

## АДМІНІСТРАТИВНЕ СУДОЧИНСТВО



### Данило Гетманцев

(доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри фінансового права  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка,  
президент Асоціації податкових радників  
(м. Київ, Україна)  
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0001-7942-4620>  
[getmantsev.d@jurimex.ua](mailto:getmantsev.d@jurimex.ua)

УДК 346.91

### ОБ'ЄКТИВНА ІСТИНА VS ПОЗА РОЗУМНИМ СУМНІВОМ. ПРО СТАНДАРТИ ДОКАЗУВАННЯ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

АНОТАЦІЯ. Питання доказування під час вирішення справи, які привертали увагу вчених ще з часів римського права, залишаються актуальними досі. Останнім часом особливий інтерес становлять стандарти доказування у податкових спорах, які попри свою значимість залишаються малодослідженими у науці та невизначеними у законодавстві. Натомість саме від того, наскільки чіткими будуть правила або стандарти доказування у спорі, залежить обґрунтованість та законність рішення у конкретній справі.

Метою статті є з'ясування правової природи різних стандартів доказування, їх співвідношення з внутрішнім переконанням судді, а також визначення стандартів доказування, якими може керуватися адміністративний суд під час вирішення податкових спорів.

На сьогодні у теорії права розглядають три основні стандарти доказування – “баланс вірогідностей” (аналогічний американський стандарт “перевага доказів”), “поза розумними сумнівами” та “чіткі і переконливі докази”. Крім того, на практиці трапляються й інші – “встановлення об'єктивної істини”, “поза тінню сумнівів”, “окремі достовірні докази” тощо.

Відсутність законодавчого закріплення стандартів доказування призвело до виникнення у судовій практиці кількох протилежних підходів до їх визначення в адміністративному судочинстві. Вищий адміністративний суд України зазначав про можливість використання під час вирішення податкових спорів стандартів “поза розумним сумнівом” та “встановлення об'єктивної істини”. У свою чергу, Верховний Суд зазначає, що суди мають здійснювати активну роль у встановленні об'єктивної істини, вживаючи усіх можливих заходів для перевірки та встановлення усіх фактичних даних зі спору.

Натомість законодавець відмовляється від стандарту “встановлення об'єктивної істини” під час вирішення податкових спорів. Про це свідчать, зокрема, його норми щодо можливості подання та витребування доказів лише до закінчення підготов-

© Данило Гетманцев, 2018

Данило Гетманцев

чого провадження; покладення тягаря доказування на податковий орган; неможливості витребування від платника податків інших доказів, ніж ті, що підтверджують порушення права; відсутності підстав для врахування судом доказів, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення контролюючого органу. Водночас встановлення об'єктивної істини не виключається у разі надання учасниками судового процесу усіх доказів за власною ініціативою та їх врахування податковим органом в оскаржуваному рішенні.

Також для більшості податкових спорів є неприйнятним стандарт “перевага доказів”, адже він дозволив би значно знизити рівень доведення обставин справи з боку контролюючого органу, що, у свою чергу, призвело б до високого ризику порушення прав платників податків та недосягнення мети адміністративного судочинства. Водночас такий стандарт може бути використаний у спорах про стягнення шкоди з держави, пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ тощо, що відповідає цілям адміністративного судочинства. Вочевидь, зумовлює більш відповідальний підхід судді до оцінки правдивості обставин у справі стандарт доведення “поза розумними сумнівами”, що йде на користь платнику податків та зменшує вірогідність помилок.

Усунення неоднозначності під час вибору стандартів доказування в адміністративному судочинстві можливе шляхом їх чіткого визначення на рівні закону, що, однак, не виключає можливості їх встановлення на рівні судової доктрини.

Ключові слова: стандарти доказування; об'єктивна істина; перевага доказів; поза розумними сумнівами; внутрішнє переконання судді.

Питання, пов'язані з доказуванням у податкових спорах, все більше привертають увагу науковців та практиків. Це зумовлено, зокрема, тим, що значну частину адміністративних справ становлять саме справи у податкових спорах, правильне вирішення яких залежить від правильного визначення стандарту доказування.

Проблеми доказування у податкових та інших спорах досліджувалися у працях таких вчених та практиків, як С. Будилін<sup>1</sup>, В. Колпаков<sup>2</sup>, Х. Слюсарчук<sup>3</sup>, М. Строгович<sup>4</sup>, О. Щербакова<sup>5</sup> та ін. Однак лише деякі з авторів розглядають питання стандартів доказування у податкових спорах. Натомість чимало проблемних питань з цього приводу виникає у практичній діяльності. Так, на сьогодні відсутній єдиний підхід щодо того, яким стандартом доказування повинен керуватися адміністративний суд під час вирішення податкових спорів. Крім того, немає одностайності щодо того, чи потрібно встановлювати такі стандарти на рівні закону.

<sup>1</sup> С Будылин, ‘Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом’ (2014) 3 Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ 25.

<sup>2</sup> Валерій Колпаков, Віталій Гордєєв, ‘Доказування в податкових спорах у адміністративному судочинстві України’ (2013) 2(4) Адміністративне право і процес 204.

<sup>3</sup> Х Слюсарчук, ‘Стандарт доказування в кримінальному провадженні: яка його ідея?’ (2015) 3 Порівняльно-аналітичне право 222.

<sup>4</sup> М Строгович, *Курс советского уголовного процесса* (Наука 1968) 308.

<sup>5</sup> Ольга Щербакова, ‘Предмет доказування в податкових спорах’ (дис канд юрид наук, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого 2015).

Метою дослідження є з'ясування правової природи стандартів доказування, їх співвідношення з внутрішнім переконанням судді, а також визначення стандартів доказування, якими може керуватися адміністративний суд під час вирішення податкових спорів.

Життя повне очевидних суперечностей. Філософи, починаючи від Гегеля, це звучно називають діалектикою. Ми всі прагнемо до істини, однак вважаємо цілком допустимим домагатися правди брехнею. Однак це не тільки не бентежить, а й надихає на красивий образ. Але ж образи – це неправда. Чим красивіший образ, тим страшніший обман. Не вдаючись до теорії поезії, зазначимо, що кожен художній прийом – по суті брехня. Він не допомагає зрозуміти, як здається, він вводить в оману і подібно наркотику робить світ кращим.

Звідси художники-обманщики. Вони закохують нас в образи, рафінуючи їх від небажаних елементів, що псують образ і заважають включити ті чи інші почуття у того, хто образ сприймає. Вони майстерно використовують філігранно відпрацьовані художні прийоми для того, щоб створити видимість правди, близьку тому, хто їх дивиться/читає, але не саму істину, яка завжди менш приваблива ззовні, яка містить неприємні домішки, винятки, що руйнують струнку структуру образу, однак зв'язують його з дійсністю. Саме тому нас настільки шокує те, що С. Єсенін не любив свою матір, В. Висоцький вживав наркотики, а В. Маяковський був типом вкрай не порядним. Розрив створеного нами в уяві образу морального авторитету художника легко розбивається об правду життя справжньої, живої людини.

Однак, хочемо ми цього чи ні, з образів складається наш світ. Все, що нас оточує – таке, яким здається нам, тому нам боляче і страшно, коли реальність руйнує образи, створюючи на місці зруйнованих ідолів нові більш правдиві, але також далекі від істини картини світу.

Правова реальність є також сукупністю образів, як створених людьми, що конструюють право, так і знайдених ними (Бруно Леоні<sup>6</sup>) в процесі правотворчості. Чудово сказав про це Е. Фехнер, порівнявши право з музикою, яка також пов'язана з суворою математичною закономірністю, хоча вона сприймається інтуїтивно і не прораховується<sup>7</sup>. Музика, як і право – сувора закономірність, але й творіння одночасно. Недарма кращі юристи, як правило, захоплюються математикою.

Таким чином, право – це продукт творчості в певних, заздалегідь встановлених рамках. Матерія права є образом, створеним в уяві художника-дослідника, яким є законодавець або суддя (судова нормотворчість),

<sup>6</sup> Бруно Леоні, *Свобода и закон* (ИРИСЭН 2008) 153.

<sup>7</sup> Э Фехнер, 'Философия права' (2010) 3 Российский ежегодник теории права 545.

Данило Гетманцев

і об'єктивним у вигляді правових норм, що відповідають правовим принципам (основній нормі, як першого ступеня становлення права за А. Кауфманом). Правову реальність становлять юридичні фікції, презумпції, механізми і універсалії, які приводяться в дію юридичними фактами, що створюють правовідносини між відповідними сторонами.

Однією з найважливіших юридичних універсалій є категорія об'єктивної істини. Згідно з радянською правовою доктриною саме її суд повинен встановити під час розгляду спору між сторонами. Сам по собі підхід правильний, хоча і дещо ідеалістичний, адже встановити істину можливо далеко не в кожній справі. І суддю, як до слова і чиновника органу виконавчої влади, в більшості випадків має задовольнити відносний ступінь істинності обставин, що лежать в основі рішення у справі.

Важливість стандартів доказування складно переоцінити. Адже сам по собі процес судочинства є за своїм змістом процесом правотворчості. О. Ерліх вважав, що правова норма в початковій формі, яку він називав правовою пропозицією, є судовим рішенням<sup>8</sup>. Згадаймо ще раз А. Кауфмана, за яким саме рішення у справі є третім, заключним щаблем становлення права: 'саме в правосудді вперше з закону виникає право'<sup>9</sup>. Право як таке виникає зі спору в процесі досягнення згоди.

Спір і згода є способами виявлення права. Право виявляється, стає визначеним, фіксованим насамперед у результаті розгляду правового спору за допомогою спеціальних юрисдикційних механізмів, універсальних для всього людства<sup>10</sup>.

Отже, від того, наскільки чіткими будуть правила або стандарти доказування у спорі, залежить не тільки обґрунтованість рішення у конкретній справі, а й право в цілому. Крім того, стандарти доказування мають і велике практичне значення. Адже саме відштовхуючись від стандартів, можна не прийняти той чи інший формально бездоганий доказ. Так, наприклад, обґрунтовані сумніви викликають показання свідка, який раніше збрехав у суді, а математичні помилки в документі ставлять під сумнів його достовірність загалом.

Очевидно, що стандарт об'єктивної істини, незважаючи на всю його привабливість, можна розглядати лише як мету, ідеал, до якого може прагнути суд під час розгляду податкових спорів. Для визначення змісту категорії звернемося до класичного кримінально-правового визначення. Під об'єктивною істиною слід розуміти 'повну і точну відповідність

www.pravoua.com.ua

<sup>8</sup> О Эрлих, *Основное положение социологии права* (Университетский издательский консорциум 2011) 196.

<sup>9</sup> А Кауфман, 'Онтологическая структура права' (2008) 1 Российский ежегодник теории права 152.

<sup>10</sup> Г Гаджиев, *Онтология права (критическое исследование юридического концепта действительности)* (Норма 2013) 189.

об'єктивній дійсності висновків слідства та суду про обставини справи, що розслідується і розглядається<sup>11</sup>.

В адміністративному судочинстві встановлення повної і точної відповідності об'єктивній дійсності висновків суду про обставини справи, що вирішується, забезпечити вкрай складно, оскільки контролюючий орган просто позбавлений повноважень, наданих органам кримінальної юстиції, щодо встановлення обставин скоєння тих чи інших оподатковуваних операцій. Крім того, сам по собі обсяг здійснюваних підприємством (та й просто платником податків – фізичною особою) операцій може бути настільки великий, що підтримка кожної операції для цілей встановлення об'єктивної істини може зайняти невиправдано багато часу.

У теорії права розглядають три основні стандарти доказування, що притаманні англо-американській системі права, – “баланс вірогідностей” (*balance of probabilities*) (аналогічний американський стандарт “перевага доказів”<sup>12</sup> (*preponderance of the evidence*), “поза розумними сумнівами” (*beyond reasonable doubt*) і “чіткі і переконливі докази” (*clear and convincing evidence*)<sup>13</sup>. На практиці трапляються й інші стандарти доказування – “поза тінню сумнівів” (*beyond the shadow of a doubt*), “окремі достовірні докази” (*some credible evidence*)<sup>14</sup> тощо.

Новий, як і попередній, Кодекс адміністративного судочинства України (далі – КАС України) не встановлює стандартів доказування під час вирішення податкових та інших спорів. Хоча Кодекс і згадує мимохідь у ст. 78 категорію “обґрунтовані сумніви”<sup>15</sup>, відсутність яких є підставою для звільнення від доказування визнаних сторонами обставин, він не формулює стандарти доведення як такі.

Це призвело до того, що на рівні суду касаційної інстанції довгий час існувало два різних правових підходи при виборі стандарту доказування у податкових спорах – “поза розумними сумнівами” та “встановлення об'єктивної істини”. Так, у своїх ухвалах від 13 грудня 2017 р. у справі № 815/4319/16<sup>16</sup>, від 1 листопада 2017 р. у справі № 1570/3741/2012<sup>17</sup>, від

<sup>11</sup> Строгович (н 4) 308.

<sup>12</sup> Ю Мирошниченко, ‘Про істинність, достовірність і ймовірність у судовому пізнанні’ (2016) 3 *Visegrad Journal on Human Rights* 121.

<sup>13</sup> Д Смольников, ‘Мифы о стандартах доказывания’ (2015) 12 *Закон* 199.

<sup>14</sup> В Степаненко, ‘Стандарти переконання (досвід Сполучених Штатів Америки)’ (2016) 3 *Форум права* 248.

<sup>15</sup> Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII (в редакції Закону України від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>16</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13 грудня 2017 р. у справі № 815/4319/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71031739> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>17</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 1 листопада 2017 р. у справі № 1570/3741/2012. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/70098302> (дата звернення: 18.05.2018).

Данило Гетманцев

11 жовтня 2017 р. у справі № 804/4399/16<sup>18</sup>, від 27 вересня 2017 р. у справі № 2а/0570/2104/11<sup>19</sup>, від 20 вересня 2017 р. у справі № 813/2642/16<sup>20</sup>, від 20 вересня 2017 р. у справі № 826/23795/15<sup>21</sup>, від 20 вересня 2017 р. у справі № 816/5451/13-а<sup>22</sup> тощо Вищий адміністративний суд України неодноразово наголошував на необхідності дотримуватися позиції, зазначеної у рішенні Європейського суду з прав людини, яку він висловив у п. 53 рішення у справі “Федорченко та Лозенко проти України”. Відповідно до наведеної позиції суд під час оцінки доказів керується критерієм доведення “поза розумними сумнівами”. Вищий адміністративний суд України також акцентує увагу на тому, що в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб’єкта владних повноважень обов’язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Згідно з іншою позицією Вищого адміністративного суду України<sup>23</sup> в умовах дії такого принципу адміністративного судочинства, як офіційне з’ясування усіх обставин справи, суди не повинні обмежуватися заявленими сторонами доводами та поданими ними доказами, а мають здійснювати активну роль у встановленні об’єктивної істини, вживаючи усіх можливих заходів для перевірки та встановлення усіх фактичних даних зі спору, сприяючи сторонам у поданні та витребуванні необхідних для цього доказів.

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду не використовує стандарту “поза розумними сумнівами”, наголошувачи на необхідності встановлення об’єктивної істини у справі. Так, у постановою від 30 травня 2018 р. у справі № 815/2143/16<sup>24</sup>, від 30 травня 2018 р. у справі

<sup>18</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11 жовтня 2017 р. у справі № 804/4399/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69517761> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>19</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 27 вересня 2017 р. у справі № 2а/0570/2104/11. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69315517> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>20</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 20 вересня 2017 р. у справі № 813/2642/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69169827> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>21</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 20 вересня 2017 р. у справі № 826/23795/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69169845> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>22</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 20 вересня 2017 р. у справі № 816/5451/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69170152> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>23</sup> Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13 вересня 2017 р. у справі № 815/7648/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/68902399> (дата звернення: 18.05.2018); ухвала Вищого адміністративного суду України від 5 липня 2017 р. у справі № 813/4076/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67618934> (дата звернення: 18.05.2018); ухвала Вищого адміністративного суду України від 14 червня 2017 р. у справі № 826/3232/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67194245> (дата звернення: 18.05.2018); ухвала Вищого адміністративного суду України від 4 жовтня 2017 р. у справі № 825/207/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69388368> (дата звернення: 18.05.2018); ухвала Вищого адміністративного суду України від 26 квітня 2017 р. у справі № 809/2438/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66271867> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>24</sup> Постанова Верховного Суду від 30 травня 2018 р. у справі № 815/2143/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74375661> (дата звернення: 18.05.2018).

№ 826/1917/17<sup>25</sup>, від 13 квітня 2018 р. у справі № 826/26667/15<sup>26</sup>, від 7 березня 2018 р. у справі № 825/1682/15-а<sup>27</sup>, від 23 травня 2018 р. у справі № 821/2239/16<sup>28</sup> Верховний Суд зазначив, що виконання завдань адміністративного судочинства залежить від встановлення адміністративним судом у справі об'єктивної істини та правильного застосування норм матеріального та процесуального права, а тому ст. 9 КАС України на суд покладає обов'язок вживати передбачені законом заходи, необхідні для правильного з'ясування всіх обставин справи, зокрема й щодо виявлення та витребування доказів із власної ініціативи. Дієвість адміністративного судочинства залежить від того, наскільки повно і всебічно будуть підтверджені доказами обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

У КАС України розподілено обов'язки щодо доказування і подання доказів між особами, які беруть участь у справі, та передбачено активну роль суду в процесі збору доказів і їх застосування, а забезпечення повного з'ясування обставин у справі базується на поєднанні принципів змагальності та офіційності<sup>29</sup>. У свою чергу, суд не є пасивним спостерігачем у збиранні доказів у справі і за потребою може брати активну участь у такому процесі<sup>30</sup>.

Незважаючи на те, що обов'язок доказування правомірності оскаржуваного акта контролюючого органу процесуальним законом покладено саме на такий орган, Верховний Суд іноді покладає тягар доказування на платника податків. Зокрема, у постанові від 11 червня 2018 р. у справі № 26/4565/14 Верховний Суд зазначив, що в разі подання податковим органом доказів про те, що надані платником податків документи містять інформацію, яка не відповідає дійсності, платник податків повинен спростовувати ці доводи<sup>31</sup>.

Незважаючи на те, що викладені вище висновки Верховного Суду мають застосовуватися судами нижчих інстанцій, вони суперечать нормам чинного Кодексу адміністративного судочинства України, що створює очевидну проблему правозастосування.

<sup>25</sup> Постанова Верховного Суду від 30 травня 2018 р. у справі № 826/1917/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74407467> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>26</sup> Постанова Верховного Суду від 13 квітня 2018 р. у справі № 826/26667/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73424784> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>27</sup> Постанова Верховного Суду від 7 березня 2018 р. у справі № 825/1682/15-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72718411> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>28</sup> Постанова Верховного Суду від 23 травня 2018 р. у справі № 821/2239/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74203920> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>29</sup> Там само.

<sup>30</sup> Там само.

<sup>31</sup> Постанова Верховного Суду від 11 червня 2018 р. у справі № 26/4565/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74616809> (дата звернення: 18.05.2018).

Данило Гетманцев

Так, новий КАС України (як і попередній) дійсно передбачає принцип офіційного з'ясування обставин справи, відповідно до якого суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи (ч. 4 ст. 9 КАС України)<sup>32</sup>.

Водночас, на відміну від попередньої редакції КАС України, нова містить значні винятки з зазначеного “правила”. Відповідно до ч. 4 ст. 77 КАС України суд не може витребувати докази у позивача в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, окрім доказів на підтвердження обставин, за яких, на думку позивача, відбулося порушення його прав, свобод чи інтересів<sup>33</sup>.

Відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України<sup>34</sup>.

Тобто суди не вправі витребувати докази від позивача-платника податків у справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, крім доказів щодо порушення прав заявника.

Крім того, за новим КАС України суд вправі витребувати, а сторони – подавати докази лише до та на стадії підготовчого провадження<sup>35</sup>. Наведена конструкція правових норм свідчить про те, що законодавець відмовився від такого стандарту доказування, як “встановлення об'єктивної істини”, оскільки під час вирішення спору по суті суд може досліджувати лише докази, що подані до закінчення підготовчого провадження.

Також відповідно до ч. 2 ст. 77 КАС України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень такий суб'єкт не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин<sup>36</sup>.

Така ж позиція викладена у рішенні Європейського суду з прав людини у справі “Компанія “Вестберґа таксі Актіеболаг” та Вуліч проти Швеції”, яке на підставі вимог ст. 17 Закону України “Про виконання рішень та

<sup>32</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 15).

<sup>33</sup> Там само.

<sup>34</sup> Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>35</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 15).

<sup>36</sup> Там само.



застосування практики Європейського суду з прав людини”<sup>37</sup> повинно застосовуватися судами як джерело права. Зокрема, Суд визначив, що адміністративні суди, які розглядають скарги заявників стосовно рішень податкового управління, мають повну юрисдикцію у цих справах та повноваження скасувати оскаржені рішення<sup>38</sup>. Справи мають бути розглянуті на підставі поданих доказів, а довести наявність підстав, передбачених відповідними законами, для призначення податкових штрафів має саме податкове управління<sup>39</sup>.

Отже, і суд не вправі під час прийняття рішення враховувати докази, які не були покладені в основу рішення контролюючого органу. Принагідно зазначимо, що в нашому випадку під час розгляду податкових спорів проблема погіршується тим, що ані суду, ані платнику із тексту податкового повідомлення-рішення (ППР), як правило, не відомо фактично, які обставини поклав контролюючий орган в основу прийнятого ним ППР, адже ст. 58 ПК України<sup>40</sup> не вимагає від структури ППР мотиваційної частини.

З одного боку, для більшості податкових спорів є неприйнятним стандарт “перевага доказів”<sup>41</sup> (*preponderance of the evidence*), встановлений системою загального права для цивільно-правових спорів. Стандарт є прийнятним там, де сторони відносин є рівними, а інтерес, що захищається судом – приватним. Зауважимо, що предметом податкових спорів, як правило, є оскарження ППР (або дій) контролюючих органів. Такі спори розглядаються, як правило, за позовом платника податків, а тягар доведення правомірності ППР лежить на контролюючому органі. З огляду на зазначене застосування стандарту “перевага доказів” дозволило б значно знизити рівень доведення обставин справи з боку контролюючого органу, що, з другого боку, призвело б до високого ризику порушення прав платників податків та недосягнення мети адміністративного судочинства, якою є ефективний захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб’єктів владних повноважень. Стандарт доведення “поза розумними сумнівами”, вочевидь, зумовлює більш відповідальний та обережний підхід судді до оцінки правдивості обставин у справі, що йде на користь платника

<sup>37</sup> Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>38</sup> *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden* App no 36985/97 (ECtHR, 23 July 2002) <<https://taxlink.ua/ua/court/sprava-janoshevich-proti-shvecii-i-kompanija-vestberga-taksi-aktiebolag-ta-vylich-proti-shvecii/uk>> accessed 18 May 2018.

<sup>39</sup> Там само.

<sup>40</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 18.05.2018).

<sup>41</sup> Мирошниченко (н 12).

Данило Гетманцев

податків та зменшує вірогідність помилки, яка заподіює шкоду не тільки платнику податків, а й суспільству в цілому. Також звертаємо увагу на пов'язаність адміністративних податкових справ із кримінальними справами, підставами для яких може стати одне й те саме неправомірне діяння.

Водночас якщо йдеться про іншу категорію податкових спорів, де тягар доведення лежить на платнику податків (наприклад, стягнення шкоди з держави, пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ тощо), суд абсолютно обґрунтовано може використати стандарт “перевага доказів”, що відповідатиме цілям адміністративного судочинства. Цей стандарт дає можливість зробити помилку як на користь позивача, так і відповідача. Однак навіть у США в деяких штатах встановлюється підвищений стандарт доведення для цивільно-правових спорів – стандарт “чіткі і переконливі докази” (*clear and convincing evidence*)<sup>42</sup>.

Не можна не звертати уваги і на презумпційну істину – категорію дуже поширену в податковому праві через велику кількість презумцій, якими переповнений Податковий кодекс України. Велика кількість юридичних презумпцій є особливістю податкового права та створює на практиці питання щодо спростовності або неспростовності тієї або іншої презумпції.

З поняттям стандартів доказування пов'язана й інша категорія – внутрішнє переконання судді. Відповідно до ст. 90 КАС України суд оцінює докази, які є у справі, за своїм внутрішнім переконанням, що ґрунтується на їх безпосередньому, всебічному, повному та об'єктивному дослідженні<sup>43</sup>. Звернемося знову до класиків радянського права. Внутрішнє переконання за М. Строговичем – це

<...> розумна впевненість суддів у правильності їх висновків у справі, досягнута ретельним та всебічним дослідженням обставин справи, що випливає із твердо встановлених та достовірних обставин справи. Внутрішнє переконання є суб'єктивним виразом об'єктивної істини<sup>44</sup>.

Отже, навіть радянська доктрина кримінального права жодним чином не абсолютизувала категорію об'єктивної істини, передбачаючи і суб'єктивність її сприйняття суддею і розумність (не абсолютність) впевненості судді в правильності своїх висновків. Водночас норма п. 1 ст. 90 КАС України<sup>45</sup> сама по собі не дає нам можливості розкрити категорію “внутрішнє переконання” стосовно тієї або іншої категорії спорів.

<sup>42</sup> Степаненко (н 14) 247.

<sup>43</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 15).

<sup>44</sup> Строгович (н 4) 337.

<sup>45</sup> Кодекс адміністративного судочинства України (н 15).

Якщо сприймати норму буквально, то суддя, постановляючи рішення, не обмежений у формуванні свого переконання із будь-яких доказів. Стандарт доведення дає змогу, з одного боку, обмежити свавілля судді, а з другого – дає йому критерій для визначення ступеня доведеності, достатнього для формування його внутрішнього переконання. У будь-якої людини повинні завжди залишатися сумніви щодо своїх висновків. Однак, які сумніви є прийнятними, аби не брати їх до уваги? Стандарт “поза розумними сумнівами” визначає, що відсутність розумних сумнівів має місце тоді, коли всі альтернативні пояснення представлених доказів є надзвичайно маловірогідними<sup>46</sup>. Так, дійсно, надані документи спростовують безтоварність операції, засвідчуючи, що товар був поставлений з Києва до Одеси протягом однієї доби. Однак простий математичний розрахунок підтверджує, що для доставки такої кількості товару протягом доби необхідним було застосування такої кількості техніки, яку навіть теоретично не могли надати ані сторона угоди, ані жоден інший перевізник в Україні. Отже, поставка фактично не відбулася, операція є безтоварною, а накладні підробленими. Тобто сумніви у судді лишилися, однак очевидно, що сама така поставка є надзвичайно маловірогідною.

Так чи інакше, наведене свідчить про те, що стандарт “встановлення об'єктивної істини” (в старому радянському його розумінні), як правило, не може бути використаний під час розгляду і вирішення податкових спорів, що зумовлено покладенням тягаря доказування на податковий орган; неможливістю витребування від платника податків інших доказів, ніж ті, що підтверджують порушення права; відсутністю підстав для врахування судом доказів, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення контролюючого органу. Водночас встановлення об'єктивної істини не виключається у разі надання учасниками судового процесу усіх доказів за власною ініціативою та їх врахування податковим органом в оскаржуваному рішенні. Адже ми не ставимо сполучник “або” між стандартами “об'єктивна істина” та “поза розумними сумнівами”. Скоріше йдеться про уточнення першого стандарту шляхом встановлення більш чітких критеріїв та меж предмета доведення, усуваючи його абсолют.

Висновки. Отже, відсутність законодавчого врегулювання питання стандартів доказування в адміністративному судочинстві формує суперечливі правові висновки Верховного Суду та створює неоднозначність судової практики. Подолання зазначеної проблеми можливе шляхом внесення відповідних змін до процесуального законодавства, які б визначили чіткі стандарти доказування під час вирішення адміністративних спорів, що, однак, не виключає можливості їх однозначного визначення на рівні судової доктрини.

<sup>46</sup> Будылин (н 1) 25.

## REFERENCES

### List of legal documents

#### *Legislation*

1. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 28 chervnia 1996 r. № 254k/96-VR. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
2. Kodeks administratyvnoho sudochynstva [The Code of Administrative Judicial Procedure of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 6 lystopada 1991 r. № 1798-XII (v redaktsii Zakonu Ukrainy [As Amended by the Law of Ukraine] vid 3 zhovtnia 2017 r. № 2147-VIII). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
3. Podatkovi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 2 hrudnia 2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
4. Pro vykonannia rishen ta zastosuvannia praktyky Yevropeiskoho sudu z prav liudyny [On Execution of Decisions and Application of Practice of the European Court of Human Rights]: Zakon Ukrainy [the Law of Ukraine] vid 23 liutoho 2006 r. № 3477-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).

#### *Cases*

5. Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden App no 36985/97 (*ECtHR*, 23 July 2002) <<https://taxlink.ua/ua/court/sprava-janoshevich-proti-shvecii-i-kompanija-vestbergataksi-aktiebolag-ta-vylich-proti-shvecii/uk/>> accessed 18 May 2018 (in German).
6. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 30 travnia 2018 r. u spravi № 815/2143/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74375661> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
7. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 30 travnia 2018 r. u spravi № 826/1917/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74407467> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
8. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 13 kvitnia 2018 r. u spravi № 826/26667/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73424784> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
9. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 7 bereznia 2018 r. u spravi № 825/1682/15-a. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72718411> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
10. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 23 travnia 2018 r. u spravi № 821/2239/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74203920> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
11. Postanova Verkhovnoho Sudu [Resolution of the Supreme Court] vid 11 chervnia 2018 r. u spravi № 26/4565/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74616809> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
12. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy vid 13 hrudnia 2017 r. u spravi № 815/4319/16 [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine]. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71031739> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
13. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 1 lystopada 2017 r. u spravi № 1570/3741/2012. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/70098302> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).

14. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 11 zhovtnia 2017 r. u spravi № 804/4399/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69517761> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
15. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 27 veresnia 2017 r. u spravi № 2a/0570/2104/11. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69315517> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
16. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 20 veresnia 2017 r. u spravi № 813/2642/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69169827> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
17. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 20 veresnia 2017 r. u spravi № 826/23795/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69169845> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
18. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 20 veresnia 2017 r. u spravi № 816/5451/13-a. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69170152> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
19. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 13 veresnia 2017 r. u spravi № 815/7648/13-a. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/68902399> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
20. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 5 lypnia 2017 r. u spravi № 813/4076/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67618934> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
21. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 14 chervnia 2017 r. u spravi № 826/3232/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67194245> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
22. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 4 zhovtnia 2017 r. u spravi № 825/207/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/69388368> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).
23. Ukhvala Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy [Ruling of the High Administrative Court of Ukraine] vid 26 kvitnia 2017 r. u spravi № 809/2438/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/66271867> (accessed: 18.05.2018) (in Ukrainian).

## Bibliography

### *Authored books*

24. Gadzhiev G, *Ontologiya prava (kriticheskoe issledovanie yuridicheskogo kontsepta deystvitel'nosti)* [Ontology of Law (Critical Study of the Legal Concept of Reality)] (Norma 2013) (in Russian).
25. Strogovich M, *Kurs sovetskogo ugolovnoho protsessa* [A course of the Soviet Criminal Process] (Nauka 1968) (in Russian).

### *Edited and translated books*

26. Bruno Leoni, *Svoboda i zakon* [Freedom and the Law] (IRISEN 2008) (in Russian).
27. Erlikh O, *Osnovopolozhenie sotsiologii prava* [Fundamental of the Sociology of Law] (Universitetskiy izdatel'skiy konsortsiy 2011) (in Russian).

### *Journal articles*

28. Budylin S, 'Vnutrennee ubezhdenie ili balans veroyatnostey? Standarty dokazyvaniya v Rossii i za rubezhom' ['Moral Certainty or Balance of Probabilities? Standards of Evidence in Russia and in Foreign Countries'] (2014) 3 Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF 25 (in Russian).

Данило Гетманцев

29. Fekhner E, 'Filosofiya prava' ['Philosophy of Law'] (2010) 3 Rossiyskiy ezhegodnik teorii prava 545 (in Russian).
30. Kaufman A, 'Ontologicheskaya struktura prava' ['Ontological Structure of Law'] (2008) 1 Rossiyskiy ezhegodnik teorii prava 152 (in Russian).
31. Kolpakov V i Hordieiev V, 'Dokazuvannia v podatkovykh sporakh u administratyvnomu sudochynstvi Ukrainy' ['Evidence in Tax Disputes during Administrative Judicial Proceedings'] [2013] 2(4) Administratyvne pravo i protses 204 (in Ukrainian).
32. Myroshnychenko Yu, 'Pro istynnist, dostovirnist i ymovirnist u sudovomu piznanni' ['Reality, Veracity and Probability in Judicial Knowledge'] (2016) 3 Visegrad Journal on Human Rights 121 (in Ukrainian).
33. Sliusarchuk Kh, 'Standart dokazuvannia v kryminalnomu provadzhenni: yaka yoho ideia?' ['Standard of Evidence in Criminal Proceeding: What is the Idea of it?'] (2015) 3 Porivnialno-analitychne pravo 222 (in Ukrainian).
34. Smol'nikov D, 'Mify o standartakh dokazyvaniya' ['Myths Concerning Standards of Evidence'] (2015) 12 Zakon 199 (in Russian).
35. Stepanenko V, 'Standarty perekonannia (dosvid Spoluchenykh Shtativ Ameriky)' ['Standards of Evidence (Experience of the United States)'] (2016) 3 Forum prava 248 (in Ukrainian).

*Dissertations*

36. Shcherbakova O, 'Predmet dokazuvannia v podatkovykh sporakh' ['Subject of Proof in Tax Disputes'] (dys kand yuryd nauk, Natsionalnyi yurydychnyi universytet imeni Yaroslava Mudroho 2015) (in Ukrainian).

Danylo Hetmantsev

OBJECTIVE TRUTH VS. BEYOND A REASONABLE DOUBT.  
ON THE STANDARDS OF PROOF IN TAX DISPUTES

ABSTRACT. The issues of proof in the context of a legal action, being in the focus of attention of scholars since the time of Roman law, are still relevant in our days. Recently, the standards of proof in tax disputes appear to be of particular interest, since despite their significance, they remain poorly investigated by scholars and undefined by legislators. However, it is the clearness of the rules or standards of proof in a dispute that is decisive for the validity and legality of a judgment in a particular case.

The purpose of the article is to investigate into the legal nature of various standards of proof and their correlation with the judge's inner belief, and also to define the standards of proof by which an administrative court may be guided while adjudicating tax disputes.

Today, the theory of law focuses on the three basic standards of proof – “balance of probabilities” (similar to the American standard “preponderance of proof”), “beyond reasonable doubt” and “clear and convincing proof”. Besides, in practice there may be other standards – “establishment of objective truth”, “beyond a shadow of doubt”, “separate reliable proof” etc.

Since the standards of proof are not consolidated at the legislative level, several opposing approaches have emerged in the court practice to the definition of such standards in administrative proceedings. The Higher Administrative Court of Ukraine pointed to

the possible use of such standards as “beyond reasonable doubt” and “establishment of objective truth” in case of tax disputes. The Supreme Court, in its turn, notes that the courts should play an active part in establishment of objective truth taking all measures possible to verify and establish all of the actual facts relevant to the dispute.

However, the legislator denies the standard “establishment of objective truth” in the context of tax disputes. This is evidenced, in particular, by its rules prescribing that evidence may be presented and demanded only before the preparatory proceedings are completed; and also by laying of the burden of proof on the tax authority; impossibility to demand that the taxpayer submit other evidence than those confirming the violation of a right; the lack of grounds for the court to take into account an evidence if the contested regulatory body’s decision has not been based on it. At the same time, the establishment of objective truth is not excluded altogether if all of the evidence is submitted by participants of the legal action upon their own initiative and taken into account by the tax authority in the contested decision.

Besides, for most of the tax disputes, the standard “preponderance of proof” is unacceptable, since it would significantly reduce the extent of proving the circumstances of a case on the part of the regulatory body, and this, in turn, would lead to a high risk of violation of taxpayers’ rights and the failure to achieve the objective of administrative proceedings. At the same time, this standard may be used in disputes for recovery of damages from the State, penalties for late VAT refund etc., and this will meet the objectives of administrative proceedings. Obviously, the standard of proof “beyond reasonable doubt” makes a judge choose a more responsible approach to assessing the veracity of circumstances in a case, and this is good for the taxpayer and reduces the likelihood of errors.

The ambiguity pertaining to the choice of standards of proof in administrative proceedings may be eliminated by defining these standards clearly at the level of law; however, this does not exclude the possibility of establishing them at the level of judicial doctrine.

KEYWORDS: standards of proof; objective truth; preponderance of proof; beyond reasonable doubt; judge’s inner belief.