

**КОНСТИТУЦІЙНИЙ ЛАД ТА
ПРАВА ЛЮДИНИ. ПИТАННЯ
АДМІНІСТРАТИВНОГО ТА
ФІНАНСОВОГО ПРАВА.
АДМІНІСТРАТИВНЕ СУДОЧИНСТВО**

Малярчук І. А.

**ПЕРЕГЛЯД СУДОВИХ РІШЕНЬ
У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ В
АДМІНІСТРАТИВНОМУ СУДОЧИНСТВІ**

УДК 342.9.037

Постановка питання. Вищий адміністративний суд України (ВАС України) відповідно до ч. 3 ст. 20 КАС України переглядає рішення місцевих загальних, окружних адміністративних та апеляційних адміністративних судів у касаційному порядку як суд касаційної інстанції. Переглядаючи постанови та ухвали адміністративних судів першої та апеляційної інстанцій у касаційному порядку ВАС України, у визначених законом межах та у спосіб, виправляє допущені помилки та формує судову практику. Тлумачення закону, що здійснюється пленумом суду касаційної інстанції, вказує В. Сердюк, адресується не тільки судовим органам, а й підприємствам, установам, організаціям та уповноваженим ними органам, які при вирішенні спірних питань також звертаються до цих роз'яснень, щоб усвідомити, як з точки зору касаційної інстанції буде розцінено їх дії судом, що розглядатиме конкретну справу [1, с. 97]

Інститут касації, на думку М. Сірого, процесуально зумовлений необхідністю здійснення двох основних завдань: судового тлумачення спірних норм права у конкретній ситуації та забезпечення їх однакового застосування в аналогічних ситуаціях усіма судами [2]. Підставами касаційного оскарження є порушення судом норм матеріального і процесуального права. Об'єктом касаційного оскарження є: а) судові рішення суду першої інстан-

ції після їх перегляду в апеляційному порядку; б) судові рішення суду апеляційної інстанції; в) ухвали суду першої інстанції після їх перегляду в апеляційному порядку; г) ухвали суду апеляційної інстанції, якщо вони перешкоджають подальшому провадженню у справі. В. Бутенко підкреслює важливість створення однакових умов однакового застосування законодавства адміністративними судами першої та апеляційної інстанцій унаслідок здійснення касаційного провадження [3].

Судові рішення можуть бути оскаржені повністю чи частково. Право на касаційне оскарження мають ті самі особи, які мають право і на апеляційне оскарження. Підставами касаційного оскарження згідно з п. 3 ст. 211 КАС України є порушення судом норм матеріального чи процесуального права. Касаційне провадження здійснюється за стадіями, аналогічними апеляційному оскарженню: відкриття касаційного провадження, підготовка справи до розгляду, розгляд та ухвалення рішення [4].

У фаховій літературі активно досліджуються особливості касаційного провадження в окремих категоріях адміністративних справ, однак недостатньо дослідженим є перегляд судових рішень у податкових спорах.

Стан дослідження. Науковцями досить ґрунтовно розглядаються різнобічні аспекти касаційного провадження, зокрема досліджується правова природа роз'яснень пленуму суду касаційної інстанції (В. Сердюк), система перегляду судових рішень (М. Сірий), поняття касації (С. Боднар), строки розгляду касаційної скарги (В. Фастовець), реалізація принципу забезпечення апеляційного та касаційного оскарження рішення адміністративного суду (С. Бондарчук) та інші. Значно менше уваги приділяється перегляду судових рішень у податкових спорах, в основному науковці (О. Дубенко, Н. Іваницька, С. Зицик, В. Кройтер, Є. Усенко) досліджують загальні питання розгляду і вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

Метою статті є дослідження перегляду судових рішень у податкових спорах в адміністративному судочинстві.

Виклад основного матеріалу. Платник податків подаючи касаційну скаргу повинен дотримуватись встановлених вимог

КАС України. Окрім обов'язкових реквізитів, скарга має містити судові рішення, що оскаржуються; обґрунтування вимоги особи, що подає касаційну скаргу, із зазначенням того, у чому полягає порушення норм матеріального чи процесуального права; вимоги особи, яка подає касаційну скаргу до суду касаційної інстанції. Також касаційна скарга повинна містити клопотання особи про розгляд справи за її участю. У разі відсутності такого клопотання вважається, що особа не бажає взяти участь у судовому засіданні суду касаційної інстанції. Аналіз адміністративного судочинства свідчить про відсутність випадків відмови платника податків від участі у розгляді поданої касації.

Платнику податків може бути відмовлено у відкритті касаційного провадження, якщо касація подана після закінчення встановлених строків (у цьому разі вона залишається без руху) і платник податків не порушує питання про поновлення цього строку, або якщо підстави, вказані у заяві, визнані неповажними. Платнику податків у відкритті касаційного провадження також може бути відмовлено з підстав зазначених п. 4 ст. 214 КАС України, якщо: 1) справа не підлягає касаційному розгляду у порядку адміністративного судочинства; 2) справа не переглядалася в апеляційному порядку; 3) є ухвала про закриття касаційного провадження у зв'язку з відмовою платника податків від касаційної скарги на це саме судові рішення; 4) є ухвала про відмову у задоволенні касаційної скарги цього платника податків або про відмову у відкритті касаційного провадження за касаційною скаргою на це саме судові рішення. [4].

Касаційна скарга платника податку має бути розглянута протягом одного місяця з дня одержання судом касаційної інстанції адміністративної справи. Зазначені терміни розгляду адміністративних справ, на думку судді В. Фастовця, є нереальними [5].

Стадія підготовки справи до касаційного розгляду включає юридично значимі дії з підготовки справи до касаційного розгляду, відповідно до ст. 215 КАС України. Платник податків, який бере участь у справі, має право подати заперечення на касаційну скаргу; доповнити чи змінити її протягом строку на касаційне оскарження, обґрунтувавши необхідність таких змін чи допов-

вень; відкликати її до початку розгляду справи судом касаційної інстанції (у цьому разі повторне оскарження судових рішень не допускається). Якщо суд вирішив питання про права, свободи, інтереси чи обов'язки осіб, які не брали участі у справі, вони мають право приєднатися до касаційної скарги, підтримавши її вимоги. Позивач може відмовитися від адміністративного позову, а сторони можуть примиритися у будь-який час до закінчення касаційного розгляду.

Ст. 220 КАС України встановлює межі перегляду касаційної скарги судом касаційної інстанції. Платник податків повинен знати, що суд касаційної інстанції перевіряє правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, правової оцінки обставин у справі і не може досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому рішенні, та вирішувати питання про достовірність того чи іншого доказу. Суд касаційної інстанції переглядає судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій у межах касаційної скарги, але при цьому може встановлювати порушення норм матеріального чи процесуального права, на які не було посилення в касаційній скарзі. Суд касаційної інстанції не може розглядати позовні вимоги осіб, які беруть участь у справі, що не були заявлені у суді першої інстанції [4].

На стадії попереднього розгляду справи суд касаційної інстанції може прийняти наступні рішення: відхилити касаційну скаргу платника податків і залишити рішення без змін, якщо відсутні підстави для скасування судового рішення; скасувати судові рішення за наявності підстав, які тягнуть за собою обов'язкове скасування судового рішення; призначити справу до розгляду у судовому засіданні.

Касаційний розгляд справи може реалізуватися у судовому засіданні та в порядку письмового провадження. Під час розгляду касаційної скарги у судовому засіданні участь у ньому беруть сторони та інші особи, які дають свої пояснення (першою дає пояснення особа, яка подала касаційну скаргу). Якщо касаційні скарги подали обидві сторони (платник податків та контролюю-

чий орган), першим дає пояснення позивач (у нашому випадку – платник податків). За ним пояснення дають особи, які приєдналися до касаційної скарги, а потім – інші особи, які беруть участь у справі. Неприбуття сторін або інших осіб, які беруть участь у справі, належним чином повідомлених про дату, час і місце касаційного розгляду, не перешкоджає судовому розгляду справи.

За наслідками розгляду касаційної скарги, згідно зі ст. 223 КАС України, суд касаційної інстанції має право: 1) залишити касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення – без змін; 2) змінити судові рішення суду апеляційної інстанції, скасувавши судові рішення суду першої інстанції; 3) змінити судові рішення суду апеляційної інстанції, залишивши судові рішення суду першої інстанції без змін; 4) змінити судові рішення суду першої інстанції, скасувавши судові рішення суду апеляційної інстанції; 5) скасувати судові рішення суду апеляційної інстанції та залишити в силі судові рішення суду першої інстанції; 6) скасувати судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій і направити справу на новий розгляд або для продовження розгляду; 7) скасувати судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій і залишити позовну заяву без розгляду або закрити провадження; 8) визнати судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій такими, що втратили законну силу і закрити провадження; 9) скасувати судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій та ухвалити нове судові рішення [4].

С. Бондарчук зазначає, що право на касаційне оскарження судових рішень має бути використано лише у разі наявності установленої практики в однакових за предметом судових справах; і якщо до касаційної інстанції варто звертатися тільки у виключних випадках, то необхідно розробити теоретичне підґрунття означених проблем та здійснити їхнє законодавче закріплення [6]. Аналізуючи матеріали справ, розглянутих у касаційному порядку ВАС України, ми можемо констатувати такі випадки прийняття неправомірних судових рішень судами першої та апеляційної інстанцій у податковому спорі.

1) Має місце недостатнє дотримання судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального права. Зокрема, судами

не враховується, що податковим законодавством не передбачено можливості здійснення господарських операцій між філією та головним підприємством. Надання головним банком філії ресурсів на формування резерву не є господарською операцією з надання кредиту, а тому витрати зі сплати відсотків головному банку філією не відносяться до складу валових витрат філії.

2) Зустрічаються випадки застосування до платника податку адміністративно-господарської санкції у вигляді штрафу за порушення норм регулювання обігу готівки після закінчення одного року з дня його вчинення. Це є неправомірним, бо фінансові санкції за порушення норм регулювання готівки є адміністративно-господарськими санкціями, які повинні застосовуватися в межах строків, визначених ст. 250 Господарського кодексу України.

3) Відшкодування з бюджету різниці між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом, за умови його від'ємного значення, може відбуватися лише при наявності встановленого судом факту надмірної сплати податку контрагенту в ціні товару. У разі невстановлення цього факту відшкодування з бюджету є неправомірним.

4) Суди не завжди враховується правова норма щодо анулювання реєстрації статусу платника податку на додану вартість, юридична особа, що перебуває у процесі ліквідації, має право та зобов'язана, у випадках, встановлених законодавством, видавати податкові накладні на загальних підставах [7].

Перегляд у касаційному порядку дає можливість виявити судову практику, коли при формальній наявності в діях (бездіяльності) платника податку складу правопорушення, контролюючі органи, відповідно до законодавства, застосовують штрафні (фінансові) санкції, не співрозмірні з негативними наслідками, спричиненими правопорушеннями. Рішення на користь платника податків може бути прийнято, якщо застосовані судом способи буквального (адекватного) та граматичного тлумачення правової норми не дають підстав для однозначного висновку у спорі між платником податку та контролюючим органом, де позивачем є платник податків. У цьому разі вирішення справи здійснюється на користь платника податків [8, с. 42].

Платникам податків також варто звернути увагу на момент узгодженості податкового зобов'язання після прийняття апеляційною чи касаційною інстанцією рішення у справі. Відповідно до ч. 5 ст. 254 КАС України постанова або ухвала суду апеляційної чи касаційної інстанцій за наслідками перегляду, постанова Верховного Суду України набувають законної сили з моменту проголошення. Таким чином, з моменту прийняття судом апеляційної чи касаційної інстанцій рішення у справі за позовом до контролюючого органу, податкове зобов'язання вважається узгодженим. У такому разі платник податків зобов'язаний сплатити узгоджену суму податкового зобов'язання, а також пеню та штрафні санкції за їхньої наявності протягом десяти днів, наступних за днем такого узгодження. З наступного дня після закінчення десятиденного строку для сплати узгодженої суми податкового зобов'язання всі активи платника податків, які знаходяться в його власності, перебувають у податковій заставі, а податкове зобов'язання переходить у розряд податкового боргу [9, с. 142-145].

Після розгляду справи ВАС України, особа може звернутися за захистом своїх прав і свобод до Європейського суду з прав людини відповідно до ч. 4 ст. 55 Конституції України та п. 1 ст. 35 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод 1950 р., які ратифіковані Україною 17 липня 1997 року.

Розглянемо особливості касаційного провадження та його відміну від апеляційного провадження. Перш за все відзначимо, що в юридичній спеціальній літературі використовуються два терміни: право на оскарження та право на перегляд судового рішення. С. Штелик, суддя Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ, пояснює, що перше із них за своїм змістом є правом на подачу скарги до суду вищої інстанції, а друге – правом на повторний розгляд справи судом вищої інстанції [10, с. 123]. Аналогічну точку зору висловлює Р. Кукурудз, який вказує на недоречність та помилковість порівняння апеляції з іншим способом оскарження – касацією. Ставити знак рівності між апеляцією та протестом, на його думку, є нелогічним, оскільки протест є самостійним способом оскарження рішень поряд із апеляцією. Не можна вважати словами-синонімами

апеляцію та перегляд, бо апеляція є однією із форм оскарження рішень, підставою для здійснення їхнього перегляду, а наслідком подання апеляції (скарги) є вчинення відповідним юрисдикційним органом дій, спрямованих на «перевирішення» справи. Якщо апеляцію можна розглядати в об'єктивному розумінні як певний визначений законом порядок апеляційного провадження, то перегляд є однією із стадій такого провадження [11, с. 10].

Особливості касаційного оскарження: суд касаційної інстанції перевіряє адміністративну справу в юридичному та фактичному аспектах, а не знову розглядає справу; її предметом є постанови та ухвали суду першої інстанції та (або) апеляційної інстанції; підставами – порушення норм матеріального чи процесуального права; суд касаційної інстанції обмежений межами касаційного оскарження, але може встановити порушення норм матеріального чи процесуального права, на які не було посилань у касаційній скарзі; провадження у справі здійснюється в особливій процесуальній формі [12, с. 249].

Відмінності між апеляцією і касацією полягають у порядку подання касаційної скарги, строках подання, змісті позовних вимог. На відміну від апеляційної скарги касаційна скарга подається безпосередньо до адміністративного суду касаційної інстанції протягом двадцяти днів після набрання законної сили судовим рішенням суду апеляційної інстанції.

А. Полушина вказує на те, що процедура апеляційного оскарження значно простіша, ніж касаційного: в апеляційному оскарженні скарга подається через суд першої інстанції, який ухвалив оскаржуване судове рішення, а касаційна скарга подається безпосередньо до суду касаційної інстанції – Вищого спеціалізованого суду України, де вона реєструється у порядку, встановленому законодавством і лише наступного дня передається судді [13].

Висновки. Касаційне оскарження є переглядом судових рішень першої і апеляційної інстанцій судом касаційної інстанції за касаційними скаргами сторін та інших осіб, які брали участь у справі, а також осіб, які не брали участі у справі, якщо суд вирішив питання про їхні права, свободи та обов'язки.

За загальними правилами касаційного провадження від платника податків може бути прийнята касаційна скарга або відмов-

лено у відкритті касаційного провадження, протягом законодавчо визначеного строку розглянуто його касаційну скаргу, у її межах переглянуто рішення судів першої та апеляційної інстанцій та ін. Перегляд в касаційному порядку дає можливість виявити помилки в рішеннях першої та апеляційної інстанцій та вирішити справу на користь платника податків.

1. Сердюк В. В. *Правова природа роз'яснень пленуму суду касаційної інстанції* / В. В. Сердюк // *Часопис цивільного і кримінального судочинства*. – 2012. – № 5 (8). – С. 93–100.
2. Сірий М. *Система перегляду судових рішень в Україні: погляд у майбутнє* / М. Сірий // *Юридичний журнал*. – 2003. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://justinian.com.ua/article.php?id=18>
3. Бутенко В. І. *Особливості реалізації процесуальної правосуб'єктності адміністративного суду* / В. І. Бутенко // *Актуальні проблеми державного управління*. – 2009. – № 1 (35). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/apdu/2009-1/doc/5/07.pdf>
4. *Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р.№ 2747-IV* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
5. *Фастовець В. Зміни до процесуального законодавства: перші враження* / В. Фастовець // *Юридичний вісник України*. – 2011. – № 3 (811). – 15 – 21 січня.
6. *Бондарчук С. А. Деякі питання реалізації принципу забезпечення апеляційного та касаційного оскарження рішення адміністративного суду* / С. А. Бондарчук // *Право і безпека*. – 2010. – № 4 (36). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_4/PB-4/PB-4_24.pdf
7. *Про деякі питання практики вирішення спорів у справах за участю органів державної податкової служби (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищим адміністративним судом України): Оглядовий лист ВАС України від 24.10.2008 р.№1776/100/13-08* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v1776760-08>
8. *Усенко Є. Судовий порядок вирішення податкових спорів як засіб зменшення податкового тиску* / Є. Усенко // *Вісник Вищого адміністративного суду України*. – 2009. – № 4. – С. 33–45.
9. *Буцьких О. О. Нововиявлені обставини як підстава перегляду судових рішень в адміністративному судочинстві* / О. О. Буцьких // *Форум права*. – 2012. – № 1. – С. 142–145.

10. Штелик С. П. Судова ланка та судова інстанція: питання співвідношення / С. П. Штелик // *Часопис цивільного і кримінального судочинства*. – 2011. – №3. – С. 119–130.
11. Кукурудз Р. О. Апеляція в адміністративно-юрисдикційному процесі: питання теорії та практики: автореф. дис. ...на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Р. О. Кукурудз. – Запоріжжя, 2010. – 20 с.
12. Доповідь Голови ВАСУ на Першій міжнародній конференції «Проблеми застосування практики Європейського суду з прав людини в правовій системі України» (Липня 2011 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://khoas.gov.ua/page39/101002/121/>
13. Полушина А. А. Відмінності апеляційного від касаційного оскарження / А. А. Полушина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Pravo/9_95819.doc.htm

Малярчук І.А. Перегляд судових рішень у податкових спорах в адміністративному судочинстві

Проаналізовано касаційний розгляд податкових спорів. Розглянуто випадки прийняття неправомірних судових рішень судами першої та апеляційної інстанцій у податковому спорі. Зазначено на особливості касаційного провадження.

Ключові слова: інститут касації, платник податків, адміністративне судочинство, судові рішення, податкові спори.

Малярчук І. А. Пересмотр судебных решений в налоговых спорах в административном судопроизводстве.

Проанализировано кассационное рассмотрение налоговых споров. Рассмотрено случаи принятия неправомερных судебных решений судами первой и апелляционной инстанций в налоговом споре. Указано особенности кассационного производства.

Ключевые слова: институт кассации, налогоплательщик, административное судопроизводство, судебное решение, налоговые споры.

Malyarchuk I. A. Review of court decisions in tax disputes in administrative courts.

The consideration of tax disputes in cassation is analyzed. The cases of illegal adoption court decisions by courts of first instance and appellate courts in tax disputes are considered. It is indicated on the features of cassation proceedings.

Appeal is a review of court decisions first and appellate instance court of appeal for cassation appeals of the parties and other persons involved in the case, and those who did not participate in the case if the court decided the question of their rights, freedoms and obligations' bandages.

Differences between the appeal and the appeal for cassation are in order of presentation appeal, deadline, content claims. Unlike appeal cassation complaint

submitted directly to the administrative court of appeal within twenty days after the entry into force of a court of appeal.

Keywords: institute of the cassation, the taxpayer, administrative proceedings, judgment, tax disputes.

Редько А.О.

ІНСТИТУЦІЙНИЙ АНАЛІЗ СИСТЕМИ ДОБОРУ І РОЗСТАНОВКИ КЕРІВНИХ КАДРІВ У ЗАХІДНИХ ОБЛАСТЯХ УРСР В 1950-1980 РР.

УДК 341.71:35.082.4

Постановка проблеми. Система добору і розстановки керівних кадрів у незалежній Україні суттєво відрізняється від аналогічної системи в радянській Україні. У незалежній Україні цю систему складають правлячі та опозиційні партії, громадські організації, а в радянській Україні її утворювали КППС, ВЛКСМ і профспілки СРСР. Окрім того, у незалежній Україні керуються квотним принципом розстановки керівних кадрів, а в радянській Україні керувались номенклатурним принципом.

Аналіз досліджень і публікацій. Проблему інституційного добору і розстановки керівних кадрів у західних областях УРСР в 1950-1980 рр. досліджували Горбул А.Д., Карпов М.П., Мищенко Н.Ф., Швець І.А., Севостьянов Г.М., Рубцова Т.П., Калакура Я.С. Однак вони не врахували всіх аспектів цієї проблеми та не дали їй комплексного історико-правового аналізу.

Мета статті. Дослідження маловивчених аспектів зазначеної проблеми, відмінностей, переваг та недоліків системи добору та розстановки керівних кадрів в радянській Україні, при проведенні інституційного аналізу, і є завданням цієї статті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Систему добору керівних кадрів до складу компартійної командно-адміністративної системи влади та управління західних областей УРСР в 1953-1985 рр. утворювали такі ключові елементи політичної системи СРСР як КППС, ВЛКСМ та профспілки СРСР. Провідну роль серед них відігравала КППС (так після XIX з'їзду ВКП(б), який від-