

М. П. Кучерявенко,

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук, професор, академік Національної академії правових наук України, завідувач кафедри фінансового права, Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»

ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ЮРИСДИКЦІЙНОСТІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті наголошено на тому, що податкові спори, як і податкові відносини в цілому, повинні становити єдиний однотипний блок, який недоцільно розривати за різними юрисдикціями. Автор впевнений, що адміністративні суди – це унікальна можливість захисту права особи у спорах з державою.

В статье отмечено, что налоговые споры, как и налоговые отношения в целом, должны составлять единый однотипный блок, который нецелесообразно разрывать по разным юрисдикциям. Автор уверен, что административные суды – это уникальная возможность защиты права лица в спорах с государством.

The article noted that the tax disputes and tax relations as a whole should be a single unit of the same type, which is not appropriate to break in different jurisdictions. The author believes that the administrative courts - this is a unique opportunity to protect the right of individuals in disputes with the state.

Ключевые слова: податкові спори, податкові відносини, адміністративні суди.

Ставлення до адмініюстиції є показником того, чого прагнуть певні політичні сили, якого типу суспільство бажають побудувати: демократичне чи певним чином трансформоване, але за змістом авторитарне, що має за основу тоталітарну конструкцію управління процесами, думками. Адміністративні суди виступають чи не найважливішими інструментом контролю суспільства за діями тих органів та політичних сил, які і асоціюються з державою.

Молодість демократичних засад в Україні якраз і пояснює досить важкий та тривалий шлях появи такої інституції, яка не є ворогом держави, її супротивником, але має змогу виступити незалежним опонентом у спорі, де однією зі сторін є суб'єкт владних повноважень (який у багатьох випадках і асоціюється з державою). Лише в цих умовах можна захистити тих, для кого вона і існує, – громадян, застерегти від хибних проявів у розумінні та реалізації державних функцій, розгледіти на початковому етапі намагання підім'яти державною машиною під себе прояви інших думок, уявлень.

Поява адміністративних судів – це не просто похідна реорганізації 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 логічне, обґрунтоване рішення, яке спирається на відповідну законодавчу норму. Унікальність такої презумпції зумовлена тим, що у сторін публічного спору різні можливості і, виходячи з рівності сторін, особа, яка протистоїть суб'єкту владних повноважень, навряд чи щось зможе довести.

Отже, можна констатувати, що розвиток адміністративної юстиції, її значення та ставлення до неї держави свідчить не лише про розвиненість цієї гілки влади, а про розвиненість, демократичність, впевненість у собі держави. Лише

демократична правова держава не боїться створити таку інституцію, яка керується правом за змістом, навіть у тих ситуаціях, коли це не збігається з державним інтересом. Лише демократична держава, яка впевнена в собі, може ініціювати та розвивати виваженого, об'єктивного опонента для себе. Саме тому посягання на адміністративну юстицію є фактично замахом на побудову правової держави.

У цілому з реформуванням судової влади погодилися, немає активних супротивників цього напрямку розвитку судів. Водночас навряд чи можна не помічати певних спроб ревізії, перегляду повноважень, що може призвести до негативних наслідків. Закріплення за компетенцією адміністративних судів кола спорів за участю суб'єкта владних повноважень змістовно збіднило діяльність господарських судів, що викликало і стало тенденцію ревізії, повернення до компетенції господарських судів цілого кола спорів.

Фахівці в галузі господарського судочинства намагаються обґрунтувати тезу: податкові спори безпосередньо та нерозривно пов'язані з господарською діяльністю, що зумовлює відповідні засади саме господарської юрисдикції стосовно такого типу спорів. Навряд чи і сьогодні можна виходити з остаточності висновків про нерозривну пов'язаність податкових спорів та податкових відносин з господарською діяльністю. Показово, що і господарське, і податкове законодавство фактично єдині при визначенні господарської діяльності, яка пов'язується з виробництвом, реалізацією, виконанням робіт чи наданням послуг вартісного характеру і т. д. (ст. 3 Господарського кодексу України; підп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України). Але все це необов'язкові підстави виникнення відносин оподаткування і відповідно до цього – податкових спорів. Безперечно, можна виокремлювати типові податкові спори, що виникають стосовно прибуткових податків (діяльність,



спрямована на отримання доходу) або непрямих податків. Але податкові відносини ширші і значна кількість спорів не зумовлена взагалі участю особи у господарській діяльності.

Податкові спори охоплюють і такі, що пов'язані з господарською діяльністю (мабуть, перш за все, ідеться про спори стосовно справляння податку на додану вартість, прибутку і т. д.), так і ті спори, що формуються за рахунок таких суперечок, які не передбачають участі в господарській діяльності взагалі. Значна кількість платежів, які віднесено до податків та зборів (ст.ст. 9, 10 Податкового кодексу України), не передбачають обов'язкової участі в господарській діяльності (збір за першу реєстрацію транспортного засобу; плата за землю; мито; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки і т. д.). Чи подібні спори не є податковими? Безумовно, є. Але тут не спрацьовує той критерій, який пропонується представниками господарських судів, – безпосередня зумовленість господарською діяльністю. Невже у податкових спорів взагалі немає такого чинника, який би сформував їх як єдину конструкцію і на підставі цього їх можна було б віднести безспірно до тієї чи іншої юрисдикції? Безумовно, є.

Віднесення податкових спорів до тієї чи іншої юрисдикції має базуватися на єдиному знаменнику. Податкові спори, як і податкові відносини в цілому, мають становити єдиний однотипний блок. Недоцільно та хибно розривати таку єдину систему за різними юрисдикціями. Водночас податкові спори (усі без винятку) на підставі орієнтації та пов'язаності з господарською діяльністю складно віднести до єдиного угруповання. Такий критерій є досить традиційним: суб'єктний склад та характер спірних правовідносин.

У порядку господарського, цивільного та кримінального судочинства зазначена категорія справ розгляду не підлягає. Відповідно до ч. 2 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України юрисдикція адміністративних судів поширюється на всі публічно-правові спори, крім спорів, для яких законодавством встановлений інший порядок судового вирішення. Законодавством інший порядок оскарження дій та рішень органів державної податкової служби, у тому числі й щодо призначення, проведення податкових перевірок та складання висновків за наслідками таких перевірок, не визначений. Отже, такі дії та рішення органів державної податкової служби, а також акт податкової перевірки, який є актом суб'єкта владних повноважень, можна оскаржити в суді адміністративної юрисдикції.

Таким чином, якщо погодитися з позицією про необхідність у прийнятті судом адміністративної юрисдикції рішення про відмову у відкритті провадження у справі або закритті такого провадження у справах щодо оскарження дій контролюючих органів та висновків актів податкових перевірок, необхідно визначити, до суду якої юрисдикції віднесено вирішення таких справ. Справа адміністративної юрисдикції (адміністративна справа) – це публічно-правовий спір, у якому хоча

б однією зі сторін є орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень (ст.ст. 3, 17 КАСУ).

Конституційний Суд України (рішення № 26-рп/2009 від 19 жовтня 2009 року) розтлумачив конституційне право особи на судовий захист як абсолютне й не обмежене як підставами такого звернення, так і його наслідками. Законодавець з метою забезпечення права особи на судовий захист та дотримання судами приписів ст.ст. 55, 64, 124 Конституції України поклав на суди обов'язок у разі прийняття рішення про відмову у відкритті провадження у справі або його закритті роз'яснити позивачеві, до юрисдикції якого суду віднесено розгляд таких справ. Подібний припис міститься і в КАСУ (ч. 6 ст. 109 – у разі відмови у відкритті провадження в адміністративній справі суд повинен роз'яснити позивачеві, до юрисдикції якого суду віднесено розгляд таких справ; аналогічний обов'язок суду містить ч. 2 ст. 157).

Безумовно, треба безапеляційно погодитися з тим, що «тільки спори, пов'язані із захистом інтересів осіб у публічно-правових відносинах від порушення з боку суб'єктів владних повноважень, повинні розглядати «адміністративники» [1]. Водночас, сказавши «а», треба додати і «б». Навряд чи комусь вдасться виважено та об'єктивно довести, що, наприклад, податкові спори не належать до спорів, які пов'язані із захистом інтересів осіб у публічно-правових відносинах від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. По-перше, податкові відносини – один з найяскравіших прикладів публічно-правового регулювання, у якому переважають (а іноді і виключно застосовуються) владні приписи, імперативні засоби упорядкування відносин між учасниками. По-друге, податкові та інші контролюючі органи, які представляють владну сторону податкових правовідносин – класичний різновид суб'єкта владних повноважень. Саме тому виключно «адміністративники» мають і повинні розглядати спори такого типу.

Така принципова визначеність і Господарським процесуальним кодексом України, і Кодексом адміністративного судочинства України, як нам здається, зовсім не викликає ніяких об'єктивних підстав ревізії компетенції спеціалізованих судів. Законодавець все визначив. Справа в іншому – суб'єктивні підстави. І тут все зрозуміло. Податкові спори виступають значним важелом впливу. Зумовлюється це і тими коштами, які пов'язані зі справлянням податків та зборів, і тими наслідками, які випливають із судового рішення щодо податкового спору. Висновок робиться дуже легко. Саме ця підстава – «коштонасиченість» податкових спорів, і спричиняє принципову боротьбу за них. Але давайте надамо і відверту відповідь. Ми прагнемо перетягнути податкові спори до господарської юрисдикції для того, щоб господарські суди стали ще більш впливовими, чи спробуємо знайти об'єктивні чинники, на підставі яких зробимо вис-



новок про об'єктивність входження цього типу спорів до відповідної гілки судової влади. Якщо йти першим шляхом, то все зрозуміло – треба припинити будь-які вагання і намагання пояснити те, що пояснити не можна, та «призначити» податкові спори господарськими. Якщо йти другим шляхом (об'єктивним, аргументованим та логічним), то необхідно погодитися з ґрунтовними підставами адміністративної юрисдикційності податкових спорів.

Останнім часом дуже активно намагаються довести, що оскарженню мають підлягати лише акти чи рішення. Дії, які не призвели до прийняття того чи іншого рішення та появи акта, не впливають на правове становище учасника спору, не мають для нього певних правових наслідків, а тому оскарженню не підлягають. Треба бути послідовним та розуміти, до чого це може призвести. Якщо виходити з логіки наших опонентів, то висновок, що заборона оскарження дій владного суб'єкта в режимі адміністративного судочинства в поєднанні з тезою про те, що податкові спори, пов'язані безпосередньо з господарською діяльністю, а це вже юрисдикція господарських судів*, послідовно призводить до обґрунтування юрисдикційної безглуздості віднесення податкових спорів до компетенції адміністративних судів. Тобто знищення адміністративних судів здійснюється руками та думками представників адміністративних судів.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [2]. Якщо вважати наявність або відсутність негативних наслідків для платника податків недотриманням контролюючим органом процедури реалізації наданих йому повноважень, то сам факт незабезпечення та порушення прав платника і є тим негативним наслідком протиправності дій податкового органу, який порушив приписи ч. 2 ст. 19 Конституції України. Фактично платник податків був позбавлений можливості реалізувати свої права під час призначення, проведення перевірки та складання акта податкової перевірки. Як наслідок наявності порушення таких прав, платник податків, реалізуючи своє конституційне право, гарантоване ст. 55 Конституції України, звертається за судовим захистом для встановлення факту протиправності рішення дій контролюючого органу та поновлення своїх прав, які було порушено суб'єктом владних повноважень. У разі дотримання іншої позиції щодо нестворення для платника податків самим фактом порушення його прав будь-яких негативних наслідків, то треба погодитися і з тим, що сам факт незаконного проникнення до житла або іншого володіння особи також не створює ніяких негативних наслідків, не є порушенням конституційних прав та свавіллям з боку таких суб'єктів.

Застосування цього принципу відбувається з урахуванням судової практики Європейського Суду

з прав людини. Забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини [3]. Платники податків правомірно очікують від державних органів та їх посадових осіб дотримання принципу верховенства права у своїй правозастосовній діяльності, що виражається у здійсненні законних дій та прийнятті законних рішень, а також прогнозуванні наслідків своїх рішень. Недотримання цього принципу державним органом саме собою є порушенням прав і свобод платників податків.

В адміністративному судочинстві, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства України, позивачем є особа, на захист прав, свобод та інтересів якої подано адміністративний позов до адміністративного суду. Згідно з приписами ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства України кожна особа має право в порядку, установленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або інтереси. Тобто для ініціювання судового провадження в адміністративній справі саме позивач, а не суд має вважати вчинене з боку відповідача порушенням прав, свобод або інтересів. Суд свої висновки щодо наявності або відсутності таких обставин викладає в судовому рішенні, яке приймається за наслідками розгляду справи.

Особливо хотілося б акцентувати увагу на положенні ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України, де йдеться про можливість оскарження не лише рішень, а і дій чи бездіяльності, які безпосередньо не набули оформлення в те чи інше рішення. Це положення деталізується і ст. 162 «Повноваження суду при вирішенні справи», у якій підкреслюється, що у разі задоволення адміністративного позову суд може прийняти постанову про визнання протиправними рішення суб'єкта владних повноважень чи окремих його положень, дій чи бездіяльності і про скасування або визнання нечинним рішення чи окремих його положень, про поворот виконання цього рішення чи окремих його положень із зазначенням способу його здійснення.

Припустимо, в останній день звітного періоду стосовно платника проведено позапланову чи зустрічну перевірку. Ніякого рішення не прийнято, протиправних дій у поведінці платника не виявлено, але платник не зміг своєчасно надати податкову звітність через це. Невже у цьому випадку він не має права оскаржити дії податкового органу? Здається, це порушення вже не галузевого законодавства, а Конституції України. У межах спірних правовідносин податковий орган діє як суб'єкт владних повноважень, реалізуючи владні управлінські функції. Перевірка є способом реалізації таких повноважень. Будь-яких податкових повідомлень-рішень за наслідками проведеної перевірки податковим органом стосовно позивача не приймалося, разом з тим такі рішення на підставі акта перевірки прийняті відносно контрагентів позивача.

* Про це наша наступна публікація.