

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ

Реалізація універсального правового принципу рівності у податкових відносинах стає можливою у межах адміністративного судочинства. Їхня правова природа зумовлює неможливість реалізації цього принципу поза адміністративним судочинством (без участі суду), що, проте, не означає неможливість його застосування (особливо контролюючим органом) до податкових відносин (учасників цих відносин).

Принцип рівності у сучасній доктрині податкового права слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, зокрема, рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя. Забезпечення реалізації принципу рівності у податкових відносинах є одним із завдань адміністративного судочинства під час перевірки рішень, дій (бездіяльності) органів оподаткування на відповідність критеріям, визначеним у ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), серед яких – перевірка того, чи прийняті (здійснені) вони з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу (Ян Берназюк “Принцип рівності сторін у сучасній доктрині податкового права (на прикладі розгляду публічно-правових спорів”).

Застосування податкового примусу має наслідком обмеження прав або інтересів платників податків. При цьому на нормативному рівні досі бракує чіткості в ієрархії заходів податкового примусу. Немає і нормативно закріпленої класифікації, що ускладнює визначення пріоритетності застосування конкретних засобів податкового примусу у різних ситуаціях.

Нині можна виокремити такі засоби податкового примусу: 1) податкова застава; 2) адміністративний арешт майна; 3) арешт коштів на рахунках платника податків; 4) пеня; 5) стягнення коштів платника податків; 6) продаж майна, що перебуває у податковій заставі; 7) відповідальність за порушення податкового законодавства.

Закріплений податковим законодавством перелік засобів податкового примусу можна класифікувати за ціллю їхнього використання, що передбачає виокремлення засобів, спрямованих на: 1) забезпечення збереження активів платника, що можуть бути використані для погашен-

ня податкового боргу; 2) стимулювання платника погасити податковий борг; 3) компенсацію втраченої державою або територіальними громадами можливості користуватися публічними коштами; 4) компенсацію шкоди, завданої платнику податків; 5) покарання платника податків; 6) примусове погашення податкового боргу (Олександр Головашевич “Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов’язку”).

Формальним критерієм, який визначає правовий статус контролюючого органу, є владність як ознака його діяльності, а змістовним – податкові правовідносини. Тільки в єдності ці критерії здатні відобразити реальний статус контролюючого органу й охарактеризувати його головні елементи – права й обов’язки (або повноваження) і відповідальність. Штучне роз’єднання формального та змістовного критеріїв, що здійснюється через виділення категорії “адміністративно-правовий статус контролюючих органів”, здатне призвести до неповного висвітлення усіх сутнісних ознак правового статусу зазначеного суб’єкта.

Варто акцентувати увагу на тому, що Податковий кодекс України (далі – ПК України) зміщує поняття правого статусу контролюючого органу та правого статусу його посадових (службових) осіб. Це впливає із самої назви окремих статей. Так, ст. 20 має назву “Права контролюючих органів”, натомість ст. 21 “Обов’язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів”. Нагадаємо, що елементами правового статусу контролюючих органів є права й обов’язки, які уособлені у понятті “повноваження”, а також відповідальність. Проте ПК України “права” відносить до елементів правового статусу контролюючих органів, а “обов’язки й відповідальність” – до статусу посадових і службових осіб цих органів. Орган влади як суб’єкт права наділяється визначеним законом колом прав, здатністю здійснювати обов’язки і, що найголовніше для забезпечення гарантій платників, може нести відповідальність (Артем Єфремов “Контролюючий орган як суб’єкт податкових відносин: доктринальні підходи до визначення правового статусу”).

Розв’язання податкового конфлікту пов’язується із такою діяльністю адміністративних судів, яка об’єктивно вимагає узгодження норм ПК України та КАС України. У сенсі розв’язання податкового конфлікту судами можна вважати “матеріальну” спрямованість норм ПК України та “процесуальну” орієнтованість приписів КАС України. Зрозуміло, що чітку межу в цій ситуації провести складно і треба враховувати, що таке розмежування на матеріальне і процесуальне досить умовне.

Посилання на те, що відносини оподаткування пов’язані з господарськими відносинами не витримує критики. По-перше, не всі податкові

відносини обумовлені участю в господарській діяльності. По-друге, в режимі господарської діяльності об'єктивно виникають підстави цивільної, кримінальної та адміністративної юрисдикцій, а це зовсім не означає передачі до господарських судів справ, що пов'язані зі злочинами у сфері господарської діяльності. Ба більше, у межах господарської юрисдикції складно об'єктивно, виважено, неупереджено розв'язати податковий конфлікт на рівні спору в судах, бо, наприклад, обов'язок доказування повністю лягає на зобов'язану особу. Проте у більшості випадків це складно або неможливо (наприклад, при вилученні контролюючими органами первинної документації платника) (Олег Заверуха "Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації").

Принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови і функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії "податок". Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права повинно мати наслідком невиникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права (Артем Котенко "Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи").

Поняття "доктрина податкового права" – багатогранне, а його зміст – різновекторний. Сутність доктрини податкового права розкривається у низці аспектів: сукупність сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчають і формують науковці, згодом вони відбиваються у їхніх наукових працях (тобто формалізуються), а також можуть бути об'єднані в межах відповідних наукових шкіл; синтезує та утворює певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Сьогодні податково-правова доктрина не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас за своїм

функціональним спрямуванням вона має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні (Олександр Лукашев “Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування”).

Незважаючи на наведене у ПК України визначення, акт перевірки має фактичний і прямий вплив на подальші податкові правовідносини як самого платника податків – об’єкта перевірки, так і його контрагентів і податкової. Акт перевірки – єдина та безумовна підстава для притягнення до адміністративної відповідальності.

Щодо наслідків у кримінальних правовідносинах акт податкової перевірки є основою та підґрунтям кримінального провадження, оскільки встановлює факт податкового порушення, визначає види та розмір несплачених податків, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, навіть визначає коло посадових осіб платника (фактично винних осіб), відповідальних за несплату податків (Катерина Павлуненко “Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини”).

Суб’єктний склад спірних відносин, а також характер суспільних зв’язків, із яких конфлікт виник, не можна вважати вичерпними критеріями для визначення суду, повноважного його (конфлікт) вирішувати, і, як наслідок, – для розв’язання проблеми розмежування судових юрисдикцій. Наблизитися до вирішення цієї проблеми можна через пошук відповіді на запитання: чи потребує розгляд певних конфліктів застосування спеціальних процесуальних правил?

Первісно зміст спеціальних процесуальних правил відбивається у нормах про принципи судочинства; свій розвиток такі правила отримують у подальших приписах процесуального закону. КАС України пристосований для розв’язання конфліктів за участю суб’єктів влади. Отож, всі його правила, засновані на виписаних на початку КАС України принципах, спрямовано на створення умов, за яких нерівні у матеріальних відносинах суб’єкти права, які є сторонами, зокрема і податкових спорів, досягають рівності у судовому процесі. Означене вкотре перекоонує у правильності обрання для вирішення зазначених конфліктів саме адміністративної процесуальної форми (Надія Писаренко “Розмежування судових юрисдикцій крізь призму розуміння принципів судочинства (на прикладі податкових спорів”).

Розсуд – це можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд суб’єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної

влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? В аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинно бути чітко прописано в законі або ж послідовно впливати з нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у сфері оподаткування розсуд застосовується обмежено (Йорг Пуделька “Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України”).

За відповідної ситуації наявна дуальність джерела доктрини податкового права: а) в ідеологічному сенсі таким джерелом є наукові висновки вчених-правників; б) у формально-юридичному сенсі – рішення суду. Водночас ми не можемо заперечити, що за відповідної ситуації була наявна “рецепція” судом правової позиції науковців, що відбувалося за посередництва механізму своєрідного “акцептування”.

Принципи податкового права мають неабиякий вплив не тільки на формування наукової доктрини податкового права, а й визначають вектор розвитку правозастосовної судової доктрини податкового права. Принципи податкового права – це основоположні, засадничі, вихідні податково-правові норми, які характеризуються найвищою мірою імперативності та встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. Класифікація вихідних положень податкового права дала змогу поділити їх на: а) прямо закріплені принципи (принципи зі дефінітивною формою закріплення та принципи зі звичайною констативною формою закріплення); б) непрямо закріплені принципи. Констатовано взаємовплив і навіть можливість трансформації наукової доктрини в судову доктрину принципів податкового права (Євген Смичок “Вплив принципів податкового права на формування доктрини податкового права”).

Основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі, яка відповідає принципу верховенства права. Беручи за основу дослідження такого феномену, як правова доктрина, можна визначити і деякі ознаки судових доктрин, такі як тісний зв'язок із юридичною наукою, судовою практикою, практикою правозастосування та набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин. До структури правової доктрини входять як універсальні, так і конкретні вчення. Прикла-

дом універсальних положень можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин. У регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього (Євгенія Усенко “Принципові аспекти щодо характеристики судових доктрин із податкових спорів”).

Система посилянь на власні рішення та їх поглиблене дослідження є процесуальною необхідністю із запровадженням “процесуальних фільтрів” через внесенням змін до КАС України Законом України “Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ”. Відтепер такий системний аналіз притаманний як при зверненні до суду, поданні апеляційних та касаційних скарг сторонами, так і при вирішенні судами процесуальних питань і справ по суті. Отже, судами завдяки неодноразовому використанню посилянь на власні судові рішення у подібних правовідносинах формується усталена судова практика і забезпечується її єдність.

Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та їх використання при розв'язанні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин (РАІСА ХАНОВА “Доктрина доказування у судових провадженнях із вирішення податкових спорів”).

Забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів як складової принципу верховенства права є універсальною гарантією захисту публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з другого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуття необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність у податковому

праві, навпаки, може призвести як до порушень прав і законних інтересів приватних осіб із боку держави, так і до ухилянь – свідомих або ненавмисних – від належного виконання платниками податку податкового обов'язку. Впровадження законодавцем нормативної конструкції “допускаються лише ті види касаційних скарг, що передбачені законом” щодо підстав допуску касаційних скарг до розгляду у Верховному Суді загалом є прогресивним кроком, що надає рішенням цього Суду функціональної спроможності набуті якостей ефективної правової форми забезпечення єдності судової практики (В'ячеслав Хохуляк “Рішення Верховного Суду як правова форма забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів”).

*За редакцією
координатора актуальної теми
“Доктрина податкового права України”,
доктора юридичних наук, кандидата економічних наук, професора,
академіка НАПрН України,
заслуженого діяча науки і техніки України,
першого віцепрезидента НАПрН України,
завідувача кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
МИКОЛИ КУЧЕРЯВЕНКА*