

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

ЩЕРБАКОВА ОЛЬГА ЮРІЇВНА

УДК 347.73

ПРЕДМЕТ ДОКАЗУВАННЯ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата
юридичних наук

Харків – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Дмитрик Ольга Олександрівна, Національний
юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
професор кафедри фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Латковська Тамара Анатоліївна,
Національний університет «Одеська юридична академія», професор
кафедри адміністративного та фінансового права;

кандидат юридичних наук **Маринів Наталія
Анатоліївна**, Сумський державний
університет,
старший викладач кафедри судочинства та міжнародного права
юридичного факультету.

Захист відбудеться « 09 » листопада 2015 року о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано « 05 » жовтня 2015 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В.Ю. Шепітько

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Сучасне суспільство та сучасну ринкову економіку неможливо уявити без врегулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням. При цьому податкове право є однією з найбільш конфліктних галузей права. В першу чергу, це пов'язано з імперативним методом правового регулювання відносин у сфері оподаткування. Застосування такого методу, звичайно, є виправданим в силу того, що за рахунок податків та зборів відбувається наповнення публічних грошових фондів, забезпечення діяльності органів державної влади тощо. Це означає, що імперативність в оподаткуванні є базисом стабільності фінансових надходжень в бюджети різних рівнів. Безумовно, коли мова заходить про гроші їх стягнення та розподіл, причому між суб'єктами нерівними, складно обійтись без конфлікту інтересів таких сторін. А для оподаткування якраз і є притаманним такий підхід, коли всі суб'єкти та учасники відносин поділяються на дві групи: владну (контролюючі органи) та зобов'язану (платники податків).

В умовах підвищеної конфліктності податкових правовідносин особливого значення набувають процедури доказування. Дослідження таких процедур, на нашу думку, дозволить підвищити стандарти щодо доказування саме в податкових спорах, виокремити їх предметні особливості, проводити повний та належний розгляд справи. Вбачається, що однією з центральних категорій в доказуванні є предмет доказування. Саме за рахунок правильного та повного формування предмета доказування, сторони спірних правовідносин можуть повноцінно обґрунтовувати свої вимоги та заперечення, впливати на прийняття бажаного рішення у справі. Для податкових спорів, як вже зазначалося, характерним є двоетапний порядок їх вирішення. І для кожного з етапів притаманна власна процедура доказування, власний предмет доказування. З огляду на це, ми вважаємо проблему формування предмету доказування в податкових спорах наразі актуальною та такою, що потребує детального дослідження, опрацювання та вдосконалення.

При написанні даної роботи та формулюванні в ній висновків значний вплив мали фундаментальні праці таких вчених як Є. В. Додін, А. Ф. Коні, С. А. Шейфер, М. Л. Шифман. Теоретичним підґрунтям дисертації стали роботи вчених в галузі загальної теорії держави та права, а також інших правових наук, а саме: С. С. Алексєєва, Ю. П. Битяка, Л. А. Ванєївої, В. М. Горшеньова, В. П. Грибанова, М. А. Гурвіча, В. В. Комарова, О. Ф. Клеймана, О. А. Красавчикова, О. А. Лук'янова, Н. М. Оніценка, В. Н. Протасова, О. Ф. Скакун та ін. Низка положень спирається на праці вчених в галузі фінансового та податкового права: Н. Л. Бартунаївої, С. В. Буряка, О. О. Дмитрик, Н. П. Каменської, М. П. Кучерявенка, Т. А. Латковської, Д. Ларо, Н. А. Маринів, Е. М. Нагорної,

С. Г. Пепеляєва, С. В. Савсеріса, К. А. Сасова, Є. Ю. Сафарової, Є. В. Тарібо, В. В. Тильчика, Л. В. Трофімової, Є. А. Усенко, Н. В. Шевцової, Д. М. Щьокіна.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 7 від 15.03.2013 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є надання характеристики та виявлення особливостей становлення в Україні, зарубіжних державах, процедур доказування в податкових спорах, формування предмету доказування, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення розглядуваних явищ. Відповідно до мети в роботі автором були поставлені такі завдання:

- з'ясувати риси процесу доказування;
- визначити сутність процесу формування предмету доказування;
- систематизувати погляди щодо кола фактів, які мають складати предмет доказування в податкових спорах;
- встановити залежність предмету доказування від суб'єктного складу учасників відносин з приводу вирішення податкових спорів;
- охарактеризувати предмет доказування на адміністративній стадії вирішення податкового спору;
- охарактеризувати предмет доказування на судовій стадії вирішення податкового спору;
- визначити особливості судової стадії вирішення податкових спорів та встановити роль суду при звуженні або розширенні предмету доказування;
- охарактеризувати активну та пасивну роль суду при вирішенні податкових спорів з урахуванням міжнародного досвіду;
- сформулювати пропозиції змін до чинного законодавства з метою вдосконалення процесуального порядку та правил поведінки учасників вирішення податкових спорів;
- надати рекомендації по вирішенню податкових спорів на стадії судового розгляду.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають у процесі формування предмету доказування в податкових спорах.

Предметом дослідження є предмет доказування в податкових спорах.

Методи дослідження. Методами дослідження стали загальнонаукові та сучасні методи наукового пізнання. Усі загальнонаукові і спеціальні методи комплексно використовувалися для повного і всебічного дослідження проблем доказування та формування предмету доказування в податкових спорах. Для досягнення вказаної мети і вирішення поставлених завдань у дисертаційному дослідженні використано загальнонауковий діалектичний метод пізнання, що полягає в дослідженні єдності та взаємодії суспільних явищ (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.3, 3.2, 3.3). Використання цього методу дозволило розкрити сутність досліджуваних явищ у єдності їх матеріального змісту та юридичної форми. Історичний метод дозволив здійснити дослідження еволюції поглядів щодо процесу доказування та формування теорії доказів в податковому праві та інших суміжних галузях права, наявних тенденцій розвитку податкового законодавства (підрозділ 1.1, 1.2.). Близьким до нього є порівняльно-правовий метод, застосування якого дозволило провести аналіз українського законодавства стосовно особливостей процесу доказування в податкових спорах та порівняти правове регулювання цих процесів з законодавством США, Німеччини, Російської Федерації, Казахстану (підрозділи 2.3, 3.3). Системно-структурний метод дозволив розкрити структуру прав та обов'язків учасників податкового спору, виявити особливості реалізації таких прав та обов'язків на конкретній стадії вирішення податкового спору (підрозділ 2.2, 3.2). Формально-юридичний метод застосовано при аналізі нормативно-правових джерел, що дозволило виявити недоліки чинного законодавства та сформулювати пропозиції щодо його вдосконалення (підрозділи 1.3, 2.1, 3.1). Метод інтегрального аналізу дозволив вивчити результати досліджень, проведених ученими щодо позначених проблем (підрозділи 1.1, 1.2).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна полягає в тому, що робота є одним із перших комплексних досліджень предмету доказування в податкових спорах в Україні. Наукова новизна цього дослідження виражена, перш за все, в таких положеннях, що виносяться на захист:

уперше

- предмет доказування в податкових спорах класифікується за критеріями стадійності та за суб'єктним складом податкових правовідносин, завдяки чому пропонується у якості критеріїв визначення меж окремих стадій вирішення податкових спорів використовувати їх суб'єктний склад;

- доведена пряма залежність між правами і обов'язками учасників податкового спору, які фактично формують їх правовий статус, та самими процедурами формування

предмету доказування в таких спорах;

- виділено динамічні характеристики предмету доказування на судовій стадії вирішення податкового спору з урахуванням змагальності сторін судового процесу, обов'язку доказування, принципу об'єктивної рівності та появою третьої сторони спору – суду;

удосконалено:

- правову характеристику процесу доказування в податкових спорах шляхом обґрунтування позиції, згідно з якою суд є активним учасником доказування та наділений відповідними повноваженнями які безпосередньо впливають на формування предмету доказування в податкових спорах;

- положення щодо формування предмету доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкового спору, з урахуванням нормативних приписів про обов'язок доказування;

- визначення поняття «доказування» та «предмет доказування» шляхом систематизації та аналізу їх правових характеристик та особливостей саме в сфері конфліктних податкових правовідносин;

набули подальшого розвитку:

- положення щодо необхідності реального впорядкування процесу доказування в податкових спорах нормативним приписам, відповідно до яких обов'язок доказування покладається на владну сторону податкових правовідносин;

- твердження щодо доцільності запровадження та використання в податковому законодавстві України позитивного зарубіжного досвіду формування предмету доказування на прикладі податкового законодавства США та Німеччини;

- тези про множинність суб'єктного складу осіб, які приймають участь у судовому доказуванні при вирішенні податкових спорів, до яких можна віднести: позивача, відповідача, свідків, третіх осіб, суд, експерта та спеціаліста.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідницькій сфері – для подальшого опрацювання проблем доказування та формування предмету доказування в податкових спорах;

- у правотворчому аспекті – при розробці проектів та законів про внесення змін до податкового законодавства України, Кодексу адміністративного судочинства України;

- у практичній діяльності – при проведенні науково-практичних конференцій, семінарів тощо, стосовно застосування норм податкового та адміністративно-процесуального

права;

-у навчальному процесі – при розробці навчальних та навчально- методичних матеріалів та викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами, аспірантами своїх наукових робіт тощо.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й висновки дисертаційної роботи, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях та інших наукових заходах, зокрема, на: всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених» (м. Донецьк, 24 лютого 2012 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16 -17 травня 2013 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 червня 2013 р.); міжнародній науково- практичній конференції «Актуальні проблеми публічного та приватного права» (м. Запоріжжя, 25 жовтня 2013 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції «Юридична осінь 2013 р.» (м. Харків, 14 листопада 2013 р.).

Публікації. Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення у десяти публікаціях (п'яти статтях, опублікованих у фахових виданнях, і п'яти тезах доповідей на науково-практичних конференціях).

Структура дисертації визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і композиційно складається зі вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 199, з них 176 – основний текст. Кількість використаних джерел – 225.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** розкривається актуальність обраної теми дисертації, визначається ступінь наукової розробки, об'єкт і предмет дослідження, вказується методологічна основа, наводиться апробація наукових результатів, визначається практичне значення отриманих результатів, а також формулюються положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий вклад дисертанта у розроблення проблеми.

Розділ 1 «Правова природа предмета доказування в податкових спорах» складається з трьох підрозділів. У підрозділі 1.1 *«Поняття та зміст предмета доказування в*

податкових спорах» основна увага зосереджена на визначенні предмета доказування в податкових спорах через аналіз як вітчизняних, так і зарубіжних законодавчих актів та наукових позицій.

Зазначається, що оскільки оподаткування є однією з найбільш конфліктних сфер з точки зору співвідношення інтересів, то досягнення балансу публічного та приватного інтересів в податкових відносинах в процесі вирішення податкових спорів набуває особливої актуальності. Проблема вивчення судового доказування при вирішенні податкових спорів на сьогодні ще не виступає остаточно вирішеною як на рівні законодавчого регулювання, так і в наукових дослідженнях. Принципове розмежування існуючих підходів щодо природи судового доказування, фактично, зводиться до визначення місця суду в цьому процесі. Цей критерій базується на ще більш узагальненому посиленні, коли роль суду у встановленні обставин по справі, роль судового доказування визначається загальними соціокультурними особливостями суспільства, що і визначає систему судочинства.

На підставі аналізу існуючих наукових поглядів щодо осіб, які є суб'єктами доказової діяльності, виділено дві групи таких суб'єктів. По-перше, це суб'єкти, які виступають в 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 повинна відбуватися в межах чинного законодавства та може виражатися в збиранні, перевірці, дослідженні та оцінці доказів. В рамках судового розгляду податкового спору таким суб'єктом буде суд, експерт, спеціаліст. Розгляд податкових спорів в Україні відрізняється активною діяльністю суду, яка виражається не тільки у визначенні предмету доказування, а й у тому, що суд може витребувати докази, які не можуть бути надані особою, яка бере участь у справі, а також самостійно збирати докази з власної ініціативи.

Продовжуючи аналіз ролі суду при вирішенні податкових спорів, робиться висновок про обов'язок цього органу щодо виконання заходів спрямованих на заповнення предмета доказування. Суд може орієнтувати сторони на доведення обставин справи, які сторонами не розглядалися. В такому випадку буде відбуватися розширення предмета доказування за рахунок таких нових обставин.

Підрозділ 1.2 *«Предмет доказування в податкових спорах та суміжні правові категорії»* є логічним продовженням попереднього підрозділу, в якому проведено більш поглиблене дослідження наукових тверджень щодо предмету доказування не тільки податкового, а й інших галузей права.

Зазначається, що обмеження законодавчої конструкції визначення поняття «предмета доказування» неминуче призведе до викривленого розгляду справ судовими органами,

точно так же, як і вільне трактування поняття «предмета доказування» самими судовими органами. З цього випливає, що на законодавчому рівні потрібно максимально плідно працювати над вдосконаленням саме загального поняття «предмета доказування». Конкретизація ж такої категорії вже буде відбуватися на стадіях судового розгляду конкретної справи.

Констатується відсутність єдиного наукового погляду на правову категорію «предмет доказування». Виокремлюються декілька принципових позицій щодо визначення сутності даної категорії. Відповідно до першої предметом доказування є коло обставин, які належить встановити у відповідній справі. Відповідно до другої предмет доказування визначається через певні системні показники, що передбачає визначення предметом доказування системи обставин, котрі характеризують певні властивості та зв'язки конкретної події. Але в будь-якому випадку, практично всі наукові погляди поєднуються в тому, що предмет доказування по конкретній справі є важливим фактором для правильного вирішення справи та належної реалізації завдань судочинства. При цьому доводиться помилковість ототожнення поняття «предмету доказування» з «межами доказування» та «предметом пізнання».

В податкових правовідносинах, які складаються при вирішенні податкових спорів, предмет доказування першочергово спрямований на правильне та повне вирішення справи незалежно від етапу такого доказування (досудовий, в порядку адміністративного судочинства). На першій (досудовій) стадії розв'язання податкового спору предмет доказування має лише певне формальне забарвлення, в силу передбаченої законом (Податковим кодексом України) структури доказування, тоді як на другій (судовій) стадії предмет доказування набуває дуже важливого значення, адже доказування на цій стадіє відбувається вже на підставі Кодексу адміністративного судочинства України, який надає сторонам спору розгалужені права щодо можливості доведення власної позиції. Саме на цій стадії найбільш чітко відображається важливість предмету доказування щодо реалізації завдань адміністративного судочинства.

У підрозділі 1.3. *«Стадійність вирішення податкових спорів та її вплив на предмет доказування»* розкривається більш детально процес доказування на кожній із стадій вирішення податкових спорів, аналізуються особливості предмету доказування на кожній із цих стадій, звертається увага на докази та яким критеріям вони мають відповідати.

Констатовано, що враховуючи законодавче закріплене визначення поняття «предмет доказування» саме Кодексом адміністративного судочинства України поділ складових елементів такого поняття повинен відбуватися у суворій відповідності до вказаного нормативно-правового акту. Адже з огляду на диспозицію наведеної статті, не вбачається за

можливе говорити, що певні обставини мають головне значення, а інші допоміжне чи доказове. В такій ситуації, безперечно, варто враховувати повноваження учасників судового процесу та не забувати про досить розгалужені повноваження адміністративного суду при розв'язанні податкових спорів. Предметом доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів є обставини: якими обґрунтовуються позовні вимоги чи заперечення; які мають інше значення для правильного вирішення справи; які належить встановити при ухваленні судового рішення.

Особливості предмету доказування в адміністративному судочинстві полягають, зокрема, у тому, що відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України, юрисдикція адміністративних судів поширюється на публічно-правові спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності. Саме адміністративне судочинство надає зобов'язаному суб'єкту податкових правовідносин, у випадку звернення до суду, розгалужений перелік можливостей щодо оскарження дій та рішень суб'єкта владних повноважень. Також особливістю адміністративного судочинства є те, що у процесі його справляння приватними особами, поряд із захистом суб'єктивних приватних інтересів, захищається і публічний інтерес. Для доказування в податкових спорах, специфічною ознакою предмету доказування є обставини за яких приймалося відповідне рішення владного суб'єкта, вчинялися дії чи проявлялася бездіяльність. Зазначається, що такі рішення, дії чи бездіяльність повинні певною мірою зачіпати права та законні інтереси платника податків.

Розділ 2 «Предмет доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкового спору» складається з трьох підрозділів. Підрозділ 2.1. *«Обов'язок доказування та предмет доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів»* присвячений дослідженню адміністративного порядку вирішення податкових спорів. Зокрема, аналізується поняття «податкова апеляція» у різних країнах світу, робиться зіставлення податкового процесу з процесами інших галузей права, на підставі аналізу чинного законодавства наведенні пропозиції щодо його удосконалення. Зазначено, що важливим нововведенням, запровадженим Податковим кодексом України, є те, що скарги на рішення, передбачені п. 56.2 ст. 56 Податкового кодексу України подаються саме до контролюючого органу вищого рівня.

Пропонується досудове врегулювання спорів розглядати як певний порядок (процедуру). У науці цивільного процесуального права загальноновизнаним є поділ форм захисту суб'єктивних прав і (або) законних інтересів на неюрисдикційну і юрисдикційну процедури. Названі форми захисту прав та інтересів являють собою процедури, які складаються з певних

елементів – стадій (грец. stadion - міра довжини), спрямованих на припинення суперечок законними впорядкованими способами.

Наголошується на важливості розроблення та закріплення в податковому законодавстві чіткої регламентації конкретних проявів податково-процесуального правового механізму, умов визнання процесуальних дій нікчемними. Напрацювання стандартних моделей поведінки учасників податкового процесу, визначення критеріїв оцінки їх дій (бездіяльності) в сучасних умовах є вкрай нагальним завданням. Вважаємо, що такий підхід: а) сприятиме значному зниженню кількості порушень з боку всіх суб'єктів податково-процесуальних правовідносин, учасників податкового процесу; б) спростить провадження з позасудового розв'язання податкових спорів, забезпечить швидке, ефективне та передбачуване вирішення податкових конфліктів; в) значно зменшить корупційне навантаження у цій сфері.

У підрозділі 2.2. *«Суб'єкти доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів»* розкриваються особливості суб'єктів доказування на доюрисдикційному етапі вирішення податкових спорів, їх роль та проблеми, що пов'язані з такою діяльністю. Окрема увага приділена визначенню діяльності суб'єктів по доказуванню на кожному етапі вирішення податкових спорів під час адміністративного оскарження.

Увага зосереджується праві платників податків оскаржувати не лише рішення контролюючих органів, а й їх дій та бездіяльність, адже певні дії (бездіяльність) можуть завдати більшої шкоди платнику, ніж прийняття відповідного рішення. Додаткові аргументи на користь такої позиції знаходять своє підтвердження і в практиці Європейського суду з прав людини, яка розглянута роботі.

В роботі здійсненна спроба порівняння процесу доказування в податкових спорах на доюрисдикційному етапі та кримінальному процесі. Зазначається, що слідчий у своїй роботі обов'язково враховує вимоги норм про докази і, особливо, про належне їх закріплення, тоді як посадові особи, які проводять податкові перевірки, як правило, не оцінюють зібраний фактичний матеріал з урахуванням вимог до належності, достатності тощо. Нерідко це призводить до того, що при оцінці рішення податкового органу в суді факти предмету доказування не можуть бути доведені. Причина такого становища багато в чому пов'язана з тим, що податкова перевірка, яку в цілому можна охарактеризувати як роботу по збору доказів, здійснюється, як правило, особами, які не є професіоналами, що мають достатнє уявлення про закріплення доказів. Тобто повнота визначення предмету доказування на стадії судового розгляду залежить від того, які обставини перевіряючі визнали такими, що мають значення в ході проведення податкової перевірки. Підрозділ 2.3. *«Формування предмета доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів»*

присвячений детальному дослідженню кожної ланки формування предмета доказування під час адміністративного оскарження податкових спорів. Звертається увага на документи, які можуть бути визнані доказами, а також на особливості та роль податкових перевірок при формуванні предмета доказування на досудовій стадії вирішення податкових спорів.

Аналізуючи роль податкового обліку при формуванні предмета доказування на досудовій стадії вирішення податкових спорів, зазначається, що конкретно виокремлювати, які саме обставини можуть бути встановлені контролюючим органом за допомогою податкового обліку при формуванні предмета доказування на такій стадії вирішення податкового спору є нелогічним. Це підтверджується, в першу чергу, тим, що предмет доказування хоча і має певне теоретичне визначення в теорії доказів, але все одно індивідуалізується при вирішенні конкретного спірного правовідношення. Наступною тезою, яка може підтвердити нелогічність проведення такого поділу, є також те, що при здійсненні податкового обліку контролюючими органами формується велика кількість облікової інформації, яка міститься в різних реєстрах та базах, та дуже часто облікові процедури, які мають значення для оподаткування, проводяться допоміжними суб'єктами.

Визначено, що центральною ланкою забезпечення належного формування предмету доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів, є податковий контроль. Вбачається, що саме за допомогою перевірок та звірок контролюючими органами формується найбільший масив доказової інформації, яка має значення не лише для визначення предмета доказування, а й для прийняття по суті правильного рішення у справі.

Аргументується актуальність підходу законодавця щодо нормативної регламентації перевірок. Якщо камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Податковим кодексом України, то фактичні перевірки – в порядку, встановленому Податковим кодексом України та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи. Враховуючи імперативність сфери оподаткування та досить розгалужені владні повноваження контролюючих органів, порядки проведення всіх видів податкових перевірок повинні визначатися лише Податковим кодексом України, як єдиним кодифікованим актом податкового законодавства. Такий підхід дозволить надати стабільності податковим правовідносинам, які складаються в даній сфері, а також обмежить застосування контролюючими органами розсуду при здійсненні податкового контролю.

Розділ 3 «Предмет доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів» складається з трьох підрозділів. У підрозділ 3.1. *«Обов'язок доказування та предмет доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів»* розкривається поняття,

особливості предмету доказування, а також досліджується питання про те, які факти необхідно відносити до предмету доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів. Також увага приділена ролі правової позиції суду та судових доктрин при вирішенні податкового спору.

Зазначається, що отримавши документ суд або контролюючий орган, якщо мова йде про податковий контроль, оцінює його з точки зору належності, самостійно або в сукупності з іншими документами. Доказ можна вважати відносним і долучити до матеріалів справи (або матеріалів податкової перевірки), якщо він підтверджує або спростовує факти, які є предметом доказування. Але є ще варіант, коли доказ можна вважати відносним, незважаючи на те що прямого відношення до предмету доказування він не має. Це може статися, якщо доказ ставить під сумнів факт, який вже вважається доведеним.

Запропоновано до предмета доказування включати факти, які не передбачені нормою права. Це відбувається, в тому числі, під впливом судових доктрин, коли система використання «нових фактів» формується судовою владою самостійно. Аргументується доцільність використання такої моделі для країн з високим рівнем довіри до судів. В наших умовах такий підхід може використовуватися владними суб'єктами з метою маніпуляцій та порушення прав платників податків.

В роботі виділено характерну особливість податкових спорів, яка полягає в тому, що основні елементи предмета доказування в таких спорах, наприклад, наявність об'єкта оподаткування, практично неможливо встановити без дослідження та вивчення ряду інших обставин, дослідження яких нормою матеріального податкового права може і не передбачатися.

У підрозділі 3.2. «Суб'єкти доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів» проаналізовані специфічні особливості суб'єктів доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів, зроблений порівняльний аналіз судового провадження у податкових та цивільних спорах, проаналізовані стадії доказування в податкових спорах.

Зазначено, що контролюючий орган повинен довести об'єктивну сторону, тобто юридичні факти, передбачені диспозиціями відповідних норм, а платник податків має право доводити свою невинність. Незважаючи на обов'язок податкових органів доводити правомірність своїх рішень, аналіз судової практики показує, що платник податків не звільняється повністю від доказування юридично значимих фактів, що складають предмет доказування. В даний час в окремих судових актах прямо формулюються правила, які уточнюють загальне правило про обов'язок доведення обставин контролюючим органом.

Встановлено, що обов'язок доказування законності оспорюваного акту контролюючого органу покладається на нього після виконання платником податків первинного обов'язку

доказування, що включає дії по пред'явленню вимог, які дозволяють усвідомити, в якій частині платник податків не згоден з винесеним рішенням; вказівкою обставин, на яких засновані вимоги; поданням відповідних доказів. При зверненні податкового органу із заявою про стягнення фінансової санкції обов'язок первинного доказування покладається на заявника. У разі наявності заперечень з боку платника податків на нього переходить обов'язок доведення відповідних обставин.

У підрозділі 3.3. «Формування предмета доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів» переважна увага приділена дослідженню предмету по найбільш актуальним справам, пов'язаним із формуванням сум податкового кредиту з податку на додану вартість і бюджетного відшкодування, а також доказуванню реальності господарської операції. При цьому виділено, які факти відносяться до доказів в адміністративному судочинстві.

Зазначається, що з огляду на положення ч. 5 ст. 82, ч. 2 ст. 86 Кодексу адміністративного судочинства України, адміністративний суд, оцінюючи висновок експерта, повинен виходити з того, що цей висновок не має заздалегідь встановленої сили і переваг щодо інших доказів. Такий висновок повинен оцінюватися судом нарівні з іншими доказами, що містять інформацію про обставини, які входять до предмета доказування у справі, під час безпосереднього та всебічного дослідження судом цих обставин.

Шляхом узагальнення судової практики наведено висновок щодо суперечливих рішень за однотипними справами. Серед причин виникнення різної практики в адміністративних судах у спорах, пов'язаних із визнанням права платників податку на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, виділено наступні: 1) наявність внутрішніх колізій норм податкового законодавства; 2) невідповідність правового регулювання відносин, що складаються в процесі формування податкового кредиту та сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та сум бюджетного відшкодування, реальним економічним можливостям; 3) складність і різноманітність правовідносин, що складаються в процесі формування сум податкового кредиту або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість; 4) необхідність досліджувати суб'єктивну сторону в діях осіб, що беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з отриманням права на бюджетне відшкодування; 5) недостатній рівень формування контролюючими органами доказової бази у відповідній категорії спорів;

б) суттєві перешкоди щодо взаємодії між податковими та правоохоронними органами; 7) деякі розбіжності в практиці розгляду цієї категорії спорів. Зокрема, різні підходи існували у позиціях Судових палат у господарських та адміністративних справах Верховного Суду України (стосовно надмірної сплати податку на додану вартість).

Наголошується, що відсутність у правочину самостійної ділової мети, відмінної від податкової економії, є доказом укладення правочину без наміру створити відповідні економічні наслідки. Такий правочин укладається з метою незаконного отримання коштів з бюджету або ухилення від конституційного обов'язку зі сплати податків, тобто з ціллю, що суперечить інтересам держави. Правочин, укладений виключно з метою зниження податкового тягаря та без ділової мети не відповідає основам правопорядку. Таким чином, наведені обставини входять до предмета доказування у справі.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у наданні правової характеристики та виявленні особливостей порядку формування предмета доказування при вирішенні податкових спорів в Україні. У роботі проведено систематичне дослідження понять «предмет доказування», «предмет доказування в податкових спорах», проаналізовано податкові законодавства закордонних країн щодо правової специфіки визначення предмета доказування в податкових спорах, охарактеризовано вплив обов'язку доказування на формування предмету доказування, визначено місце суб'єктів доказування при формуванні предмету доказування на кожній стадії вирішення податкового спору, окрему увагу приділено з'ясуванню ролі суду при доказуванні в податкових спорах. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Запропоновано виділити такі основні риси процесу доказування. По-перше, доказування є розумовою та процесуальною діяльністю. По-друге, суб'єктами такої діяльності виступають відповідні учасники судочинства. По-третє, напрями діяльності вказаних суб'єктів спрямовані на встановлення обставин судової справи. По-четверте, засобами такого процесуального встановлення виступають судові докази.

2. Процес формування предмета доказування пропонується 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.

3. Аргументується існування двох груп фактів, які входять до предмета доказування: фактів матеріально-правового характеру та фактів процесуально-правових. Предмет доказування складають всі без винятку обставини, які підлягають встановленню для законного й обґрунтованого вирішення справи. Отже, предмет доказування складають: 1) факти матеріально-правового значення; 2) доказові факти; 3) факти, що мають виключно процесуальне значення. Доводиться раціональність використання такого широкого підходу до

визначення поняття «предмета доказування» в податкових спорах, оскільки вказані визначення фактично збігаються за змістом з нормативним визначенням «предмета доказування», закріпленого Кодексом адміністративного судочинства України.

4. Предмет доказування в податкових спорах знаходиться в прямій залежності від діяльності учасників такого спору. Процедури доказування тісно пов'язані з обов'язком доказування та його реальним виконанням. На адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів контролюючий орган, формуючи предмет доказування по конкретній справі, виходить не лише з інформації, отриманої разом зі скаргою від платника податків, а й з іншої податкової інформації, яка знаходиться у його розпорядженні. Діяльність платника податків, як зобов'язаного суб'єкта, але по відношенню до процедур доказування, звільненого від такого обов'язку, супроводжується лише поданням відповідної скарги до контролюючого органу вищого рівня та, при бажанні, обґрунтуванням такої скарги певними доказами. Допоміжними суб'єктами формування предмета доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкових спорів, можуть бути особи, в розпорядженні яких перебуває інформація та відомості, які мають значення для справи, та до яких звертається контролюючий орган, як безпосередній суб'єкт доказування.

5. Предмет доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкового спору характеризується певною статичністю. Це пов'язано з тим, що в даному випадку обов'язок щодо доказування в односторонньому порядку та безумовно покладається на контролюючий орган. Платник податків згідно нормативних приписів виконує лише функцію скаржника, який навіть може і не обтяжувати себе підкріпленням конкретної скарги доказами. На практиці це призводить до недотримання норм закону, які стосуються розподілу обов'язку щодо доказування контролюючим органом, або до підміни суб'єкта, який повинен здійснювати доказування, внаслідок чого тягар доказування покладається на платника податків.

6. Предмет доказування на судовій стадії вирішення податкових спорів є динамічним явищем. Безумовно, це пов'язано з багатьма факторами: змагальністю судового процесу (чого фактично немає на досудовій стадії), принципом об'єктивної рівності, появою третьої сторони спору – суду, більш детальною регламентованістю процесу. Ускладненість процедури судового доказування при вирішенні податкових спорів пов'язана з кількісним та якісним збільшенням процесуальних прав та обов'язків учасників такого спору, можливістю повного та всебічного оперування наявними доказами. Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які фактичні дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення осіб, які беруть участь у справі, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Ці дані

встановлюються судом на підставі пояснень сторін, третіх осіб та їхніх представників, показань свідків, письмових і речових доказів, висновків експертів. Характерним для вирішення податкових спорів є те, що обов'язок доказування покладений на владну сторону зберігається незалежно від стадії вирішення податкового спору. Такий незмінний статус першочергово зумовлений забезпеченням балансу приватних та публічних інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

7. Внутрішньою складовою предмета доказування на судовій стадії виступають обставини, якими сторони податкового спору обґрунтовують власні доводи та заперечення. Суд при цьому виконує функцію регулятора та визначає застосування тих чи інших норм матеріального права, з метою досягнення мети – правильного вирішення спору. Це передбачає покладання на суд обов'язку щодо виконання заходів, спрямованих на заповнення предмета доказування. Суд може орієнтувати сторони на доведення обставин справи, які сторонами не розглядалися, внаслідок чого може відбуватися розширення предмета доказування за рахунок таких нових обставин.

8. Розгляд податкових спорів в Україні відрізняється активною діяльністю суду, яка виражається не тільки у визначенні предмету доказування, а й у тому, що суд може витребувати докази, які не можуть бути надані особою, яка бере участь у справі, а також самостійно збирати докази з власної ініціативи. В свою чергу, така активна роль суду при вирішенні податкових спорів характерна не для всіх країн. Так, пасивна роль суду, обтяжена лише аналізом доказів, характерна для законодавства США. За загальним правилом, в процесі розгляду податкового спору в Податковому суді США обов'язок доказування покладається на платника податків. Саме він повинен довести, що рішення відносно його податкових зобов'язань є скоріше помилковим, аніж правильним.

9. Пропонується законодавчо закріпити: процесуальний порядок та правила, що регламентують поведінку учасників податкового процесу, фіксацію його результатів; умови, за яких можливе здійснення конкретної процесуальної дії; перелік заходів процесуального примусу та підстави їх застосування. Важливо також чітко визначити темпоральні умови податково- процесуальної діяльності. Вважаємо, що необхідно законодавчо передбачити, що у разі порушення зазначеної системи процесуальних правил (навіть окремої її складової), одержані докази втрачають правову значущість, процесуальна діяльність та її наслідки визнаються юридично нікчемними.

10. Запропоновано низку рекомендацій щодо вирішення податкового спору. По-перше, для цілей правильного та швидкого вирішення податкового спору в одному судовому засіданні потрібне ясне уявлення про склад юридично значимих фактів, що складають предмет доказування по податковому спору. На наш погляд, для вирішення податкового

спору суд повинен встановити наступні факти предмета доказування: процедурні факти провадження у справі про податкове правопорушення; факт податкового правопорушення; наявність суб'єкта податкового правопорушення; винність особи; обставини, що пом'якшують і обтяжують відповідальність за вчинення податкового правопорушення. По-друге, суд при визначенні предмета доказування за податковим спором і дослідженні відповідних доказів не повинен заповнювати прогалини рішення податкового органу. По-третє, закріплене в процесуальному законі правило про те, що обов'язок доведення обставин, що стали підставою для прийняття державним органом оспорюваних рішень, вчинення дій (бездіяльності), покладається на державний орган, не є свідченням пасивної ролі платника податків в податковому спорі. Зокрема, при зверненні з вимогою визнати недійсним ненормативний акт податкового органу обов'язок первинного доказування покладається на платника податків. По-четверте, при наявності сумнівів у достовірності доказів суд самостійно може поставити питання про їх перевірку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Щерабкова О. Ю. Доказування на стадії судового вирішення податкових спорів / О. Ю. Щерабкова // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 478–483. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_2_83.pdf.

2. Щерабкова О. Ю. Особливості врахування доказів при вирішенні податкових спорів на межі застосування податкового та адміністративного законодавства / О. Ю. Щерабкова // Митна справа. - 2014. - № 2(92). Ч.2 кн 1 - С. 264-268.

3. Щерабкова О. Ю. Етапи процесуальної діяльності суду при встановленні права платника на податковий кредит чи бюджетне відшкодування / О. Ю. Щерабкова // Право і суспільство. – 2014. – № 3. – С. 260- 264.

4. Щерабкова О. Ю. Щодо предмету доказування на адміністративній (досудовій) стадії вирішення податкового спору / О. Ю. Щерабкова // Митна справа. – 2014. – № 4. – Ч 2. – Кн. 2. – С. 194-198.

5. Щерабкова О. Ю. Про правову природу предмету доказування в податкових спорах / О. Ю. Щерабкова // Экономика и право Казахстана. – 2014.– № 22. – С. 49-53.

6. Щерабкова О. Ю. Предмет доказування при вирішенні податкових спорів: формування наукового підходу / О. Ю. Щерабкова // Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: зб. наук. ст. та тез повід. за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 27 червн. 2013 р. / редкол.: С.Г. Серьогіна, О.П. Бушан, О.Р.

Дашковська. – П.: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2013. – С. 168-169.

7. Щерабкова О. Ю. Деякі аспекти процедури судового доказування при вирішенні податкових спорів / О. Ю. Щерабкова // Правове життя сучасної України: матер. Міжнар. наук.-практ. конф (16-17 травня 2013 р.) Т. 2 / відп. за випуск д.ю.н., проф.. В.М. Дьомін; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса: Фенікс, 2013. – С. 158-161.

8. Щерабкова О. Ю. До питання щодо етапності процедур вирішення податкових спорів в судах (на прикладі спорів щодо бюджетного відшкодування) / О. Ю. Щерабкова // Актуальні проблеми публічного та приватного права : тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції 25 жовтня 2013 р. / за ред. В.М. Огаренка, А.О. Монаєнка та ін. – Запоріжжя: КПУ, 2013. – С. 392-394.

9. Щерабкова О. Ю. Підстави виникнення різної практики при вирішенні спорів щодо бюджетного відшкодування / О. Ю. Щерабкова // Юридична осінь 2013 року. Збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів (Харків, 14 листопада 2013 р.). – Х.: Право, 2013. – С. 211-213.

10. Щерабкова О. Ю. Фіктивність доказів при вирішенні податкових спорів (аналіз судової практики) / О. Ю. Щерабкова // Актуальні проблеми юридичної науки очима молодих вчених: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (Донецьк, 24 лют. 2012 р.): [у 2 ч.] – Донецьк : ЧП «ІД Кальмиус», 2012. – Ч. II. – С. 345-347.

АНОТАЦІЯ

Щерабкова О. Ю. Предмет доказування в податкових спорах. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України. – Харків, 2015.

У роботі розкривається сутність та особливості предмету доказування в податкових спорах. Дослідженню та характеристиці піддається предмет доказування окремо на стадії адміністративного оскарження та судовій стадії вирішення податкових спорів. З'ясовано, які саме факти необхідно включати до предмета доказування в податкових спорах. На основі глибокого наукового аналізу визначаються основні риси доказування в податкових спорах. Окрема увага приділена вивченню стадійності вирішення податкових спорів та її впливу на предмет доказування. Надана характеристика предмета, суб'єктів та обов'язку доказування на кожній із стадій вирішення податкових спорів. Резюмується, що за наявності сумнівів у достовірності доказів суд самостійно може ініціювати їх перевірку. Сформульовано висновки

та розроблено пропозиції щодо вдосконалення підходів стосовно формування предмета доказування в податкових спорах.

Ключові слова: доказування, інтерес, податкові конфлікти, податкова перевірка, податкові спори, оподаткування, предмет доказування, спір.

АННОТАЦІЯ

Щербакова О. Ю. Предмет доказывания в налоговых спорах. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины. – Харьков, 2015.

В работе раскрывается сущность и особенности предмета доказывания в налоговых спорах. Исследованию и характеристике подвергается предмет доказывания отдельно на стадии административного обжалования и судебной стадии разрешения налоговых споров. Выяснено, какие именно факты необходимо включать в предмет доказывания в налоговых спорах. На основе глубокого научного анализа определяются основные черты доказывания в налоговых спорах. Особое внимание уделено изучению стадийности решения налоговых споров и ее влияния на предмет доказывания. Дана характеристика предмета, субъектов и обязанности доказывания на каждой из стадий разрешения налоговых споров. Сформулированы выводы и разработаны предложения по совершенствованию подходов по формированию предмета доказывания в налоговых спорах.

Констатируется, что в налоговых правоотношениях, которые складываются при разрешении налоговых споров, предмет доказывания, в первую очередь, направлен на правильное и полное решение дела независимо от этапа такого доказывания (досудебный, в порядке административного судопроизводства). И если в первой (досудебной) стадии решения налогового спора предмет доказывания имеет только определенные формальные характеристики, в силу предусмотренной законом (Налоговым кодексом Украины) структуры доказывания, то на второй (судебной) стадии, предмет доказывания приобретает очень важное значение, ведь доказывание на этой стадии происходит уже на основании Кодекса административного судопроизводства Украины, который предоставляет сторонам спора более широкие возможности доведения своей позиции. Именно на этой стадии наиболее четко отражается важность предмета доказывания по реализации задач административного судопроизводства.

В работе предложен целый ряд предложений по совершенствованию как подходов к

определению предмета доказывания, так и решения налоговых споров в целом. Подчеркивается важность ясного представления о составе юридически значимых фактов, составляющих предмет доказывания по налоговому спору, для целей правильного и быстрого решения налогового спора в одном судебном заседании нужно. Обоснована необходимость для решения налогового спора установления в суде следующих фактов предмета доказывания: процедурных фактов производства по делу о налоговом правонарушении; фактов налогового правонарушения; наличия субъекта налогового правонарушения; виновности лица; обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Установлено, что при определении предмета доказывания по налоговым спорам и исследовании соответствующих доказательств суд не должен заполнять пробелы решения налогового органа. Закрепленное в процессуальном законе правило о том, что обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственным органом оспариваемых решений, совершения действий (бездействия), возлагается на государственный орган, не является свидетельством пассивной роли налогоплательщика в налоговом споре. При обращении с требованием признать недействительным ненормативный акт контролирующего органа обязанность первичного доказывания возлагается на налогоплательщика. Резюмируется, что при наличии сомнений в достоверности доказательств суд самостоятельно может инициировать их проверку.

Предлагается в состав предмета доказывания включать: 1) факты материально-правового значения; 2) доказательные факты; 3) факты, имеющие исключительно процессуальное значение. Такой широкий подход к определению понятия «предмета доказывания» в налоговых спорах является наиболее оправданным, в первую очередь, в силу того, что указанные определения фактически совпадают по смыслу с нормативным определением «предмета доказывания», закрепленного Кодексом административного судопроизводства Украины.

Ключевые слова: доказывание, интерес, налоговые конфликты, налоговая проверка, налоговые споры, налогообложение, предмет доказывания, спор.

SUMMARY

Shcherbakova O. Y. Subject of proof in tax disputes. - The manuscript.

Thesis for the degree of legal specialty 12.00.07 - administrative law and procedure; financial law; informational law. – National Law University, Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kharkiv, 2015.

The paper reveals the essence, nature and characteristics of the subject of proof in tax disputes. Separate study and subject characteristics amenable to proof alone on the stage of the administrative appeal and judicial tax litigation stage. Found out what facts should include the subject of proof in tax disputes. Based on in-depth scientific analysis determined the main features of proof in tax disputes. Special attention is paid to the stages of tax litigation and its impact in terms of proof. The characteristic of the subject, and of the burden of proof on each of the stages of tax litigation. It presumed that when in doubt the reliability of evidence, the court can initiate their own review. The conclusions and suggestions for improving approaches to forming the object of proof in tax disputes.

Keywords: evidence, interest, tax disputes, tax audit, tax litigation, tax, subject of proof, dispute.

Відповідальний за випуск
доктор юридичних наук, професор О.А. Лукашев

Підписано до друку 07.09.2015 р. Формат 60x90/16 Папір офсетний.

Віддруковано на різнографі.

Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Зам. № 1337

Друкарня Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
61024, Харків, вул. Пушкінська, 77