість участі суду в податкових процедурах зумовлена його принциповим становищем. Якщо будь-який суб'єкт податкових процедур, який представляє зобов'язану або владну особу, в тій чи іншій формі присутній на будь-якій стадії податкових процедур із самого початку виникнення підстав процедурного регулювання, то з участю суду ситуація інакша. Участь суду зумовлена виникненням спору як різновиду юридичного конфлікту. Не зупиняючись детально на характеристиці конфліктності в податкових відносинах хотілося б зробити акцент на тому, що неузгодження інтересів та позицій осіб, які протистоять одне одному, в цій ситуації породжує підстави виникнення конфлікту та зумовлює необхідність пошуку найоптимальнішої форми розв'язання спору.

Показово, що навіть виникнення спору щодо виконання податкового обов'язку не означає автоматично залучення суду до таких відносин і врегулювання порядку його присутності при цьому. Якщо йдеться про розв'язання податкового спору, то абсолютно логічно постає наявність можливості врегулювання суперечностей засобами адміністративного узгодження, використання тих чи інших форм медіації. Тобто суд як учасник податкових процедур з'являється лише тоді, коли узгодження інтересів у режимі адміністративного вирішення податкових спорів стає неможливим. Конфліктність набуває найбільш напруженої форми. Саме тому всі податкові процедури до участі суду передбачають в якості суб'єктів відносин платника та суб'єкта владних повноважень і лише на цьому етапі до них додається третій учасник - суд. Це й обумовлює специфічний характер (насамперед за рахунок зміни суб'єктного складу) процедури вирішення податкових спорів із участю суду.

Роль суду в охоронних податкових процедурах пов'язується з безпосереднім зв'язком його з органами виконавчої влади. Останні здійснюють владні повноваження на підставі вільної реалізації делегованих їм можливостей. Необхідно враховувати, що закон лише передбачає загальні положення, встановлює відомі межі надання адміністративній владі свободи дій, але він не може передбачити всіх випадків та регламентувати всі дії адміністративної влади. Існування дискреції в реалізації повноважень на розсуд суб'єктів владних повноважень обумовлює декілька моментів: а) суб'єктивне тлумачення суб'єктом владних повноважень характеру реалізації розсуду в конкретній ситуації; б) наявність законодавчо

визначених варіантів поведінки при реалізації розсуду; в) існування певної функції контролю у суду щодо чіткості та відповідності реалізації дискреційних можливостей суб'єктом владних повноважень.

Отже, ефективність управлінського процесу пов'язується як і з позитивними, так і з негативними наслідками щодо оцінки судом варіантів реалізації дискреційних повноважень. Рішення суду можуть містити як висновки, що сприяють виконанню певних обов'язків і стимулюють розвиток відносин, так і рішення, які перешкоджають динаміці тих же відносин або взагалі їх припиняють. Якщо незаконне розпорядження адміністрації або припис виконати обов'язки, що встановлені законом, скасовується, то це не можна розглядати як перешкоду адміністрації, як втручання в її дії. Це лише виражене примусово, на підставі закону судове встановлення правовідносин між позивачем і відповідачем. Тому необхідно мати на увазі, що адміністративна юстиція визнає незаконними дії адміністрації, що виходять за встановлені законом межі та відновлює порушене право, але в нормальну закономірну діяльність адміністрації вона не втручається.

Реформа судочинства в середині 90-х років ХХ сторіччя мала об'єктивно відреагувати на розвиток суспільних відносин. Стан їх, на той час, вимагав принципово нових підходів до законодавчого врегулювання прогалин у сфері забезпечення судового захисту громадян та вирішення певного типу спорів. Принципово важливим це було ще й тому, що судового розв'язання вимагали спори в тих сферах, яких до цього практично не було. Якщо виходити з того, що лише в 1990 році з'явилися податкові інспекції як спеціалізовані податкові органи щодо контролю за виконання податкового обов'язку, то зрозуміло, що це не могло не відбитися на коригуванні, трансформації юрисдикцій. Наступним кроком можна вважати прийняття Конституції України в 1996 році [2]. На цьому етапі було закладено засади реформи системи судових органів, які мали відповідати сучасному стану розвитку суспільних відносин.

Саме реалізація таких конституційних положень і була втілена в ідеї запровадження та розвитку адміністративного судочинства. «Тільки поява спеціалізованого суду, де в процесі особи забезпечувалися певні процесуальні гарантії захисту в спорі з суб'єктом владних повноважень - це був дійсно революційний крок на шляху розбудови демократії. Закладався новий прогресивний підхід до можливості особи захистити свої права»

[3]. Подібні настанови відбилися в потужних системоутворюючих процесах розбудови адміністративних судів із другої половини 90-х років ХХ сторіччя [4].

Зрозуміло, що всі спори, які були пов'язані з розв'язанням конфлікту між платниками та податковими органами, увійшли до сфери адміністративної юрисдикції. Водночас у процедурному регулюванні цього аспекту податкових відносин подібні судові процедури характеризувалися змістовною особливістю. Всі податкові процедури до цього етапу передбачали регулювання відносин між платниками та податковими органами, що здійснювалося переважно в режимі матеріальних, регулятивних правовідносин, які відображали правосуб'єктність учасників. Поява суду як суб'єкта процедурного регулювання надавала не лише специфічності в реалізації таких процедур, але й принципово змінювала природу правовідносин, якими впорядковувалося розв'язання конфлікту. Це обумовлювалось тим, що суд був присутній в такому розв'язанні як фігура процесуальна. «Поява адміністративних судів - це не просто похідна реорганізація системи судової влади, це унікальна можливість захисту права особи у спорах з державою. Унікальність її полягає в тому, що лише в межах адміністративної юстиції існує презумпція винуватості влади, коли суб'єкт владних повноважень повинен доводити, що він прийняв обґрунтоване рішення на підставі відповідної законодавчої норми» [5, с. 87].

Поява адміністративних судів буквально з перших днів їх існування, призвела до триваючої дискусії стосовно співвідношення господарського та адміністративного судочинства. Неодноразово ставилося питання щодо недоцільності існування адміністративних судів або принципової ревізії юрисдикцій, в умовах якої значна кількість справ (насамперед податкових) мала розглядатися в режимі господарського судочинства. Потрібно зауважити, що така дискусія має штучний характер і відображає «сміливість» суспільства. Узагальнено адміністративні суди можна розглядати як суди, які позбавлені впливу державної тоталітарності, які в основу судового рішення не покладають імперативність держави як головний чинник. Принципові розбіжності закладено в засоби «...вирішення спорів з участю органу, який представляє державу, владного суб'єкта в режимі господарського та адміністративного судочинства. Якщо в першому випадку в спорі протистояють дві, фактично рівні за процесуальним статусом сторони, які мають схожі процесуальні права та

обов'язки, то в другому випадку процесуальний статус суб'єкта владних повноважень обов'язково, логічно обмежений. Лише в рамках адміністративного судочинства особа може протистояти державній машині» [6, с. 12].

В режимі господарського судочинства обов'язок доведення правомірності рішення покладался на зобов'язану особу. За такої умови в суб'єкта владних повноважень, правосуб'єктність якого формувалася переважно за рахунок прав, яким протистояли імперативні обов'язки платника, залишалася можливість блокувати платникові набуття доказів і перешкоджати доказуванню власної позиції. Лише в режимі адміністративного судочинства суб'єкт владних повноважень набув безапеляційний обов'язок доведення правомірності свого рішення. Отже, було утворено дієвий механізм захисту адміністративними судами прав, свобод та інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин.

До того ж у режимі адміністративного судочинства суд набуває принципової властивості, що дозволяє йому виступати в якості активного суб'єкта. Це пов'язується з тим, що адміністративний суд не лише аналізує та досліджує матеріали та докази які надані сторонами, але й витребує, оцінює їх із власної ініціативи. Подібна можливість суду кореспондується з обов'язком суб'єкта владних повноважень надавати всі наявні в нього документи. Невиконання цього обов'язку суб'єктом владних повноважень гарантує можливість витребування судом необхідних матеріалів. Це дозволяє сприяти активному, справедливому та неупередженому вирішенню спору.

Важливо зауважити, що подібний акцент з'явився в процедурному впорядкуванні судового вирішення податкових спорів саме з прийняттям Кодексу адміністративного судочинства України [1, с. 436-438]. Дійсно, певним чином це можна вважати революційним кроком, який принципово змінив судове процедурне регулювання щодо податкових відносин. Справа в тому, що за господарським судочинством суд мав виходити лише з того, що вважав за доцільне надати суб'єкт владних повноважень [7]. Зрозуміло, що контролюючий суб'єкт перебуваючи в ролі суб'єкта спору реалізовував це за власним бажанням, що відбувалося і в блокуванні можливостей зобов'язаних осіб отримати докази для доведення своєї позиції (наприклад, вилучення первісної документації). Саме тому подібна трансформація ролі учасника спору призвела до появи більш збалансованої форми вирішення податкового спору судами.

Необхідно наголосити на тому, що процедури вирішення податкових спорів зазнають вплив усієї системи законодавства. До протиріч при прийнятті відповідних рішень призводить поверховий погляд на предметну орієнтованість закону. У свій час при розгляді податкових спорів склалася не зовсім послідовна судова практика. При вирішенні спору деякі суди першої та апеляційної інстанції будували аргументацію та висновки своїх рішень, посилаючись на норми Бюджетного кодексу України. Так, дійсно, бюджетні та податкові законодавчі акти характеризуються певною однорідністю, щорічні бюджетні закони можуть включати норми, які стосуються справляння податків та зборів і таким чином вони стають умовно бюджетними. Саме тому не можна виключати відповідного втручання в регулювання податкових відносин неподаткових законів, які містять норми, що безпосередньо стосуються оподаткування. Але «принциповим при цьому є момент виконання податкового обов'язку, бо до даної миті - це предмет регулювання податковим законодавством, і, безумовно, аргументація доказів, визначення позиції повинні будуватися на податковому законодавстві» [8, с. 59].

Досить важливим є те, що при розв'язанні податкових спорів у режимі судових процедур потрібно враховувати, що предметом спору є відносини щодо виконання податкового обов'язку по сплаті податку чи збору, які законодавець відніс до загальнодержавних або місцевих [9]. До того моменту поки йдеться про виконання податкового обов'язку всі відносини мають регулюватися саме Податковим кодексом України. Коли податок сплачений (в повній мірі та своєчасно) - податковий обов'язок виконано. Все що відбувається з рухом коштів у подальшому - не є предметом податкового регулювання та не може бути предметом податкового спору. На моменті передачі коштів платником у рахунок податкового обов'язку закінчується податкове регулювання. Перерахування банком коштів від податків та зборів на відповідний казначейський рахунок уже виражає інший характер відносин, інший суб'єктний склад і, відповідно, регулюється іншим законодавством. Тому цей етап стосується впорядкування поведінки нормами Бюджетного кодексу України та виходить за межі податкового регулювання.

Отже, посилення на норми, які визначають природу бюджету, підстави та характер його формування й витрачання нічого не містять для розв'язання податкового спору. Те, що податки входять до дохідної частини бюджетів зовсім не означає,

що бюджетне законодавство містить норми, які регулюють оподаткування та посилання на які можуть бути аргументом при вирішенні податкового спору.

Висновки. У ході дослідження було з'ясовано місце та роль суду як учасника податкових процедур. На основі вищенаведеного можна виокремити декілька принципів моментів. По-перше, суд як учасник податкових процедур з'являється лише тоді, коли узгодження інтересів у режимі адміністративного вирішення податкових спорів стає об'єктивно неможливим без участі третьої сторони. По-друге, спори з розв'язання конфлікту між платниками та податковими органами увійшли до сфери адміністративної юстиції, яка повинна забезпечити належний баланс у відносинах між державою та її громадянами. По-третє, принциповим є те, що саме в режимі адміністративного судочинства суд виступає в якості активного суб'єкта, який не лише досліджує матеріали надані сторонами, але й витребує та оцінює докази з власної ініціативи. Саме ця активність та ініціативність діяльності суду сприяє з'ясуванню істини у справі. По-четверте, при розв'язанні податкових спорів у режимі судових процедур потрібно враховувати, що предметом спору є відносини щодо виконання податкового обов'язку зі сплати податку чи збору. По-п'яте, можливість оскарження рішень контролюючих органів у судовому порядку є гарантією того що права та свободи платників податків будуть захищені. По-шосте, адміністративна юстиція в нормальну законодавчу діяльність адміністрації не втручається, вона лише визнає незаконними дії останньої та відновлює порушене право.

Отже, адміністративна юстиція є тим «атрибутом», що наближає Україну до стандартів Європейського Союзу. Саме вона забезпечує ефективне функціонування правової держави шляхом захисту законних прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Література

1. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. Київ: Алерта, 2009. 460 с.

2. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 07.07.2023).

3. Кучерявенко М.П. Конституційні засади компетенції адміністративних судів: чи доцільна ревізія?... *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2009. № 1. С. 42.

4. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22 липня 1998 р. № 810/98 / Президент України. *Офіційний вісник України*. 1999. № 21. С. 32. Ст. 943. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98#Text> (дата звернення: 07.07.2023).

5. Кучерявенко М. До питання щодо юрисдикційності податкових спорів. *Роль і вплив практики адміністративного судочинства на розвиток публічного права: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 10-річчю утворення Вищого адміністративного суду України (Київ, 29-30 листопада 2012 р.)*. Київ: Істина, 2012. С. 86-94.

6. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М. Чи є новим масованим наступом на адміністративні суди? *Юридичний вісник України*. 2018. № 47 (1220). С. 12-13.

7. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (дата звернення: 03.07.2023).

8. Кучерявенко М. Проблеми колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології). *Право України*. 2008. № 9. С. 57-62.

9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1321> (дата звернення: 02.07.2023).

Бабенко К. П.

*аспірантка кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені
Ярослава Мудрого*