

To the characteristics of the principles for resolving the tax dispute

До характеристики принципів вирішення податкового спору

Oleksandr Bondarenko

Key words:

principle, tax disputes, rule of law, legality, openness, impartiality, objectivity.

Ключові слова:

принцип, податковий спір, верховенство права, законність, гласність, відкритість, неупередженість, об'єктивність.

Постановка проблеми. В основі будь-якого правового інституту знаходяться певні правові принципи і механізм вирішення податкового спору у цьому не є винятком. Вивчення наукових думок і точок зору щодо розуміння сутності та призначення принципів у державно-правовій сфері дає змогу виокремити два основні підходи до їх тлумачення, а саме принципи – це: світоглядні ідеї, переконання, що лежать в основі як правової матерії в цілому, так і тих чи інших окремих правових явищ; закономірності, на яких ґрунтується державно-правове життя в цілому та його окремі складники. Взагалі обидві точки зору є правильними, оскільки перша характеризує принцип як форму, результат науково-пізнавальної діяльності людини. Водночас друга відображає ті регулярності, зв'язки, що існують у суспільному житті і становлять предмет зазначеної пізнавальної діяльності. Тобто за формою принцип – це ідея, а за сутнісним змістом – закономірність. А отже, визначення принципів має важливе теоретичне та практичне значення в контексті проблематики вирішення податкового спору.

Стан дослідження. Окремі проблемні питання вирішення податкового спору розглядалися у наукових працях різних науковців. Зокрема, їй приділяли увагу С.М. Морозов, Л.М. Шкарапута, С.П. Бибик, Г.М. Сjuta, А.А. Грицанов, В.В. Вербець, О.А. Субот, Т.А. Христюк, Ю.П. Сурмін, В.Д. Бакуменко, А.М. Михненко, М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова, В.М. Кириченко, О.М. Куракін та багато інших. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі відсутнє єдине комплексне дослідження, присвячене принципам вирішення податкового спору.

Саме тому **мета статті** – визначити та надати характеристику принципам вирішення податкового спору.

Виклад основного матеріалу. Розмірковуючи про класифікацію принципів, слід погодитися з наявною дослідницькою думкою про те, що кваліфікації принципів права, як правило, не суперечать, а доповнюють одна одну. За їх допомогою з'являється можливість більш точно й адекватно зрозуміти їхню природу, місце та значення для системи правового регулювання, створити умови для їх ефективного використання у правотворчості та правореалізації¹. Для мети нашого дослідження найбільш доцільним вбачається у питанні класифікації принципів виходити зі сфери їх регулятивного впливу. Звідси принципи вирішення податкового спору пропонуємо згрупувати у такі категорії:

- 1) загальні. Це принципи, які лежать в основі всієї правової матерії, вимоги таких принципів є обов'язковими і застосовуються щодо кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. Ці принципи є квінтесенціями права. До кола загальноправових принципів, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, вважаємо за необхідне включити такі, як:
 - а) верховенство права. Зазначена засада являє собою надзвичайно багатоаспектний принцип, який проявляється у цілій низці більш дрібних принципів та імперативів, згідно з якими організовано

¹ Машков А.Д. Теорія держави і права: підручник. Київ: ВД «Дакор», 2015. 492 с. URL: https://pidruchniki.com/2015073165735/pravo/klasifikatsiya_printsipiv_prava.

- та функціонує суспільно-правове життя в державі. Якщо говорити безпосередньо про вирішення податкових спорів, то у такому разі досліджуваний принцип виражається у тому, що:
- права, свободи і законні інтереси людини та громадянина є найвищою соціальною цінністю і прямо гарантуються Конституцією України. Кожен випадок їх протиправного обмеження чи порушення, зокрема з боку суб'єктів владних повноважень, дає змогу особі застосовувати будь-які не заборонені законом засоби їх захисту, в тому числі звертатися до компетентних органів влади з вимогою про захист та (або) відновлення їхніх порушених прав, свобод, законних інтересів;
 - під час вирішення справи юрисдикційний орган має насамперед керуватися нормами Конституції України, які уособлюють визнані та прийняті у суспільстві ідеї щодо правової справедливості, свободи та рівності. Тобто, вирішуючи справу, юрисдикційний орган не може застосовувати, покласти в основу своїх рішень законодавчі положення, які не відповідають конституційним нормам;
- б) законність, яка, як зазначає низка дослідників, є одним із провідних принципів суспільно-політичного ладу, що являє собою найбільш загальну, широку і категоричну вимогу правомірної поведінки (діяльності) суб'єктів суспільних відносин у сфері як правотворчості, так і правореалізації. Зміст принципу законності становить система більш конкретних вимог: загальності законності, що означає обов'язковість законів та інших нормативно-правових актів для всіх учасників суспільних відносин без винятку; забезпечення верховенства права і закону в діяльності органів і посадових осіб, громадян та їх об'єднань; забезпечення рівності всіх перед законом; незалежність правосуддя; невідворотність покарання за вчинення правопорушень тощо. Ці вимоги законності, своєю чергою, конкретизуються в більш детальних вимогах, спрямованих на регулювання поведінки суб'єктів права в окремих сферах державної і суспільної діяльності². Законність як принцип, пише М. Цвік, лежить у сфері вимог, які виступають умовами визнання правомірності чи неправомірності дій (поведінки, діяльності) суб'єктів суспільних відносин³. Таким чином, законність як принцип вирішення податкового спору ґрунтується на таких вимогах:
- юрисдикційні органи не мають права відмовити у вирішенні податкового спору, якщо розв'язання таких віднесено законом до його компетенції, і таке звернення здійснене особою на законних підставах та у встановлених законом формі й порядку;
 - сторони спору, юрисдикційний орган та інші учасники справи з його вирішення мають реалізовувати свої права та виконувати обов'язки у межах і порядку, визначених законом;
 - вимоги закону не можуть підмінятися міркуваннями доцільності, розумності чи корисності. Єдиною підставою обґрунтованого невиконання законодавчих положень під час вирішення податкового спору є їх невідповідність принципу верховенства права;
- в) рівність осіб перед законом. Принцип рівності людей перед законом закріплений у статті 21 Конституції України: «усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах. Права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними. Громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками. Рівність прав жінки і чоловіка забезпечується: наданням жінкам рівних з чоловіками можливостей у громадсько-політичній і культурній діяльності, у здобутті освіти і професійній підготовці, у праці та винагороді за неї; спеціальними заходами щодо охорони праці і здоров'я жінок, встановленням пенсійних пільг; створенням умов, які дають жінкам можливість поєднувати працю з материнством; правовим захистом, матеріальною і моральною підтримкою материнства і дитинства, включаючи надання оплачуваних відпусток та інших пільг вагітним жінкам і матерям»⁴. І хоча у положеннях Основного Закону України йдеться тільки про рівність людей перед законом, аналіз чинного законодавства (зокрема, процесуального) дає змогу говорити про те, що ця вимога стосується будь-якого учасника правовідносин незалежно від його природи. Отже, рівність перед законом у розрізі досліджуваного питання означає, що під час вирішення податкових спорів однакові (однойменні) суб'єкти користуються рівним обсягом можливостей та несуть однакові обов'язки. До суб'єктів, що перебувають у однаковому правовому становищі, не можуть застосовуватися будь-які привілеї, переваги чи, навпаки, обмеження з підстав наявності чи відсутності у них певних властивостей;

² Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін.; За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.

³ Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін.; За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.

⁴ Загальна декларація прав людини від 10.12.1948. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015.

г) принцип доступності. Така засаднича вимога передбачає, що держава по-перше, гарантує право кожній особі, яка є учасником податкових відносин, безперешкодно звертатися за захистом своїх порушених прав, свобод, законних інтересів до відповідних адміністративних та (або) судових органів; а по-друге, створює та забезпечує належне функціонування такої системи органів влади, що вирішують податкові спори, яка б давала змогу учасникам податкових відносин швидко і без особливих ускладнень реалізувати своє право на звернення, зокрема оскарження рішень, дій, бездіяльності контролюючих органів;

2) спеціальні, тобто такі, що застосовуються під час вирішення різного роду юридичних спорів. Такі принципи, як правило, мають міжгалузевий характер, тобто притаманні декільком галузям права. В українській системі права є ціла низка міжгалузевих принципів, що є яскравим свідченням того, що всі правові галузі тією чи іншою мірою пов'язані між собою, внаслідок чого і забезпечується єдність та цілісність вітчизняної правової системи. Для мети цього дослідження найбільший інтерес, на нашу думку, становлять такі спеціальні принципи:

а) гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів. Такі принципи покликані забезпечити:

- по-перше, належну поінформованість учасників справи, а також інших осіб, яких вона може стосуватися, про хід та результати розгляду справи;
- по-друге, громадський контроль за діяльністю суду.

Слід відзначити, що у межах адміністративного вирішення податкового спору принцип гласності та відкритості має суттєві обмеження, оскільки за загальним порядком такі справи вирішуються у закритому засіданні. Проведення ж його у відкритій формі відбувається тільки за клопотанням скаржника (його представника). Так, у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916 закріплено, що розгляд матеріалів скарг платників податків відбувається у закритому засіданні. Розгляд матеріалів скарг у відкритому засіданні відбувається виключно на підставі письмового клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги, що додається, яке має містити: перелік осіб з числа передбачених у пункті 5 розділу I цього Наказу, залучення яких необхідне для розгляду матеріалів скарги у відкритому засіданні; надання згоди на розголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника, що становлять конфіденційну інформацію, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків; надання згоди контролюючому органу на присутність залучених осіб під час відкритого засідання. Не допускається відкритий розгляд скарги, якщо в матеріалах справи наявні відомості, що становлять державну таємницю⁵;

б) неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору. Такі принципи є важливою гарантією того, що рішення у справі буде обґрунтованим і позбавленим суб'єктивізму. Вони вимагають від юрисдикційного органу ретельно та безсторонньо підходити до з'ясування і дослідження всіх обставин справи, встановлення яких є необхідним для прийняття справедливого та законного рішення;

в) змагальність сторін та диспозитивність. Відповідно до статті 9 КАС України розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та свободи в наданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості. Суд розглядає адміністративні справи не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, в межах позовних вимог. Суд може вийти за межі позовних вимог, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Кожна особа, яка звернулася за судовим захистом, розпоряджається своїми вимогами на свій розсуд, крім випадків, встановлених цим Кодексом. Таким правом користуються й особи, в інтересах яких подано позовну заяву, за винятком тих, які не мають адміністративної процесуальної дієздатності⁶. У разі вирішення податкових спорів у адміністративному порядку зазначені принципи також діють, хоча говорити про повноцінну змагальність сторін тут навряд чи можна.

⁵ Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

⁶ Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

Змагальність сторін та диспозитивність, по-перше, забезпечують сторонам спору рівні можливості у доведенні правоти своєї позиції; по-друге, встановлюють, що учасники справи на власний розсуд можуть користуватися своїми матеріальними і процесуальними можливостями щодо вирішення спору, окрім випадків, прямо визначених законом. Наприклад, позивач має право на будь-якій стадії судового процесу відмовитися від позову, а відповідач має право визнати позов повністю або частково. Крім того, сторони можуть досягнути примирення на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі. Однак суд не приймає відмови позивача від позову, визнання позову відповідачем і не визнає умов примирення сторін, якщо ці дії суперечать закону або порушують чий-небудь права, свободи чи інтереси⁷;

- г) обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій, бездіяльності. Так, відповідно до ПК України під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Згідно з КАС України, 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. У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посилається 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 причин⁸;
- г) осуджуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору. Такий принцип не обмежує сторони спору одним єдиним рішенням у справі окремого адміністративного чи судового органу і дає їм змогу домагатися справедливості в інших вищестоящих інстанціях у порядку, визначеному законодавством;

3) специфічні принципи, які притаманні лише або переважно вирішенню податкових спорів. До такої групи, на нашу думку, слід віднести такі засадничі положення:

- а) презумпція правомірності рішень платника податку. Відповідно до ПК України, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу⁹. Такий принцип логічно доповнює вищезгаданий принцип презумпції винуватості суб'єкта владних повноважень і посилює гарантії прав менш захищеної сторони спору – платника податків. Крім того, він зобов'язує юрисдикційний орган у разі, коли законодавство через наявні у ньому недоліки допускає прийняття рішення як на користь платника податків, так і контролюючого органу, приймати його на користь першого (тобто платника податків);

б) принцип «презумпції добросовісності платника податків». Такий принцип означає, що подані платником контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування, та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом¹⁰. Крім того, згідно з таким принципом платник податків не може відповідати за порушення, допущені іншими особами, якщо не було доведено його безпосередню участь у правопорушенні¹¹. Однак протягом останніх років судова практика з цього приводу є неоднозначною, досить часто суди у своїх рішеннях виходять із принципу розумної добросовісності або обачності платника податків, який передбачає обов'язок доведення платником податків вжиття ним усіх необхідних заходів щодо перевірки добросовісності його контрагента. Такий підхід є доволі спірним, оскільки, по-перше, протирічить

⁷ Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

⁹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹⁰ Морозов Є. Податкові спори: презумпція добросовісності платника податків. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/23388>

¹¹ Оленик І. Необачний значить недобросовісний? Оцінка судом добросовісності платника податків. URL: https://protocol.ua/ru/neobachnij_znachit_nedobrosovisnij_otsinka_sudom_dobrosovisnosti_platnika_podatkiv/

принципу покладання на контролюючий орган обов'язку доведення правомірності і обґрунтованості своєї позиції; а по-друге, як зазначають юристи, не відповідає принципу індивідуальної відповідальності осіб^{12, 13}.

Висновок. Таким чином, принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору. До ключових ознак (властивостей) принципів вирішення податкового спору необхідно віднести такі: 1) зумовлені об'єктивно наявними закономірностями, взаємозв'язками у суспільному житті. Тобто принцип формується не на порожньому місці, а як результат наукового вивчення та обґрунтування сутності, природи відповідних закономірностей, взаємозв'язків, що властиві тим чи інших сторонам, аспектам суспільних відносин, суспільного життя; 2) мають відносно стабільний, універсальний та імперативний характер; 3) прямо чи опосередковано відображаються на рівні законодавства; 4) мають першочергову роль стосовно правових норм і виступають важливим засобом правового регулювання, особливо у тих випадках, коли мають місце прогалини права; 5) характеризують глибинну правову сутність, природу досліджуваного інституту.

Завершуючи проведене дослідження, зазначимо, що запропонована класифікація принципів вирішення податкових спорів не є єдино правильною, однак вона, на нашу думку, досить чітко та змістовно відображає коло, сутність та значення ключових принципів, на яких ґрунтується інститут вирішення податкових спорів.

Анотація

У статті на основі аналізу норм чинного законодавства та наукових поглядів учених здійснено класифікацію принципів вирішення податкового спору, які запропоновано поділити на загальні та спеціальні. Констатовано, що запропонована класифікація принципів вирішення податкових спорів не є єдино правильною, однак вона досить чітко та змістовно відображає коло, сутність та значення ключових принципів, на яких ґрунтується досліджуваний інститут.

Summary

In the article, on the basis of analysis of the norms of the current legislation and scientific views of scientists the classification of the principles of the tax dispute resolution, which is proposed to be divided into general and special ones, has been carried out. It is stated that the proposed classification of the principles of resolving tax disputes is not the only true, but it clearly and substantially reflects the circle, the essence and significance of the key principles on which the investigated institute is based.

Використана література:

1. Машков А.Д. Теорія держави і права: підручник. Київ: ВД «Дакор», 2015. 492 с. URL: https://pidruchniki.com/2015073165735/pravo/klasifikatsiya_printsipiv_prava.
2. Загальна теорія держави і права : підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів. / М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова та ін.; За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.
3. Загальна декларація прав людини від 10.12.1948. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015.
4. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

¹² Харко Д. Принцип «обізнаності», «обачливості» у податкових спорах: сучасні тенденції. URL: <https://blog.liga.net/user/dharko/article/30132>.

¹³ Оленик І. Необачний значить недобросовісний? Оцінка судом добросовісності платника податків. URL: https://protocol.ua/ru/neobachnij_znachit_nedobrosovisnij_otsinka_sudom_dobrosovisnosti_platnika_podatkiv/.

5. Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Морозов Є. Податкові спори: презумпція добросовісності платника податків. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/23388>.
8. Оленік І. Необачний значить недобросовісний? Оцінка судом добросовісності платника податків. URL: https://protocol.ua/ru/neobachnij_znachit_nedobrosovisnij_otsinka_sudom_dobrosovisnosti_platnika_podatkiv/.
9. Харко Д. Принцип «обізнаності», «обачливості» у податкових спорах: сучасні тенденції. URL: <https://blog.liga.net/user/dharko/article/30132>.