

*Греца Я. В.,**кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського права
юридичного факультету**ДВНЗ «Ужгородський національний університет»*

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ВИКОНАННЯ ОБОВ'ЯЗКУ ДОКАЗУВАННЯ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ ТА ЇХНЄ ЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Анотація. У статті розкриваються практичні аспекти застосування правил доказування під час вирішення податкових спорів, особливості співвідношення основних принципів і засад адміністративного судочинства. Наголошено, що оцінка податкових ризиків і перспектив судового оскарження рішень податкових органів має велике значення для здійснення ефективного податкового планування. При цьому платник податків повинен визначити свою тактику за наявності судового спору з податковим органом, враховуючи закріплені процесуальним законодавством принципи, а також аспекти їхнього практичного застосування. Необхідно враховувати співвідношення принципів змагальності сторін та офіційного з'ясування обставин справи, обов'язку доказування правомірності свого рішення податковим органом і розумної обачності платника податків. Вказано на те, що співвідношення процесуальних прав та обов'язків учасників адміністративного процесу не є однаковим, податковий орган як суб'єкт владних повноважень має більше процесуальних обов'язків та обмежень. Таке процесуальне становище сторін є цілком виправданим з огляду на основні завдання адміністративного судочинства. Водночас платник податків не повинен займати пасивну позицію в податковому спорі і уникати можливості надати докази на підтвердження обґрунтованості своїх вимог. З іншого боку, на практиці податкові органи далеко не завжди належно виконують свій процесуальний обов'язок щодо доведення правомірності свого рішення, обмежуючись поданням відзиву на позовну заяву чи інших процесуальних документів по суті спору. Часто єдиним доказом підтвердження факту порушення вимог податкового законодавства з боку платника податків у судовій справі залишається тільки акт перевірки, який, власне, є тільки викладом суб'єктивної позиції інспектора, який проводив перевірку. Автор наголошує, що оцінка доказів під час розгляду судової справи не може зводитися виключно до критичного аналізу доказів, які надані платником податків. Стверджується, що у разі невиконання податковим органом обов'язку доказування правомірності прийнятого ним рішення такі обов'язки не повинен перебирати на себе суд. Принцип офіційного з'ясування обставин справи повинен застосовуватись у контексті виконання основного завдання адміністративного судочинства – захисту прав і законних інтересів осіб від протиправних рішень, дій та бездіяльності суб'єктів владних повноважень.

Ключові слова: податкове планування, податковий спір, докази, змагальність, обов'язок доказування, офіційне з'ясування обставин.

Постановка проблеми. Під час здійснення податкового планування на стадії оцінки ризиків платник податків повинен розуміти перспективи оскарження рішень контролюючих органів у разі виникнення податкового спору. Аналізуючи судові перспективи, платнику податків слід враховувати основні засади та принципи здійснення адміністративного судочинства, а також проблемні питання, які виникають під час їх застосування на практиці. Наприклад, у багатьох випадках виникають розбіжності під час застосування правил доказування, зокрема обов'язку податкового органу самостійно довести правомірність свого рішення, а з іншого боку, застосування доктрини розумної обачності з боку платника податків. Також мають місце неоднозначні підходи під час визначення співвідношення принципу змагальності, з одного боку, та принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи судом – з іншого.

Стан дослідження. Проблеми, пов'язані з вирішенням податкових спорів, розглядалося у працях багатьох українських учених, зокрема Я. Берназюка, В. Пинчук, Н. Писаренко, В. Сьоміної, Д. Цвіра та інших. Детально аналізуючи процесуальні особливості розгляду податкових спорів і визначаючи основні засади адміністративного судочинства, у науковій літературі при цьому недостатня увага приділялася значенню цих аспектів для податкового планування.

Метою статті є розкриття особливостей виконання процесуального обов'язку доказування в податкових спорах та їхнього значення для оцінки ризиків у процесі податкового планування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінюючи ризики та прогножуючи можливість виникнення податкового спору, платник податків повинен визначити правильну позицію, а також тактику для того, щоб спір у разі наявності міг бути успішно вирішений на його користь. На вибір тактики суттєвий вплив має не тільки врахування основних засад і принципів адміністративного судочинства, а й особливості їх застосування на практиці. Зокрема, необхідно враховувати специфіку застосування такого принципу адміністративного судочинства, як принцип рівності сторін. У рішенні у справі «Салов проти України» (заява № 65518/01, п. 87) зазначено, що принцип рівності сторін у процесі є лише одним з елементів більш широкого поняття справедливого судового розгляду, яке також включає фундаментальний принцип змагальності процесу [1].

Слід зазначити, що з огляду на системний аналіз норм КАС України можна дійти висновку, що в адміністративному судочинстві обсяг процесуальних прав та обов'язків суб'єкта

владних повноважень відрізняється від обсягу прав та обов'язків інших учасників процесу на користь останніх. Певна відмінність у процесуальному статусі суб'єкта владних повноважень, передбачена процесуальним законом і зумовлена завданням адміністративного судочинства, не є дискримінаційною (не суперечить конституційному принципу рівності). Це підтверджується тим, що така відмінність має об'єктивне та раціональне обґрунтування, тобто переслідує легітимну мету та має розумне співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною метою [2, с. 107].

Зважаючи на вказану специфіку принципу рівності сторін, однією із найважливіших гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків у адміністративному судочинстві є визначений процесуальним законом обов'язок доказування податковим органом правомірності прийнятого ним рішення. Так, відповідно до частини 2 статті 77 КАС України, в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дій 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 причин [3]. Відповідні норми КАС України кореспондуються з положеннями ПК України, зокрема з нормою пункту 56.4 статті 54 щодо обов'язку доведення правомірності рішень податкових органів під час їх оскарження в адміністративному порядку, а також визначеним у підпункті 4.1.4 статті 4 кодексу принципу презумпції правомірності рішень платника податків [4]. Визнаючи такий підхід цілком правильним і виправданим, ми змушені констатувати, що на практиці під час розгляду податкових спорів судами вказані засади щодо обов'язку доказування дотримуються не завжди. Здійснюючи ризикове податкове планування і готуючись до судового спору з податковим органом, платнику податків не слід займати пасивну позицію, покладаючись на вищевказані принципи і засади щодо обов'язку доказування. Дуже часто основну масу доказів, які здобуваються під час податкового спору в суді, надає саме платник податків, а контролюючий орган обмежується відзивом на позовну заяву чи іншими заявами по суті спору, не додаючи при цьому належних і допустимих доказів правомірності свого рішення. Як правило, основним доказом правомірності рішення податкового органу залишається акт перевірки, який за своєю суттю виражає тільки суб'єктивну позицію посадових осіб, що проводили перевірку, і, безумовно, первинним документом не є. При цьому слід врахувати, що нормами підпунктів 20.1.5 та 20.1.14 пункту 20.1 Податкового кодексу України передбачені механізми отримання податковими органами копій документів, які свідчать про порушення податкового законодавства, що, власне, і можуть використовуватися згодом у суді як докази доведення правомірності прийнятого ними рішення. Однак на практиці податкові органи відповідні первинні документи як докази надають суду далеко не завжди. Однак це аж ніяк не означає, що платник податків може у зв'язку із цим сподіватися на легке і позитивне вирішення спору. На думку деяких науковців, запровадження презумпції вини суб'єкта владних повноважень не звільняє позивача від обов'язку надати

суду на підтвердження своїх вимог наявні докази [5, с. 74]. Обов'язок доказування законності оспорюваного рішення органу оподаткування покладається на нього після виконання платником податків первинного обов'язку доказування, що включає дії з пред'явлення вимог, які дають змогу усвідомити, в якій частині платник податків не згоден із винесеним рішенням; вказівки обставин, на яких ґрунтуються вимоги; подання відповідних доказів [6, с. 119].

На жаль, дуже часто дослідження доказів під час розгляду податкових спорів зводиться до критичної оцінки доказів, наданих платником податків, або до збирання доказів безпосередньо судом. Такий підхід виправдовується принципом офіційного з'ясування всіх обставин справи, застосування якого вважається обов'язком суду. Відповідно до частини 4 статті 9 КАС України, суд вживає визначені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, зокрема, щодо виявлення та витребування доказів, із власної ініціативи. Вищенаведений принцип є унікальним в українському судочинстві, оскільки він закріплений лише в адміністративному процесі, де знайшов своє вираження ще в попередній редакції КАС України в статті 11 та новій редакції КАС України – статті 9 поряд з основоположними принципами змагальності та диспозитивності [7].

На наше переконання, застосування вказаного принципу може вважатися виправданим виключно для виконання завдання адміністративного судочинства, визначеного в частині 1 статті 2 КАС України, а саме – справедливого, неупередженого та своєчасного вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин із метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень із боку суб'єктів владних повноважень. Таку позицію займає і Н.Б. Писаренко, яка зазначає, що наявність принципу офіційного з'ясування обставин справи в адміністративному судочинстві зумовлюється специфікою відносин, з яких виникає правовий спір, та завданням судочинства. Для забезпечення виконання останнього суд повинен триматися активної позиції, чого немає ані в цивільному, ані в господарському процесі [5, с. 74].

Ми відстоюємо ту позицію, що принцип офіційного з'ясування обставин справи не може застосовуватись судом із метою спростування доказів, які надані позивачем – платником податків. Утім, треба погодитися з позицією В.А. Сьоміної, яка полягає в тому, що суд не може ухвалити рішення на основі припущень. Вирішення справи без доказів, які суд запропонував надати, ставить питання про достатність доказів та, як наслідок, про обґрунтованість рішення [8, с. 89].

Висновки. Встановлений процесуальним законом обов'язок доказування суб'єктом владних повноважень правомірності свого рішення не може ставитися під сумнів. Принцип офіційного з'ясування обставин справи у спорах про оскарження рішень суб'єктів владних повноважень повинен застосовуватися судами з метою захисту інтересів позивача у разі відсутності або недостатності доказів, які підтверджують обґрунтованість позовних вимог. Застосування цього принципу з метою здобуття доказів, які спростовують позицію позивача чи обґрунтовують правомірність рішення суб'єкта владних повноважень, виключається. Позивачу – платнику податків доцільно надати суду докази на підтвердження обґрунтованості своїх вимог. За умови, що податковим органом не надано

досить доказів на підтвердження правомірності прийнятого ним рішення, суд не повинен відмовляти в позові за недоведеністю, а має вжити заходи щодо самостійного здобуття доказів із метою захисту прав позивача, тобто виконання основного завдання адміністративного судочинства.

Література:

1. Рішення ЄСПЛ у справі «Салов проти України» від 6 вересня 2005 р. (заява № 65518/01). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_428.
2. Берназюк Я. Конституційний принцип рівності та його особливості в адміністративному судочинстві. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети* : зб. матеріалів ІІ наук.-практ. конф. м. Київ, 4–5 липня 2019 р. С. 101–112.
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/print1389900054266396>.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.
5. Писаренко Н.Б., Сьоміна В.А. Адміністративно-правові спори (удосконалення порядку вирішення) : монографія. Харків : Право, 2012. 136 с.
6. Цвіра Д.М. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 3. С. 116–120.
7. Пинчук В. Офіційне з'ясування всіх обставин справи – обов'язок суду. URL: https://dominanta.od.ua/uk/news/oficijne_z%20%90%99jasuvannja_vsikh_obstavin_spravi_%E2%90%93_obov%20%90%99jazok_sudu_.
8. Сьоміна В.А. Принцип офіційного з'ясування всіх обставин справи та його втілення в адміністративному судочинстві. *Карпатський правничий часопис*. №3. 2013. С. 87–90.

Hretsa Ya. Practical aspects of the burden of proof in tax disputes and their importance for tax planning

Summary. The article deals with the practical aspects of the application of rules of evidence in resolving tax disputes, especially the ratio of the basic principles and the principles

of administrative justice. It is emphasized that assessing tax risks and the prospects of judicial appeals against tax authorities' decisions is of great importance for effective tax planning. In this case, the taxpayer must determine their tactics in a court dispute with the tax authority, taking into account the principles of procedural law, as well as aspects of their practical application. Consideration should be given to the relationship between the parties' principles of competition and the formal clarification of the circumstances of the case, the burden of proof of the legality of their decision by the tax authority and reasonable diligence taxpayer. It is pointed out that the relation between the procedural rights and obligations of the participants in the administrative process is not the same, i.e. the tax authority as a subject of power has more procedural obligations and restrictions. Such procedural position of the parties is quite justified on the basis of the main tasks of administrative justice. However, the taxpayer should not take a passive position in the tax dispute or avoid the possibility to provide evidence to confirm the validity of their claims. On the other hand, in practice the tax authorities do not always properly perform their procedural obligation to prove the validity of their decision, limiting themselves to filing a statement of claim or other procedural documents on the merits of the dispute. Often the only evidence to confirm the violation of tax legislation by the taxpayer in the lawsuit is an act of inspection, which, in fact, is only a statement of the subjective position of the inspector who conducted the audit. The author notes that the assessment of evidence in the proceedings can not be limited solely to the critical analysis of the evidence provided by the taxpayer. It is argued that in the event of the tax authority's failure to prove the lawfulness of its decision, such duties should not be assumed by the court. The principle of official clarification of the circumstances of the case should be applied in the context of performing the main task of administrative justice to protect the rights and legitimate interests of persons against unlawful decisions, actions and omissions of the authorities.

Key words: tax planning, tax dispute, evidence, competitiveness, burden of proof, official clarification of the circumstances.