

Список використаних джерел:

1. Колпаков В.К. Адміністративне право України : [підручник] / В.К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – Додаток до № 51. – Ст. 1122.
3. Колпаков В.К. Адміністративне право України : [підручник] / В.К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – 752 с.
4. Адміністративне право України : [підручник] / [Ю.П. Битяк, В.М. Паращук, О.В. Дьяченко та ін.] ; за ред. Ю.П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – 544 с.
5. Сорока Л.В. Суб'єкт правопорушень, пов'язаних з незаконним обігом наркотичних засобів та психотропних речовин / Л.В. Сорока // Збірник наукових праць Кіровоградського державного педагогічного університету імені Володимира Винниченка. – Кіровоград, 2003. – С. 150–158.
6. Гуров О.В. Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування доходів фізичних осіб / О.В. Гуров // Часопис Київського університету права. – 2007. – № 2. – С. 89–94.

ЯМНЕНКО Т. М.,

кандидат юридичних наук, доцент
кафедри цивільного права і процесу
(Національний авіаційний університет)

УДК 347.73

**ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ОБОВ'ЯЗКУ ДОКАЗУВАННЯ
МІЖ СТОРОНАМИ СУДОВОГО ПРОЦЕСУ В СПРАВАХ
ПРО ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

У статті розглянуто наукові уявлення щодо того, на яку зі сторін адміністративного процесу законодавцем покладено обов'язок доказування в справах про порушення податкового законодавства. Визначено, що контролюючі органи не завжди виступають як відповідачі в адміністративному процесі, а тому не можна стверджувати, що обов'язок доказування постійно покладається на суб'єкта владних повноважень. Виявлено неузгодженості в Кодексі адміністративного судочинства України, які запропоновано виправити шляхом розширення переліку виключень, коли громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, їх об'єднання, юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, можуть бути відповідачами за адміністративним позовом суб'єкта владних повноважень.

Ключові слова: доказ, обов'язок доказування, суб'єкт владних повноважень, презумпція вини, податкове законодавство.

В статье рассмотрены научные представления относительно того, на какую из сторон административного процесса законодателем возложена обязанность доказывания в делах о нарушениях налогового законодательства. Определено, что контролирующие органы не всегда выступают в качестве ответчика в административном процессе, а потому нельзя утверждать, что обязанность доказывания постоянно возлагается на субъекта властных полномочий. Обна-



ружены несогласованности в Кодексе административного судопроизводства Украины, которые предложено исправить путем расширения перечня исключений, когда граждане Украины, иностранцы или лица без гражданства, их объединения, юридические лица, которые не являются субъектами властных полномочий, могут быть ответчиками по административному иску субъекта властных полномочий.

Ключевые слова: доказательство, обязанность доказывания, субъект властных полномочий, презумпция виновности, налоговое законодательство.

In the articles the considered scientific presentations in relation to that on what from the sides of administrative process a legislator is lay the duty of proving in businesses about violations of tax legislation. Certainly, that supervisory organs not always come forward as a defendant in an administrative process, and that is why it is impossible to assert that the duty of proving is constantly laid on the subject of imperious plenary powers. Found out inconsistencies in Code of the administrative legal proceeding of Ukraine, which it is suggested to correct by expansion of list of exceptions, when citizens of Ukraine, foreigners or persons, without citizenship, their associations, legal entities, which are not the subjects of imperious plenary powers, can be defendants on the administrative lawsuit of subject of imperious plenary powers.

Key words: proof, duty of proving, subject of imperious plenary powers, presumption of guilt, tax legislation.

Вступ. Особливість фінансової політики держави безпосередньо пов'язана зі специфікою методів правового регулювання податкового права. Як зазначає А.В. Белоусов, методи правового регулювання деліктних податкових правовідносин відрізняються від методів правового регулювання податкових відносин, що не мають спірного характеру. Основна відмінність полягає в тому, що деліктний характер правовідносин призводить до спроби законодавця встановити процедуру вирішення спорів із врахуванням формальної рівності сторін спору. Водночас, враховуючи структуру деліктних податкових правовідносин, формальна рівність повинна бути встановлена між заздалегідь нерівними суб'єктами податкового права [1, с. 13]. Така нерівність, на думку З.М. Будько, полягає в різному змісті й об'ємі прав та обов'язків платників податків і податкових органів, що обумовлено цілями та завданнями податкового законодавства. Це є проявом елементів диспозитивного методу в податковому праві та повинно полягати насамперед у їх рівному процесуальному статусі [2, с. 143]. На те, що суб'єкти повинні знаходитися в рівному становищі лише за рівних умов, вказує також С.П. Погребняк, який вважає, що для реалізації правової рівності надзвичайно важливим є принцип недискримінації (nondiscrimination), що означає, зокрема, заборону однакового підходу до осіб, які знаходяться в різних ситуаціях [3, с. 86].

Проблемами встановлення особи, яка несе основний тягар доказування в адміністративному процесі, займалися такі вчені, як І.І. Бабін, А.В. Белоусов, З.М. Будько, О.В. Дьомін, М.П. Кучерявенко, В.К. Матвійчук, М.О. Мацелик, М.П. Мельник, С.П. Погребняк, О.В. Умовна та інші. Проте через неправильне доктринальне тлумачення норм Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) у теоретичній науці затвердилось хибне уявлення, що тягар доказування в справах про порушення податкового законодавства несе виключно суб'єкт владних повноважень.

Враховуючи поширення в наукових колах неправильних уявлень, що призвели до концептуального виділення «презумпції вини суб'єкта владних повноважень», нагальною стає потреба уточнення норм КАС України, якими закріплено порядок розподілу обов'язку доказування між учасниками адміністративного процесу, зокрема в справах про порушення податкового законодавства.



Постановка завдання. Мета статті полягає у виявленні причин, що призвели до появи в теорії доказування ідеї про існування «презумпції вини суб'єкта владних повноважень» та встановленні способів їх усунення.

Результати дослідження. З метою забезпечення реальної рівності сторін адміністративного процесу законодавець зобов'язаний запровадити відповідні механізми позитивної дискримінації, які би забезпечували рівність можливостей учасників публічно-правових відносин. Одним із таких механізмів, на думку вчених [2, с. 148], є обмеження принципу змагальності в адміністративному судочинстві та покладання обов'язку доказування правомірності рішення, дії чи бездіяльності на відповідного суб'єкта владних повноважень (ст. 71 КАС України, ст. 56 Податкового кодексу України). Однак ми вважаємо, що таке покладання обов'язку доказування не зрівнює статус суб'єктів, а лише призводить до того, що в адміністративному судочинстві «процесуальний статус суб'єкта владних повноважень об'єктивно логічно обмежений» [4, с. 42]. Деякі вчені вже почали концептуально виділяти таке обмеження в процесуальному статусі, як «презумпцію вини суб'єкта владних повноважень» [5, с. 508; 6; 7, с. 15]. І поки ця тенденція просліджуватиметься впевнена теза вчених, що «держава гарантує юридичну рівність суб'єктів публічно-правових відносин перед законом та судом» [8, с. 11], буде дещо не відповідати дійсності.

Факт створення адміністративних судів, безумовно, є одним із провідних досягнень держави, побудованої на верховенстві права, зокрема, з огляду на те, що ці суди отримали юрисдикцію розглядати акти адміністративних органів [9]. Як зазначає М.П. Кучерявенко, «поява спеціалізованого суду, де в процесі особи забезпечувались певні процесуальні гарантії захисту в спорі із суб'єктом владних повноважень – це був дійсно революційний крок на шляху розбудови демократії» [4, с. 41–42]. До речі, проект Кодексу адміністративного судочинства України від 21 квітня 2005 р. № 1331 на перших стадіях законотворення називався «Адміністративний процесуальний кодекс України», у ньому передбачалося, що «завданням адміністративного судочинства є захист прав і свобод людини та громадянина, законних інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень із боку органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, інших суб'єктів, які здійснюють владні управлінські функції відповідно до законодавства або на виконання делегованих повноважень» [10]. Однак автори законопроекту не врахували, що до підвідомчості новостворених адміністративних судів згодом перейдуть справи про порушення фінансового законодавства, зокрема податкові спори, де суб'єкт владних повноважень може виступати не тільки як відповідач, а й бути також ініціатором позову в справах про зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; накладання адміністративного арешту на майно платника податків; стягнення коштів за податковим боргом тощо (ч. 1 ст. 183-3 КАС України). Таким чином, завдання адміністративного судочинства, закріплені в ст. 2 КАС України, зараз виходять за межі «захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб» від незаконних дій органів державної влади та місцевого самоврядування. І хоча після проведення чергового етапу судової реформи пройшов тривалий час, норми ст. 2 КАС України досі не були змінені у відповідності до реалій сучасного адміністративного процесу.

М.П. Кучерявенко зауважує: «При реалізації адміністративного судочинства тягар доказування лежить на органі владних повноважень» [4, с. 42]. До цієї думки наковці приходять у зв'язку зі сприйняттям суб'єкта владних повноважень виключно як відповідача, що, на нашу думку, не відповідає дійсності.

Як постановив у своєму роз'ясненні Вищий адміністративний суд України, правовідносини, які виникають під час виконання Міністерством доходів і зборів України та його територіальними органами покладених на них завдань, є публічно-правовими, а справи зі спорів між суб'єктами цих відносин є адміністративними (п. 6). У межах здійснення контрольних функцій органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців. Спори, що виникають



у цих відносинах, підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства (п. 7.3) [11]. З наведеного виходить, що в окремих категоріях справ суб'єкт владних повноважень виступає як позивач, а тому обов'язок доведення обставин, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, має покладатися на кожну сторону адміністративного процесу. Звісно, можна припустити, що хибні уявлення в науці утворилися під впливом віри в дію презумпції невинуватості платника податків, «оскільки презумпція невинуватості (винуватості) як процесуальна презумпція вказує на суб'єкта процесу, на якого покладається обов'язок доказування» [12, с. 91], однак у вітчизняному законодавстві дія цієї презумпції поширюється тільки на кримінальне провадження (ст. 17 Кримінального процесуального кодексу України [13]), на відміну від Російської Федерації, де особа вважається невинною у вчиненні податкового правопорушення поки її вину не буде доведено в передбаченому федеральним законом порядку. Відповідно до Податкового кодексу Російської Федерації особа, яка притягується до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинність у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок із доведення обставин, що свідчать про факт податкового правопорушення та винності особи в його вчиненні, покладається на податкові органи, а неусувні сумніви у винності особи, яка притягується до відповідальності, тлумачаться на користь цієї особи (п. 6 ст. 108 Податкового кодексу Російської Федерації) [14].

Відповідно до п. 4 ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених ПК України, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, також покладається на контролюючий орган, але тільки під час процедури адміністративного оскарження. Обов'язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом [15], що знову таки повертає нас до КАС України та закріпленої в ньому норми, що «відповідачем в адміністративній справі є суб'єкт владних повноважень, якщо інше не встановлено цим Кодексом» [16]. Виключення наведені в ч. 4. ст. 50 КАС України, коли громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, їх об'єднання, юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, можуть бути відповідачами, не охоплюють справи про порушення фінансового законодавства, а отже, можна констатувати, що одні норми КАС України вступають у протиріччя з іншими нормами цього кодексу.

Висновки. Найпростіший спосіб виправлення наведеної законодавчої неузгодженості полягає в розширенні переліку виключень, коли громадяни України, іноземці чи особи без громадянства, їх об'єднання, юридичні особи, які не є суб'єктами владних повноважень, можуть бути відповідачами за адміністративним позовом суб'єкта владних повноважень. Тому пропонуємо додати до ч. 4. ст. 50 КАС України пункт 41 такого змісту:

«41) про примусове забезпечення виконання податкового обов'язку».

Список використаних джерел:

1. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : автореф. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / А.В. Белоусов. – М., 2008. – 26 с.
2. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві / З.М. Будько // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 142–148. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>.
3. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С.П. Погребняк. – Х. : Право. – 240 с.
4. Кучерявенко М.П. Конституційні засади компетенції адміністративних судів: чи доцільна ревізія? / М.П. Кучерявенко // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2009. – № 1. – С. 41–44.
5. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України : у 2 т. / за заг. ред. В.К. Матвійчука. – Вид. 2-е, змін. та доп. – К. : Алерта, КНТ, 2008. – Т. 1. – 2008. – 787 с.



6. Мацелик М.О. Особливості доказування в адміністративному судочинстві України / М.О. Мацелик, М.П. Мельник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://visnyk.com.ua/stattya/5907-osoblivosti-dokazuvannja-v-administrativnomu-sudochinstvi-ukrayini.html>.
7. Умовна О.В. Докази в адміністративному судочинстві при поновленні на публічну службу : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.В. Умовна ; Нац. універ. Державної податкової служби. – Ірпінь, 2010. – 24 с.
8. Способи вирішення публічно-правових спорів з органами влади : [практ. посіб.] / Л.Б. Сало, І.Я. Сенюта, Н.Є. Хлібороб, А.М. Школик. – Дрогобич : Коло, 2009. – 112 с.
9. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Кресс проти Франції» від 7 червня 2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.menschenrechte.ac.at/orig/01_3/Kress.pdf.
10. Адміністративний процесуальний кодекс України : Проект Закону від 21 квітня 2005 р. № 1331 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1331&skl=5.
11. Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів : Постанова пленуму Вишого адміністративного суду України від 20 травня 2013 р. № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0008760-13>.
12. Бабін І.І. Презумпція невинуватості платника податків та її реалізація в податковому законодавстві / І.І. Бабін, О.В. Дьомін // Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Правознавство». – Вип. 522. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2009. – С. 86–92.
13. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 9-10. – Ст. 88.
14. Налоговый кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Сайт Федерального Собрания Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://graph.garant.ru:8080/SESSION/PILOT/main.htm>.
15. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
16. Кодекс Адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.

