

УДК 342.95

**Л.О. ВИННИЧЕНКО**

*Лілія Олександрівна Винниченко, кандидат юридичних наук, доцент, директор Навчально-наукового центру організації освітнього процесу Університету державної фіскальної служби України*

### **ПОДАТКОВІ СПОРИ ЯК ПРЕДМЕТ СУДОВОЇ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ: ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ПОРЯДКУ РОЗГЛЯДУ В УКРАЇНІ**

Розбудова в Україні демократичного суспільства ґрунтується на повсюдності принципу верховенства права, функціонування державної влади на засадах розподілу влади. Невід’ємним елементом цього процесу виступає адміністративне судочинство як найбільш результативний спосіб правового захисту у публічно-правових відносинах, основою якого є принципи верховенства права, диспозитивність, гласність, змагальність, процесуальна рівність сторін. Зважаючи на вказане, невпинно зростає роль судової адміністративної юрисдикції при розгляді й вирішенні спорів, що впливають із податкових правовідносин, вдосконалюються приписи процесуального законодавства. Так, новою редакцією Кодексу адміністративного судочинства України з 15 грудня 2017 р. (далі – КАС України) передбачено зростання ролі правових позицій Верховного Суду, забезпечення формування єдиної правозастосовної практики у справах, які містять виключну правову проблему<sup>1</sup>. Відповідно до ч. 5 ст. 346 КАС України, якщо суд, що розглядає справу у касаційному порядку, дійде висновку, що справа містить виключну правову проблему і така передача необхідна для забезпечення розвитку права та формування єдиної правозастосовної практики, цю справу може бути передано на розгляд Великої Палати Верховного Суду. Ця норма може бути застосована і щодо податкових спорів, стосовно розгляду яких можна прогнозувати відмінні правові позиції.

Питання становлення процесуального порядку розгляду і вирішення податкових спорів аналізували у своїх роботах М.П. Кучерявенко, І.Є. Криницький, О.М. Мінаєва, О.Д. Олійник, В.А. Сьоміна, Є.А. Усенко, О.Ю. Щербакова та інші. Потужний науковий доробок вчених присвячений вивченню проблеми становлення і функціонування адміністративної юстиції, вирішенню публічно-правових спорів: В.М. Бевзенко, Л.В. Бринцева, Ю.В. Георгієвський, І.П. Голосніченко, А.Т. Комзюк, Р.С. Мельник, Ю.С. Педько, О.П. Рябченко, А.О. Селіванов, М.В. Смокович та інші. Однак предметний науковий аналіз, присвячений історії становлення процесуального порядку розгляду і вирішення податкових спорів адміністративними судами, потребує окремої уваги.

**Мета статті** – встановити витоки та особливості формування судової адміністративної юрисдикції щодо розгляду і вирішення податкових спорів в Україні.

На думку А.Т. Комзюка, інших вчених, доцільно умовно виділити чотири основні періоди процесу становлення національної адміністративної юстиції: 1) адміністративна юстиція на Українських землях доби Російської та Австро-Угорської імперій; 2) адміністративна юстиція часів формування Української державності (1917–1920 рр. – період Центральної Ради, Гетьманату та Української Народної Республіки); 3) адміністративна юстиція України часів її перебування у складі СРСР (1920–1990 рр.); 4) новітня адміністративна юстиція України<sup>2</sup>.

Спираючись на вказаний підхід вчених щодо періодизації становлення адміністративної юстиції, можна виділити особливості формування компетенції адміністративних судів у податковій сфері.

Так, для доби Російської та Австро-Угорської імперій на Українських землях компетенція було характерне поступове запровадження адміністративної юстиції у формах системи повітово-волосних органів, губернських «присутствій», Сенату. Якісне вдосконалення закріплено у запровадженій П. Столипіним адміністративній реформі. Подальші перетворення відбувались вже за часів, що передували лютневій революції 1917 р., коли перерозподіл функцій Вищого адміністративного суду здійснився у бік урядового сенату, а у судових

округах були введені посади адміністративних суддів, наділено окружні суди компетенцією щодо розгляду окремих податкових спорів. Спеціальний Закон про суди з адміністративних справ був прийнятий Тимчасовим урядом Росії 30 травня 1917 року. В Україні такою компетенцією був наділений Генеральний суд<sup>3</sup>.

Другим історичним періодом виділено часи формування Української державності – 1917–1920 роки. На той час у законодавстві було закріплено імперативну норму про виключну компетенцію судових органів здійснювати судову владу та обмеження законом адміністративно-юрисдикційної діяльності адміністративних органів (Конституція УНР 1918 р.)<sup>4</sup>. Розгляд податкових спорів належав до компетенції Генерального Адміністративного Суду<sup>5</sup>. У проекті Основного Державного Закону УНР в період існування Директорії (1920 р.) передбачалося введення в судову систему України Вищого Адміністративного Суду, до компетенції якого належав розгляд і вирішення у судовому порядку питань про законність розпоряджень адміністративних органів, у тому числі податкових, а також органів самоврядування<sup>6</sup>.

Наступний період становлення національної адміністративної юстиції можна назвати «радянським», враховуючи час із 1920 до 1990 років.

Імператив монопартійності безпосередньо позначився на порядку захисту прав громадян у публічно-правових відносинах, трансформацією основного завдання суду у бік перевірки законності дій компетентної посадової особи або суб'єкта управління.

Відповідно до ст. ст. 236, 249–253 Цивільного процесуального кодексу Української РСР від 18 липня 1963 р.<sup>7</sup> (який наразі не є чинним) до судової юрисдикції у цивільних справах належали справи про стягнення з громадян недоїмки за податками, самооподаткуванню сільського населення і державному обов'язковому страхуванню. Тобто, позовний порядок правового захисту стосувався справ цивільної юрисдикції і для податкової сфери не був характерним. Згодом, відповідно Закону СРСР «Про порядок оскарження в суд неправомірних дій службових осіб, що ущемляють права громадян» (введено в дію 1 січня 1988 р., наразі не є чинним), ЦПК було доповнено главою 31-А «Скарги на рішення, посадових і службових осіб».

Судовий контроль до внесення змін у ЦПК здійснювався за окремими категоріями справ: щодо неправильності у списках виборців щодо виборів до Рад народних депутатів, щодо недоїмок і штрафів, у сфері нотаріальної діяльності, щодо записів у книгах актів громадянського стану<sup>8</sup>.

Як зазначає М.Ф. Стахурський, у радянський період адміністративно-правова наука пов'язувала поняття і зміст адміністративної юрисдикції лише з розглядом справ про адміністративні проступки<sup>9</sup>. Для захисту прав у податковій сфері функціонував порядок оскарження дій податкових органів в адміністративному порядку, що означало існування таких процедур гарантування законності, реалізація яких здійснювалась у межах системи адміністративних органів, в тому числі – податкових.

Якщо звернутись до історії становлення податкового законодавства, можна зазначити тенденцію до поступового розширення переліку прав платників податків та додаткового встановлення прав, реалізація яких сприятиме формуванню і стимулюванню партнерських відносин між платниками податків та податковими органами, уникненню можливих конфліктних ситуацій та поліпшенню інформатизації суб'єктів підприємницької діяльності<sup>10</sup>, застосування податкового компромісу. Ці новели містились у проекті Податкового кодексу України, а їх наявність свідчила про необхідність оновлення засад взаємовідносин між податковими органами і платниками податків у напрямі набуття ними ознак, що притаманні сприйняттю податкових органів як таких, діяльність яких повинна мати «обслуговуючий» характер.

28 квітня 1992 р. постановою Верховної Ради України було затверджено Концепцію судово-правової реформи, якою було передбачено поступове запровадження адміністративної юстиції: починаючи зі спеціалізації суддів і утворення спеціалізованих судових колегій та закінчуючи створенням вертикалі адміністративних судів<sup>11</sup>. Саме тоді у наукових публікаціях порушувалось питання запровадження адміністративної юстиції та надання права розгляду податкових спорів<sup>12</sup>.

Серед основних причин запровадження в Україні системи адміністративних судів називали: необхідність посилення гарантій захисту прав людини від свавілля з боку влади; відсутність ефективної процедури судового вирішення адміністративних справ, яка б враховувала специфіку публічно-правових відносин; недостатній авторитет загальних судів, які, поряд зі справами, що випливають із публічно-правових відносин, розглядають справи приватноправового та кримінально-правового характеру; прив'язаність територіальної юрисдикції судів до адміністративно-територіального устрою України, що посилює можливості впливу чиновницького апарату на суддів; невелика кількість суддів – фахівців у галузі адміністративної юрисдикції; зростання кількості адміністративних спорів у загальній кількості судових справ<sup>13</sup>.

Конституційне закріплення адміністративної юстиції починає свій відлік з 1996 р., коли ч. 1 ст. 55 прямо вказано конституційну формулу: «Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб», а ч. 2 ст. 124 – поширено юрисдикцію судів на усі правовідносини, що виникають у державі. У 2016 р., відповідно Закону України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» (у редакції ЗУ від 02 червня 2016 р. № 1401-VIII), у ст. 125 Конституції України передбачено пряму норму «З метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди», що фактично закріпило на рівні Основного Закону статус та призначення адміністративних судів.

І.Л. Бородін зазначав, що призначення судово-правової реформи – забезпечення принципу верховенства права і законності, яке передбачає не тільки удосконалення традиційних судових функцій, а й законодавчого

врегулювання повноважень суду з контролю за забезпеченням взаємної відповідальності держави та її громадян<sup>14</sup>.

Аналізуючи специфіку нормативного врегулювання судової адміністративної юрисдикції щодо розгляду і вирішення спорів, що випливають з податкових правовідносин, необхідно вказати декілька принципових моментів.

По-перше, слід звернути увагу на тенденцію до уніфікації процедур судового розгляду, яка мала місце, починаючи з моменту прийняття у 2005 р. КАС України. Засади судового адміністративного процесу, процесуальні інститути та процедури подібні до Господарського процесуального кодексу України<sup>15</sup>, Цивільного процесуального кодексу України<sup>16</sup>. Принципова відмінність полягає у тому, що обов'язковим учасником судового адміністративного процесу є суб'єкт владних повноважень, на відміну від інших форм судового захисту прав і свобод.

Слід зазначити і ту обставину, що КАС України тільки у 2010 р. був доповнений нормою ст. 183-3 КАС України, якою передбачено особливості провадження за зверненням органів державної податкової служби. У подальшому назву цієї статті було змінено і викладено у такій редакції: «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». Доповнення КАС України ст. 183-3 були обумовлені прийняттям Податкового кодексу України та, відповідно, Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 2 грудня 2010 р. № 2756-VI<sup>17</sup>.

Наявність особливостей процедур розгляду справ за зверненням органів доходів і зборів, передбачена ст. 183-3 КАС України, дає змогу назвати таке провадження непозовним, окремим видом провадження. Так, предметом судового розгляду є не вирішення публічно-правового спору, а здійснення судового контролю за рішенням, діяльністю податкових органів, що впливають або можуть вплинути на права та інтереси осіб (насамперед платників податків) у публічних правовідносинах. Є специфіка учасників такого провадження, до яких належить заявник (а не позивач). При цьому заявником був визначений суб'єкт владних повноважень – орган державної податкової служби, орган митної служби. Відповідачем завжди виступав платник податків (зборів). Формою звернення було визначено подання (а не позов).

Після прийняття у новій редакції процесуальних кодексів, в тому числі – Кодексу адміністративного судочинства України в редакції від 15 грудня 2017 р. (відповідно до Закону України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» від 03 жовтня 2017 р. № 2147-VIII<sup>18</sup>) принципово зміст процедур судового розгляду справ за зверненням органів доходів і зборів не змінився – такий порядок можна визначити як окремий вид провадження, який здійснюється за заявою суб'єкта звернення, яким є орган, наділений владними повноваженнями у податковій сфері.

Станом початок червня 2019 р. системою VERDICTUM виділено 23 тис. рішень, прийнятих адміністративними судами у справах за ст. 283 КАС України.

Проведене дослідження витоків та особливостей формування судової адміністративної юрисдикції щодо розгляду і вирішення податкових спорів в Україні дає змогу сформулювати наступні висновки.

У чинному законодавстві закріплення компетенції щодо розгляду і вирішення спорів, що випливають з податкових правовідносин (податкових спорів), відбулось протягом тривалого часу, відповідно до політико-правових реалій і тенденцій державотворення в Україні, процесів реформування та розвитку судової системи.

На початковому періоді становлення адміністративної юстиції відбувались не тільки організаційні перетворення у напрямі запровадження організаційних форм адміністративної юстиції (повітово-волосні органи, губернські «присутствія», Сенат, згодом – Вищий адміністративний суд, Генеральний Адміністративний Суд), а й формування компетенції та меж адміністративної юрисдикції, поступове закріплення за адміністративною юстицією юрисдикції у податкових спорах.

Для другого історичного періоду процесу становлення національної адміністративної юстиції (1917–1920 рр.) характерне подальше формування й зміцнення не тільки організаційних форм адміністративної юстиції, а й уточнення (окреслення) предмета процесуальної компетенції. Важливим для обох періодів становлення адміністративної юстиції на теренах України є той факт, що поступово формувалась система судового розгляду справ, пов'язаних із захистом прав у публічно-правових відносинах. Така система організаційно являла собою різні форми, проте ключовою була тенденція до позбавлення адміністративних органів компетенції щодо розгляду і вирішення спорів, які випливають з податкових правовідносин.

Характерною рисою «радянського» періоду можна назвати пріоритет адміністративного порядку оскарження дій податкових органів, що застосовувався усередині системи таких органів, а тому вказати на його ефективність з позицій гарантування законності складно. Поступово у межах цивільного судочинства було запроваджено позовний порядок оскарження. Такий порядок діяв аж до ухвалення у 2005 р. процесуального Кодексу адміністративного судочинства України.

Удосконалення судового порядку захисту прав у публічно-правових відносинах засобами адміністративної юстиції не завершилось. У 2016 р. на конституційному рівні було закріплено призначення та предмет відання адміністративних судів, що стабілізує функціонування системи адміністративної юстиції. Чинне процесуальне законодавство передбачає розгляд і вирішення податкових спорів фактично у непозовному порядку – під час здійснення процедур судового контролю. Існування такого порядку потребує ретельного аналізу на предмет відповідності призначенню функціонування адміністративної юстиції та форми судового розгляду, що може бути здійснене у межах окремого предмета наукового аналізу.

- <sup>1</sup> Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року (в редакції від 15.12.2017 р.). *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446 (зі змінами).
- <sup>2</sup> Адміністративний процес України: навч. посіб. / Г.О. Пономаренко, А.Т. Комзюк, В.М. Бевзенко та ін.; за заг. ред. А.Т. Комзюка. Х.: Вид-во Харківського нац. ун-ту внутр. справ, 2008. С. 6.
- <sup>3</sup> Мельник І. Етапи становлення адміністративного судочинства в Україні. *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2009. № 1. С. 78–79.
- <sup>4</sup> Адміністративное право Украины: учебник / Ю.П. Битяк, В.В. Богущкий, В.Н. Гарашук и др.; под ред. Ю.П. Битяка. 2-е изд., перераб. и доп. Харьков: Право, 2003. С. 219.
- <sup>5</sup> *Копиленко О.Л., Копиленко М.Л.* Держава і право України. 1917–1920: навч. посіб. Київ: Либідь, 1997. С. 103.
- <sup>6</sup> Адміністративне право України: академічний курс: підруч.: у 2 т. / Ю.П. Битяк, В.М. Гарашук, О.В. Дяченко та ін.; за ред. Ю.П. Битяка. Київ: Юрінком Інтер, 2005. Т. 1. С. 39.
- <sup>7</sup> Цивільний процесуальний кодекс Української РСР від 18 липня 1963 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1963. № 30. Ст. 464. (Кодекс втратив чинність на підставі Кодексу України 18 березня 2004 року № 1618-IV).
- <sup>8</sup> *Юрков Б.Н.* Судебное обеспечение законности в деятельности административных органов. Харьков: Изд-во при Харьковском гос. ун-те образования «Вища школа», 1987. С. 52.
- <sup>9</sup> *Стахурський М.Ф.* Питання реформування адміністративного процесу в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський нац. ун-т ім. Т. Шевченка. Київ, 2002. С. 8.
- <sup>10</sup> *Мулявка Д.Г.* Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 212 с. С. 29–40.
- <sup>11</sup> Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / авт.-упоряд. І.Б. Коліушко, Р.О. Куйбіда. Київ: Факт, 2003. С. 19; Про Концепцію судово-правової реформи в Україні: постанова Верховної Ради України від 28 квітня 1992 р. № 2296-ХІІ. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 30. Ст. 426.
- <sup>12</sup> *Чернов Є.* Розгляд спорів за участю податкових та митних органів, що виникають із застосування законодавства про зовнішньоекономічну діяльність. *Право України*. 1999. № 10. С. 20–22.
- <sup>13</sup> Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / авт.-упоряд. І.Б. Коліушко, Р.О. Куйбіда. Київ: Факт, 2003. С. 17.
- <sup>14</sup> *Бородін І.Л.* Про сутність адміністративної юстиції. *Право України*. 2000. № 2. С. 15.
- <sup>15</sup> Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 6. Ст. 56.
- <sup>16</sup> Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 40–41, 42. Ст. 492.
- <sup>17</sup> Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 23. Ст. 160.
- <sup>18</sup> Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів: Закон України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII. *Офіційний вісник України*. 2017. № 96. Ст. 2921.

#### Резюме

**Винниченко Л.О.** Податкові спори як предмет судової адміністративної юрисдикції: історія становлення процесуального порядку розгляду в Україні.

Стаття присвячена встановленню витоків та особливостей формування судової адміністративної юрисдикції щодо розгляду і вирішення податкових спорів в Україні. Відзначено, що сучасні процедури розгляду і вирішення спорів за зверненням органів доходів і зборів (податкових спорів) – це окремий вид провадження, який за змістом являє собою судовий контроль за законністю.

**Ключові слова:** адміністративна юстиція, адміністративні суди, податкові спори, органи доходів і зборів.

#### Резюме

**Винниченко Л.А.** Налоговые споры как предмет судебной административной юрисдикции: история становления процессуального порядка рассмотрения в Украине.

Статья посвящена установлению истоков и особенностей формирования судебной административной юрисдикции относительно рассмотрения и решения налоговых споров в Украине. Отмечено, что современные процедуры рассмотрения и решения споров за обращением органов доходов и сборов (налоговых споров) – это отдельный вид проведения, который по смыслу представляет собой судебный контроль за законностью.

**Ключевые слова:** административная юстиция, административные суды, налоговые споры, органы доходов и сборов.

#### Summary

**Yynnychenko L.** Tax disputes as subject of judicial administrative jurisdiction: the history of the formation of procedural order in Ukraine.

The article is devoted to the establishment of the origins and peculiarities of the formation of judicial administrative jurisdiction over the consideration and resolution of tax disputes in Ukraine. It is noted that modern procedures for reviewing and resolving disputes at the request of the bodies of income and fees (tax disputes) constitute a separate type of proceedings, which in content constitutes judicial control over the lawfulness.

**Key words:** administrative justice, administrative courts, tax disputes, bodies of incomes and charges.