

ГОСУДАРСТВЕННО-ПРАВОВЫЕ НАУКИ И МЕЖДУНАРОДНОЕ ПРАВО

УДК 347.73:336.22(477)

Н. Кучерявенко, заведующий кафедрой финансового права Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого, доктор юридических наук, профессор, академик НАПрН Украины

Налоговые споры: к проблеме юрисдикции

Споры о проблеме разграничения юрисдикций не утихают уже довольно длительное время. Пожалуй, с момента появления административных судов это один из самых болезненных вопросов во всех аспектах правовой жизни нашего общества. Ведутся дискуссии среди ученых, пытаются найти наиболее логичные пути преодоления коллизий на стадии правоприменения... Нельзя сказать, что в ближайшее время появится тенденция к окончательному решению противоречий этого как в трудах ученых, так и в судебных решениях. Я считал бы принципиальным в этом смысле не разрывать эти подходы, а наоборот, диалектически сочетать. Научная мысль должна базироваться на практических выводах, наука для науки – мертвая конструкция. В то же время практические выводы и разработки (в том числе или прежде всего – решения судов разных инстанций) должны базироваться на объективных,

научно обоснованных положениях, а не напоминать аксиоматические постулаты.

Анализируя очень непростые вопросы развития административной юстиции, перспективы реформирования административных судов и некоторые аспекты юрисдикции касательно налоговых споров, председатель Высшего административного суда Украины И. Х. Темкижев подчеркнул, что при решении вопроса о разграничении юрисдикции всегда принимали во внимание характер правоотношений. И в этом смысле сложился единый подход представителей как хозяйственных, так и административных судов. В то же время не решенным окончательно вопросом он считает выработку единого подхода к определению сущности этих правоотношений. Здесь взгляды представителей хозяйственных и административных судов принципиально расходятся.

Специалисты в области хозяйственного судопроизводства пытаются обосновывать тезис – налоговые споры непосредственно и неразрывно связаны с хозяйственной деятельностью, что обуславливает соответствующие принципы именно хозяйственной юрисдикции в отношении такого типа споров. Вряд ли и сегодня можно исходить из окончательности выводов о неразрывной связи налоговых споров и налоговых отношений с хозяйственной деятельностью. Показательно, что и хозяйственное, и налоговое законодательство фактически едины при определении хозяйственной деятельности, которая связывается с производством, реализацией, выполнением работ или оказанием услуг стоимостного характера и т. д. Так, согласно ст. 3 Хозяйственного кодекса Украины «Хозяйственная деятельность и хозяйственные отношения» под хозяйственной деятельностью понимается деятельность субъектов хозяйствования в сфере общественного производства, направленная на изготовление и реализацию продукции, выполнение работ или предоставление услуг стоимостного характера, имеющих ценовую определенность. Согласно подп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Налогового кодекса Украины хозяйственная деятельность рассматривается как деятельность человека, связанная с производством (изготовлением) и/или реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, направленная на получение дохода, и проводится таким лицом самостоятельно и/или через свои обособленные подразделе-

ния, а также через любое другое лицо, которое действует в интересах первого лица, в частности, по договорам комиссии, поручения и агентским договорам. Но все это обязательные основания возникновения отношений налогообложения и соответственно – налоговых споров. Безусловно, опираясь на последнюю норму налогового законодательства, можно выделять типичные налоговые споры, возникающие по подоходным налогам (деятельность, направленная на получение дохода) или косвенным налогам. Но налоговые отношения шире, и значительное количество споров не обусловлено вообще участием лица в хозяйственной деятельности.

Именно потому кажется нелогичным указание представителей хозяйственных судов на признак хозяйственной деятельности в качестве основного и даже единственного при «затягивании» налоговых споров в юрисдикцию хозяйственных судов. «Например, перемещение каким-либо субъектом товара через границу – не хозяйственная деятельность. Ведь ни пограничники, ни таможенники не применяют нормы таможенного законодательства. Они осуществляют расчет и проверяют правильность оценки товара, законно ли такой товар переправлен через границу»¹. Сложно с этим согласиться. Во-первых, исходя из законодательного определения (указаного выше) хозяйственной деятельности. Например, перемещение

¹ Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 2.

товара физическим лицом для собственных нужд через границу вообще не будет хозяйственной деятельностью. И проверка законности пересечения таможенной границы товаром не обязательно обусловлена хозяйственной деятельностью. Во-вторых, трудно понять, почему таможенники не применяют нормы таможенного законодательства. Более того, кажется, трудно привязать тот или иной тип лиц, представляющих субъекта властных полномочий, исключительно к одному отраслевому законодательству. Те же таможенники, контролируя пересечение таможенной границы, действуют в соответствии с предписаниями и таможенного, и налогового, и административного, и уголовного законодательства. Общественные отношения, возникающие в этот момент, могут включать и определенные нарушения (проступки или преступления при пересечении таможенной границы), и оговаривать соответствующие обязанности (например, налоговые – при уплате акцизного налога, налога на добавленную стоимость и т. д.).

Налоговые споры включают и такие, которые связаны с хозяйственной деятельностью (видимо, прежде всего речь идет о спорах по взиманию налога на добавленную стоимость, прибыли и т. д.), так и споры, которые формируются за счет таких споров, которые не предусматривают участия в хозяйственной деятельности вообще. Например, возникает недопонимание между налоговым органом и плательщиком налога с доходов фи-

зических лиц при предоставлении налоговой декларации, если такой плательщик получает заработную плату исключительно на государственном предприятии. Он не является субъектом хозяйствования, не осуществляет хозяйственную деятельность. Значительное количество платежей, которые отнесены к налогам и сборам (статьи 9, 10 Налогового кодекса Украины), вообще не предусматривают обязательного участия в хозяйственной деятельности (сбор за первую регистрацию транспортного средства, плата за землю; пошлина, налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, и т. д.). Так что, подобные споры не являются налоговыми? Безусловно, являются. Но здесь срабатывает тот критерий, который предлагается представителями хозяйственных судов, – непосредственная обусловленность хозяйственной деятельностью. Так что же, у налоговых споров вообще нет такого фактора, который бы сформировал их как единую конструкцию и на основании чего их можно было бы отнести бесспорно к той или иной юрисдикции? Безусловно, есть.

Отнесение налоговых споров к той или иной юрисдикции должно основываться на едином знаменателе. Налоговые споры, как и налоговые отношения в целом, должны составлять единый однотипный блок. Нецелесообразно и неправильно разрывать такую единую систему по разным юрисдикциям. В то же время налоговые споры (все без исключения) из ориентации и связанности

с хозяйственной деятельностью сложно отнести в одну группу. Такой критерий является достаточно традиционным: субъектный состав и характер спорных правоотношений. Но досадно, что объективное применение такого критерия приобретает в некоторых случаях такую редакцию, с которой сложно согласиться.

«Допустим, налоговая служба издала акт, в котором говорится, что с такой-то категории лиц необходимо взыскать определенную сумму. То есть налоговая служба издала акт, и он может быть обжалован в административном суде.

С другой стороны, есть закон, который гласит, что хозяйственная деятельность облагается НДС по ставке 20 %. Когда на предприятие приходит проверка, налоговая считает, какой объем производства, добавленная стоимость и сколько должно быть уплачено налога. В этом случае административных отношений нет, потому что проводятся арифметические расчеты и осуществляется анализ хозяйственной деятельности. Это же касается и таможен, и споров. Эти категории дел хозяйственные суды всегда слушали в четко определенные сроки без волокиты»¹.

Во-первых, акт выдается не налоговой службой, а налоговым органом, который входит в состав налоговой службы. Во-вторых, надо учитывать, что облагается не деятельность, а стоимость. Согласно ст. 185 Налогового кодекса Украины «Определение объ-

екта налогообложения» объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость являются операции налогоплательщиков по: поставке товаров, предоставлению услуг, ввозу товаров (сопутствующих услуг) на таможенную территорию Украины в таможенном режиме импорта или реимпорта, вывозу товаров (сопутствующих услуг) в таможенном режиме экспорта или реэкспорта и т. д. В то же время объект налогообложения фактически лишь определяет юридический факт, при наличии которого возникает обязанность по уплате налога, декларирование и т. д. Применить ставку налога к объекту и определить на основании этого сумму налога невозможно. Ставка применяется к базе налогообложения. Исходя из ст. 193 Налогового кодекса Украины «Размеры ставок налога», ставки налога устанавливаются от базы налогообложения в соответствующих размерах. В то же время ст. 188 (и последующими статьями в зависимости от вида объекта налогообложения) закрепляется порядок определения базы налогообложения, который предусматривает применение ставки к договорной (контрактной) стоимости и т. д. В-третьих, при проведении арифметических расчетов не может быть ни административных, ни каких-либо отношений. Результаты таких расчетов, на основании которых будет принята налоговая отчетность или налоговое уведомление-решение, порождают определенные правовые последствия, которые и должны приобрести форму соответствующих

¹ Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 3.

правоотношений (налоговых, административных и т. д.).

Именно с этих позиций очень интересным мне кажется Определение Верховного Суда Украины от 19 января 2011 г., где аргументируется отсутствие публично-правовой природы споров относительно права владения и пользования земельным участком¹. Коллегия судей судебной палаты по гражданским делам Верховного Суда Украины пришла к выводу, что основными критериями разграничения юрисдикции в таких случаях являются «одновременно субъективный состав участников процесса и характер спорных правоотношений». На этих основаниях такой специфический вид земельных споров должен решаться по правилам гражданского судопроизводства.

Немного подробнее. Суды двух первых инстанций рассмотрели иск лица в РГА и поселкового совета с просьбой признать за ней право владения и пользования (на условиях долгосрочной аренды) земельным участком, принадлежащим ему целостным имущественным комплексом; признать незаконной бездеятельность РГА относительно игнорирования и нерассмотрения ходатайств; незаконными действия по отклонению ее ходатайств о выборе земельного участка под существующим комплексом строительных сооружений; обязать РГА издать распоряжение о выдаче ему разрешения... Суд первой и апелляционной инстанции при

¹ Закон и бизнес. – 2011. – № 33 (1020). – С. 20.

принятии решения исходил из того, что указанные требования должны рассматриваться в порядке административного судопроизводства. Верховный Суд Украины отменил эти решения и передал дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Верховный Суд Украины в своем постановлении ссылаясь на то, что согласно ч. 1 ст. 15 ГПК суды рассматривают в порядке гражданского судопроизводства дела о защите нарушенных, непризнанных или оспариваемых прав, свобод или интересов, возникающих из гражданских, жилищных, земельных, семейных, трудовых отношений, а также из других правоотношений, кроме случаев, когда рассмотрение таких дел проводится по правилам другого судопроизводства. В то же время в статьях 2, 17 КАС определено, что задачей административного судопроизводства является защита прав, свобод и интересов субъектов права в сфере публично-правовых отношений от нарушения со стороны органов государственной власти, органов местного самоуправления при осуществлении ими властных управленческих функций. При этом компетенция административных судов распространяется на споры физических или юридических лиц с субъектом властных полномочий относительно обжалования его решений (нормативно-правовых актов или правовых актов индивидуального действия), действий или бездействия. Субъектом властных полномочий в таких спорах выступают органы государственной власти, органы мест-

ного самоуправления, их должностные или служебные лица, другие субъекты при осуществлении ими властных управленческих функций на основе законодательства, в том числе выполнении делегированных полномочий. Ссылки на эти нормы фактически и исчерпывают аргументы, на основании которых делался вывод.

Позиция Верховного Суда Украины базировалась на том, что спор по делу, которое рассматривается, не касается защиты прав, свобод и интересов в сфере публично-правовых отношений от нарушения со стороны органов государственной власти, а связан с признанием права владения и пользования земельным участком, на котором расположено недвижимое имущество, и прекращением действий, создающих угрозу нарушения права. Ссылки на соответствующие нормы действующего законодательства приводят, на мой взгляд, к нелогичному заключению. Именно поэтому попытаемся проанализировать содержание этих двух принципиальных критериев.

1. Субъективный состав участников процесса. Обратив внимание на предложение, которое вынесено как содержательный акцент всей публикации, я решил, что это ошибка редакции. Но по тексту постановления опять-таки речь идет о «субъективном составе участников процесса». Что это такое, понять невозможно. На первый взгляд возникает ассоциация с субъективной стороной правонарушения, но к чему это здесь? Наверное, все же имелся в виду субъек-

ектный состав участников процесса. Но, исходя из этого критерия, речь идет о противостоянии субъекта властных полномочий и соответствующего лица; опять же мы сталкиваемся с административно-правовой природой явления, когда спор должен решаться по правилам административного судопроизводства.

Вызывает некоторое недоумение практика Верховного Суда Украины в том смысле, что дела, в которых рассматривается так называемый спор о праве, не являются административными. Такая аргументация применяется, в частности, при определении дел относительно обжалования решения органа местного самоуправления о выделении (отказе в выделении) земельного участка как дел гражданских или хозяйственных, утверждается, что субъекты властных полномочий в этих условиях имеют равные права с теми, кому земля передается (юридическими и физическими лицами), и спор возникает между двумя равноправными субъектами. Интересный вопрос: разве орган местного самоуправления действует как равноправный субъект по отношению к другой стороне, когда он отбирает земельный участок или в одностороннем порядке изменяет условия? Правда, смешно!

Может ли категория «спор о праве» быть критерием для исключения административной юрисдикции? Определять объектом защиты в порядке административного судопроизводства лишь субъективное публичное право будет необоснованным

сужением предмета административной юрисдикции. Права, свободы и интересы, которые защищает административный суд, могут быть различными. Характер субъективного права, которое нарушено, для определения дела как дела административной юрисдикции не имеет никакого значения – в Кодексе административного судопроизводства не указано, что по правилам административного судопроизводства должны быть защищены только публичные права человека. Для административного суда имеет значение, что права – публичные или гражданские – нарушены субъектом властных полномочий при осуществлении им своих полномочий. Чисто гражданское право собственности физического или юридического лица может быть нарушено субъектом властных полномочий – противоправное задержание таможенным органом товара, который перемещается через таможенную территорию, незаконное изъятие транспортного средства, оставленного в неполюженном месте, органом местного самоуправления. То есть в публично-правовых отношениях могут быть нарушены личные (гражданские) права человека. Споры, возникающие из таких нарушений, должны решать суды административные безотносительно к тому, является нарушенное право частным или публичным. Гражданское судопроизводство не приспособлено к рассмотрению дел против субъекта властных полномочий, поскольку в нем нет специальных кри-

териев для оценки решений, действитель или бездеятельности субъекта властных полномочий (ч. 3 ст. 2 КАС Украины), отсутствуют принцип официальности и презумпция вины субъекта властных полномочий, иные процессуальные гарантии защиты нарушенных прав, предусмотренных правилами административного судопроизводства.

То есть, исходя из критерия субъектного состава участников процесса, перед нами классический спор, который должен решаться по правилам административного судопроизводства.

2. Характер спорных правоотношений. Второй критерий по разграничению юрисдикций, исходя из позиции Верховного Суда Украины. Хотел бы обратить внимание на определенную последовательность в выяснении возникновения и природы спорных отношений и именно поэтому сделать вывод относительно их характера. На мой взгляд, принципиально важно разграничивать: а) момент реализации полномочий властного субъекта и б) момент (и соответственно основания) возникновения права владения и пользования земельным участком. Безусловно, сложно в некоторых случаях (даже во времени) разграничить их, поскольку право владения и пользования возникает на основании реализации полномочия властного субъекта. Давайте задумаемся, могут ли возникнуть спорные отношения относительно права владения и пользования земельным участком без реализации властных полномочий РГА и поселкового сове-

та? Пожалуй, нет. То есть основания спора возникают именно по этому вопросу. Определение права владения и пользования земельным участком вторично от реализации полномочий. Именно поэтому, до того как выяснять имущественные (арендные) отношения в пределах действия гражданского судопроизводства, необходимо решить публичный по своей правовой природе спор по реализации полномочий соответствующего властного субъекта. В этом смысле вряд ли есть основания обосновывать природу такого спора и процедуру его решения по правилам гражданского судопроизводства.

Наверное, была бы определенная логичность такого заключения и рассмотрения подобного спора по правилам гражданского судопроизводства, когда исковое требование сводилось лишь к признанию права владения и пользования земельным участком (да и то с большой условностью – потому что такое право опять же возникает на основании реализации полномочий властного субъекта). Но это лишь одно из нескольких исковых требований, и почему оно выделяется как единственное, на основании которого пытаются сделать вывод о юрисдикции, довольно сложно понять.

Таким образом, исходя и из критерия характера спорных правоотношений, говорится о публично-правовом споре, который должен решаться опять-таки по правилам административного судопроизводства.

И еще на одно принципиальное обстоятельство относительно подоб-

ного заключения хотелось бы обратить внимание. Речь идет о Решении Конституционного Суда Украины в деле по конституционному представлению Высшего административного суда Украины относительно официального толкования portions части первой статьи 143 Конституции Украины, пунктов «а», «б», «в», «г» статьи 12 Земельного кодекса Украины, пункта 1 части первой статьи 17 Кодекса административного судопроизводства Украины № 10-рп/2010 от 1 апреля 2010 года. Согласно этому решению Конституционный Суд установил, что органы местного самоуправления являются субъектами властных полномочий в процессе реализации своих полномочий в сфере земельных отношений. В соответствии с частью первой статьи 143 Конституции Украины территориальные громады села, поселка, города непосредственно или через образованные ими органы местного самоуправления решают вопросы местного значения, отнесенные законом к их компетенции.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Украины предмет ведения местного самоуправления являются не любые вопросы общественной жизни, а вопросы местного значения, к которым относится регулирование сельскими, поселковыми, городскими советами земельных отношений в соответствии с законом. Конституционный Суд Украины решил, что органы местного самоуправления при решении вопросов местного значения, отнесенных

Конституцией Украины и законами Украины к их компетенции, являются субъектами властных полномочий. Как субъекты властных полномочий органы местного самоуправления решают в рамках закона вопросы в области земельных отношений.

Согласно пунктам «а», «б», «в», «г» статьи 12 Земельного кодекса Украины к полномочиям сельских, поселковых, городских советов относятся распоряжение землями территориальных общин, передача земельных участков коммунальной собственности в собственность граждан и юридических лиц, предоставление земельных участков в пользование из земель коммунальной собственности, изъятие земельных участков из земель коммунальной собственности. Конституционный Суд Украины считает, что эти полномочия охватываются указанным в статье 143 Конституции Украины понятием «другие вопросы местного значения», а потому при их осуществлении сельские, поселковые, городские советы выступают как субъекты властных полномочий, которые реализуют распорядительные и другие функции.

Конституционный Суд Украины подчеркнул, что решение земельных споров физических и юридических лиц с органом местного самоуправления как субъектом властных полномочий относительно обжалования его решения (нормативно-правовых актов или актов индивидуального действия), действий или бездействия относится к юрисдикции административных судов. Хотелось бы напом-

нить, что решения Конституционного Суда Украины являются обязательными к выполнению на всей территории Украины.

Подведем итоги. Безусловно, надо согласиться с заключением Верховного Суда Украины относительно того, что, определяя критерии разграничения юрисдикции, нужно основываться на **одновременном** сочетании двух критериев. Исходя из первого критерия (субъектный состав), речь идет о споре, разрешение которого отнесено к компетенции административных судов. Вторым критерий (характер спорных правоотношений) еще более акцентирует внимание на публично-правовой природе отношений и границах юрисдикции административных судов. Именно поэтому довольно странно выглядит такой вывод, когда в «белое» мы добавляем «белое», а как результат получаем «черное».

Таким образом, по субъектному составу и характеру правоотношений дела об обжаловании действий контролирующих органов, которыми являются органы государственной налоговой службы, и заключения актов налоговых проверок подсудны судам административной юрисдикции. В порядке хозяйственного, гражданского и уголовного судопроизводства указанная категория дел рассмотрению не подлежит. Согласно ч. 2 ст. 4 Кодекса административного судопроизводства Украины юрисдикция административных судов распространяется на все публично-правовые споры, кроме споров, для которых законодательством установлен иной

порядок судебного разрешения. Законодательством иной порядок обжалования действий и решений органов государственной налоговой службы, в том числе и относительно назначения, проведения налоговых проверок и составления заключения по результатам таких проверок, не определен. Так что такие действия и решения органов государственной налоговой службы, а также акт налоговой проверки являются актом субъекта властных полномочий и могут быть обжалованы в судах административной юрисдикции.

В противном случае суды обязаны выполнить предписания ч. 6 ст. 109 и ч. 2 ст. 157 Кодекса административного судопроизводства Украины: разъяснить истцу, в суд какой юрисдикции отнесено решение таких дел. Если суд другой юрисдикции не существует, административный суд в соответствии с ч. 2 ст. 4 Кодекса административного судопроизводства Украины должен принять такое исковое заявление и рассмотреть дело. Таким образом, на споры об обжаловании действий и решений органов государственной налоговой службы, в том числе и относительно назначения, проведения налоговых проверок и составления заключений по результатам таких проверок, распространяется юрисдикция административных судов, поскольку суда другой юрисдикции, к компетенции которого отнесено разрешение таких споров, в Украине не существует.

Безусловно, нужно безапелляционно согласиться с тем, что «только

споры, связанные с защитой интересов лиц в публично-правовых отношениях от нарушения со стороны субъектов властных полномочий, должны рассматривать “административники”»¹. В то же время, сказав «а», надо добавить и «б». Вряд ли кому-то удастся взвешенно, объективно доказать, что, например, налоговые споры не относятся к спорам, связанным с защитой интересов лиц в публично-правовых отношениях от нарушений со стороны субъектов властных полномочий. Во-первых, налоговые отношения – один из ярчайших примеров публично-правового регулирования, в котором преобладают (а иногда и применяются исключительно) властные предписания, императивные средства упорядочения отношений между участниками. Во-вторых, налоговые и другие контролирующие органы, представляющие властную сторону налогового правоотношения, – классический вид субъекта властных полномочий. Именно поэтому исключительно «административники» и должны рассматривать споры такого типа.

Но все это незначительные детали. Хотелось бы выделить наиболее принципиальный тезис в таком взгляде – подведомственность споров. Кажется поверхностным взгляд, что такая проблема на сегодня окончательно не определена. Непосредственно на этом акцентируется внимание как в хозяйственном законодательстве, так и в актах, непосредственно регулирующих судебное решение админи-

¹ Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 3.

стративных споров. Так, согласно ст. 12 Хозяйственного процессуального кодекса Украины хозяйственным судам подведомственны дела по спорам, возникающим при заключении, изменении, расторжении и выполнении хозяйственных договоров, в том числе по приватизации имущества, и по другим основаниям, **кроме...** споров, возникающих из публично-правовых отношений и отнесенных к компетенции Конституционного Суда Украины и административных судов¹. Исходя из этого, у нас есть все основания для вывода о юрисдикционности налоговых споров, исходя из публично-правового характера отношений налогообложения.

Что касается исходных принципов компетенции административных судов, то это также окончательно определено в Кодексе административного судопроизводства Украины. Так, согласно ст. 2 Кодекса административного судопроизводства Украины задачей административного судопроизводства является защита прав, свобод и интересов физических лиц, прав и интересов юридических лиц в сфере публично-правовых отношений от нарушений со стороны органов государственной власти, органов местного самоуправления, их должностных и служебных лиц, других субъектов при осуществлении ими властных управленческих функций на основе законодательства, в том числе на выполнение делегированных полномо-

чий путем справедливого, непредвзятого и своевременного рассмотрения административных дел. В административные суды могут быть обжалованы любые решения, действия или бездействие субъектов властных полномочий, кроме случаев, когда относительно таких решений, действий или бездействия Конституцией или законами Украины установлен другой порядок судебного производства².

Более того, этим актом определен и имеется в виду под делом административной юрисдикции переданный на решение административного суда публично-правовой спор, в котором хотя бы одной из сторон является орган исполнительной власти, орган местного самоуправления, их должностное или служебное лицо или другой субъект, осуществляющий властные управленческие функции на основе законодательства, в том числе на выполнение делегированных полномочий³. Юрисдикция административных судов распространяется на правоотношения, возникающие в связи с осуществлением субъектом властных полномочий властных управленческих функций. Юрисдикция таких судов распространяется на публично-правовые споры физических или юридических лиц с субъектом властных полномочий относительно обжалования его решений (нормативно-правовых актов или правовых актов инди-

¹ Господарський процесуальний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.

² Кодекс адміністративного судочинства України // Відом. Верхов. Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.

³ Там же.

видуального действия), действий или бездействия¹.

«Возьмем налоговые дела. Любой субъект хозяйствования производит продукцию, отчитывается о себестоимости, о том, сколько он должен заплатить налогов. Возникает вопрос: где тут административное производство? Налоговики прослеживают, где предприниматель взял товар, сколько вложил в его производство, сколько составляют зарплата и накладные расходы, по какой цене товар продан, полученный доход и сколько нужно заплатить налога. Где здесь административные действия, как они создают новый документ, который имеет административный характер? Налоговые органы в соответствии с действующими законами выполняют свою работу: считают себестоимость, прибыль и сумму налогов»².

Видимо, в этой публикации нет смысла останавливаться на правовой природе производства, тем более что в том смысле, в котором на него содержится ссылка, вряд ли можно применять конструкцию административного производства. Надо четко определиться с тем, что такое административное производство и почему при уплате налогов речь идет именно о нем. Но этому должны быть посвящены публикации или исследования. Хотелось бы акцентировать внимание на другом.

¹ Кодекс адміністративного судочинства України // Відом. Верхов. Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.

² Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 2.

Наличие в административном процессе признаков неравенства сторон подчеркивал председатель Высшего административного суда Украины О. Пасенюк еще в начале внедрения административной юстиции, который отметил, что государство имеет рычаги власти – прежде всего принуждение, как физического, так и юридического лица. И именно поэтому между государственными органами и гражданином изначально заложены признаки неравенства. Должностное лицо имеет все возможности обеспечить свое решение. И именно административные суды выступают в роли арбитра для обеспечения равенства сторон³.

Орган государственной налоговой службы в Украине – это орган государственной власти и в соответствии с предписаниями подп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 Налогового кодекса Украины является контролирующим органом по налогам, которые взимаются в бюджеты и государственные целевые фонды, а также относительно законодательства, контроль за соблюдением которого возлагается на органы государственной налоговой службы. Для выполнения контролирующих функций органы государственной налоговой службы Налоговым кодексом Украины наделены определенными полномочиями, в том числе по применению ряда санкций и принуждения к налогоплательщику. Налогоплательщики правами по применению

³ Пасенюк О. Становлення адміністративної юстиції в Україні / О. Пасенюк // Право України. – 2005. – № 7. – С. 10.

к контролирующим органам принуждения или санкций не наделены. Невыполнение органом государственной налоговой службы своих обязанностей по соблюдению процедуры реализации предоставленных ему полномочий предоставляют налогоплательщику право только на решение этого налогового конфликта в компетентных органах, обращение к которым порождает налоговый спор.

Таким образом, неравенство сторон в налоговом споре не может вызывать сомнения, поскольку это является бесспорным фактом. Тогда логично обращение налогоплательщика за защитой своих прав именно в административный, а не хозяйственный суд, который в пределах предоставленных ему полномочий обеспечит равенство сторон в налоговом споре. Суды хозяйственной юрисдикции такими полномочиями не наделены, поскольку в хозяйственном судопроизводстве законодатель предусмотрел равенство сторон спора, не предоставил хозяйственному суду с целью полной защиты прав истца выходить за пределы исковых требований, по собственной инициативе выявлять и истребовать доказательства. Только суды административной юрисдикции благодаря принципу официальности уравнивают стороны налогового спора, что обусловлено характером правоотношений между налогоплательщиком и контролирующим органом, а также задачей административного судопроизводства.

Но принципиальным и нелогичным в этой ситуации выглядит иной

акцент – основание возникновения спора и отнесения его согласно этому к определенному типу юрисдикции. На наш взгляд, проблема не в действиях (к тому же такое понятие, как административные действия, вообще словосочетание непонятное), а в смысле спорных правоотношений, в основании спора. Трудно согласиться с конструкцией «административные действия порождают новый документ административного характера». Основанием такого спора является то, что соответствующий документ налогового органа, рожденный исключительной компетенцией этого субъекта властных полномочий, вызвал негативные последствия для налогоплательщика, которые он имеет право обжаловать в режиме именно административного судопроизводства. В Украине в связи с попыткой надлежащим образом обеспечить гарантиями определенных Конституцией приоритетов и достижение уровня правового государства введена административная юстиция как форма судебной защиты прав и свобод граждан. Ведь в системе конституционных гарантий прав и свобод человека особая роль отводится судебному контролю за публичным управлением. Главным содержанием и направлением деятельности административного судопроизводства стало обеспечение соблюдения верховенства права в отношениях между публичными органами государственной власти и местного самоуправления с человеком и гражданином.

«Со всеми этими категориями дел работали хозяйственные суды, почему эти дела у них забрали – трудно сказать. Теперь админсуды перегружены делами, что, конечно же, приводит к затягиванию сроков их рассмотрения. Я убежден, что 30–40 % дел, рассматриваемых в административных судах и связанных с хозяйственной деятельностью, нужно передать в хозсуды, 20 % – передать в общие суды, и только споры, связанные с защитой интересов лиц в публично-правовых отношениях от нарушения со стороны субъектов властных полномочий, должны рассматривать “административники”»¹. Кажется, совсем нетрудно сказать – почему часть споров, которые рассматривали хозяйственные суды, перешла к компетенции административных судов – принципиальная реформа судебной системы, появление и развитие административной юстиции. Вряд ли сегодня стоит рассматривать это как нелогичный и неправильный шаг в развитии основ защиты прав и интересов лиц. Да, действительно, революционные изменения произошли при появлении административных судов, совершенствовании и принципиальном реформировании законодательства, регулирующего рассмотрение дел с участием субъекта властных полномочий. Появление административных судов – это не просто производная реорганизации судебной системы, это уникальная возможность

защиты права человека в спорах с государством. Уникальность ее заключается в том, что только в рамках административной юстиции существует презумпция виновности власти, когда субъект властных полномочий должен доказывать, что он принял обоснованное решение на основании соответствующей законодательной нормы. Возложение на ответчика – субъекта властных полномочий – обязанности доказательства правомерности своего решения (действия или бездействия), по нашему мнению, является установлением равновесия между сторонами по делу. Таким образом, административные суды, выполняя свою задачу по защите прав, свобод и интересов юридического и физического лица в сфере публично-правовых отношений, выступают в роли арбитра для обеспечения равенства сторон. В отличие от налогоплательщика органы государственной налоговой службы имеют рычаги власти и все возможности обеспечить свое решение.

«Я считаю, что в судебной системе нужно четко определить юрисдикцию дел и уменьшить нагрузку на админсуды, забрав у них все хозяйственные споры. Админсудам следует оставить только те споры, которые соответствуют сути их деятельности, – все, что связано с выборами и обжалованием административных актов, касающихся частных лиц»². Вряд ли нужно четче определять юрисдикцию дел. Очень содержа-

¹ Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 2.

² Закон і бізнес. – 2011. – № 46 (1033). – С. 2–3.

тельно все это изложено и в Хозяйственном процессуальном кодексе Украины, и в Кодексе административного судопроизводства Украины. Исходя из этих актов, можно сделать безапелляционный вывод – админсуды не рассматривают хозяйственные споры и забирать у них нечего. Надо согласиться и с тем, что админсудам следует оставить только те споры, которые соответствуют сути их деятельности – связанные с обжалованием административных актов. Так оно и есть. Разве обжалование налогового уведомления-решения не подпадает под эту конструкцию? Не совсем понятно, правда, выглядит ссылка на обжалование административных актов, касающихся частных лиц. Трудно окончательно определиться, что такое частное лицо. Наверное, нужно ориентироваться все-таки на конструкции, присущие действующему законодательству. И гражданское, и хозяйственное, и административное, и налоговое законодательство основаны на традиционных и понятных понятиях: «физическое и юридическое лицо». Безусловно, речь может идти о ряде производных участников (подразделение, СПДФЛ и т. д.), но сложно определить как единое понятие определения частного лица. Это может быть и физическое лицо, и СПДФЛ, и юридическое лицо. Но проблема в другом – каждый из них будет принимать участие в правовых отношениях в специфическом правовом режиме и пользоваться специфическими правовыми средствами.

Такая принципиальная определенность и Хозяйственным процессуальным кодексом Украины, и Кодексом административного судопроизводства Украины, как нам кажется, вовсе не вызывает никаких объективных оснований ревизии компетенции специализированных судов. Законодатель все определил. Дело в другом – в субъективных основаниях. И тут все понятно. Налоговые споры выступают важным рычагом воздействия. Определяется это и теми средствами (вспомните только некоторые многомиллионные суммы по возмещению налога на добавленную стоимость или споры относительно экологических платежей и т. д.), связанными с взиманием налогов и сборов, и теми последствиями, которые вытекают из судебного решения по налоговому спору. Вывод делается очень легко. Именно это основание – **«денежная насыщенность»** налоговых споров – и обуславливает принципиальную борьбу за них. Но давайте дадим и откровенный ответ: мы хотим перетасовать налоговые споры в хозяйственную юрисдикцию для того, чтобы хозяйственные суды стали более влиятельными, или попытаемся найти объективные факторы, на основании которых сделаем вывод относительно объективности вхождения этого типа споров в соответствующую ветвь судебной власти. Если идти первым путем, то все понятно – надо прекратить любые колебания и попытки объяснить, что объяснить нельзя, и «назначить» налоговые споры – хозяйственными. Если идти другим путем (объ-

ективным, аргументированным и логичным), то необходимо согласиться с глубокими основаниями административной юрисдикционности налоговых споров.

Кроме того, считаем, что поставить точку в дискуссии о разграничении юрисдикции судов может иной законодательный подход, который вместо перераспределения компетенции по решению отдельных категорий дел между судами в пользу хозяйственных судов определит критерием разграничения – субъектный состав участников спора. Такой критерий разграничения является понятным и должен стать определяющим ориентиром дела административной юрисдикции. Ведь закон объективно не может четко прописывать все случаи жизни, он должен давать ориентиры (критерии) для определения вида тех или иных дел.

По предложенному критерию вид юрисдикции – административная или хозяйственная (гражданская) – определяет субъект, к которому направлены исковые требования, а характер субъективного права, которое нарушено, для административной юрисдикции не будет иметь никакого значения. Кодекс административного судопроизводства Украины не содержит оговорок о защите административными судами только публичных прав человека. Определяющим является, что права (неважно, публичные или гражданские) нарушены субъектом

властных полномочий в публично-правовых отношениях, т. е. при осуществлении им своих полномочий.

Другим актуальным вопросом, который требует законодательного вмешательства, является ответственность субъектов властных полномочий за невыполнение возложенных на них процессуальных обязанностей. В настоящее время отсутствует механизм привлечения ответчика – субъекта властных полномочий – к ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение им своих процессуальных обязанностей. Применение судами мер процессуального принуждения, предусмотренных ст. 269 КАС Украины, не влечет за собой каких-либо неблагоприятных последствий для ответчика, в том числе и органов государственной налоговой службы, который не выполняет своих процессуальных обязанностей, и не побуждает его добросовестно относиться к их выполнению. Дополнение КАС Украины положениями об ответственности должностных лиц за невыполнение требований суда или ненадлежащее исполнение процессуальных обязанностей должно стать действенным механизмом по обеспечению своевременного и качественного рассмотрения дела.

Опубликовано: Очерки налогового-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва-Харьков : Право, 2013. – С. 507–525.