

УДК 347.73

ГЕТМАНЦЕВ Д.О.

**ПРО РОЗПОДІЛ ТЯГАРЯ ДОКАЗУВАННЯ
В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ І ЯКІСТЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

У роботі зосереджено увагу на реалізації законодавчо закріпленого розподілу обов'язку доказування в адміністративних спорах про порушення податкового законодавства, у контексті зарубіжного досвіду правозастосування. У статті досліджено презумпції податкового закону, зокрема презумпцію рішень платника податків.

Ключові слова: податкова реформа, податкові спори, обов'язок доказування, докази, адміністративні спори, мораль права, презумпція правомірності рішень.

В работе уделено внимание реализации законодательно закрепленного распределения обязанности доказывания в административных спорах о нарушении налогового законодательства, в контексте зарубежного опыта правоприменения. В статье исследованы презумпции налогового закона, в частности презумпцию решений налогоплательщика.

Ключевые слова: налоговая реформа, налоговые споры, обязанность доказывания, доказательства, административные споры, мораль права, презумпция правомочности решений.

The author draws attention to the implementation of legislated responsibility of the burden of proof in administrative disputes on violation of tax legislation. In this aspect, the author analyzes the foreign experience of enforcement. The article studies the presumption of tax law, in particular, the presumptions of the taxpayer's decisions.

Key words: tax reform, tax disputes, burden of proof, evidence, administrative disputes, moral rights, presumption of legality of the decisions.

Основною вадою вітчизняного податкового реформування є рівень узагальнення. «Реформатори» та навколореформаторські кола розглядають проблеми оподаткування з позицій відстороненості, що дозволяє упустити незручні та загалом неважливі для реформаторів деталі, які зовсім не зрозумілі ні їм, ні виборцю, і сконцентруватись на загальних посилах і принципах, які, за великим рахунком, можна застосувати однаковою мірою до будь-яких податкових реформ, або ж до їх відсутності. Гасла та «красиві» слова добре продаються виборцю, глибоко враженому споживчою психологією, формуючи імідж будь-якого політика чи активіста як непримиренного борця за щастя трудового народу.

Запит суспільства на поверховий підхід до складних питань спричиняє появу цілої кагорти експертів, які користуються виключно простими до примітивності шаблонами, що дозволяють будь-яку проблему та призначити ворогів, а також звільняють невибагливого споживача від необхідності думати. Одним з таких шаблонів, що стоїть в ієрархії аргументації будь-якої сучасної «експертної» дискусії вкрай низького рівня десь між «немає грошей, тому що крадуть» і «в усьому винні олігархи», є непорушна теза про недосконалість, заплутаність, штучну складність і неадекватність українського податкового законодавства, який набув вже аксіоматичної сили. Обмеженість вітчизняного податкового права, на думку «експертів», посилюється на тлі досконалості податкового законодавства ЄС і США, де «все добре», все краще, ніж у нас, до спільноти з якими ми прагнемо з таким заздрісним натхненням, незважаючи на повну відсутність взаємності.

Спростування наведеної тези, як, до речі, і будь-якого іншої зі стандартного набору «експерта-активіста» є проблематичним для тих, хто, на відміну від останнього, читав український закон, а можливо, ще й якусь іншу літературу, крім соцмереж. Адже податковий закон дійсно недосконалий. У ньому можна знайти величезну кількість суперечностей, прогалин і навіть (незважаючи на його порівняно юний вік) очевидних пострадянських архаїзмів (наприклад, відповідальність без вини, ст. 109 ПК).

Однак, чи насправді існує причинно-наслідковий зв'язок між недосконалістю закону та тією проблемою, витоки якої намагається пояснити цим черговий активіст? Як правило, немає! Адже недосконалість податкового закону є його постійною невід'ємною ознакою, що обумовлена самою природою податкових відносин, динаміка яких вимагає постійного доопрацювання первинного тексту.

© ГЕТМАНЦЕВ Д.О. – доктор юридичних наук, професор кафедри фінансового права, член Європейської асоціації податкових професорів (Київський національний університет імені Тараса Шевченка)

Ідеал податкового регулювання подібний до дороговказної зірки, про яку говорив Лев Миколайович Толстой. Без неї немає чіткого напрямку, а немає напрямку – немає життя. Це те, про що говорив ще один російський філософ Сергій Булгаков, стверджуючи, що абсолютність, а отже, недосяжність ідеалу і є найкращою гарантією нескінченності руху до нього.

Більше того, наш Податковий кодекс, прийнятий у 2010 році й у подальшому системно доопрацьований, є якщо не одним з кращих, то принаймні далеко не найгіршим зразком податкової кодифікації у світі. Закон містить, можливо, не досконали, але чіткі та вже відпрацьовані на практиці ефективні механізми, деякі з яких є набагато прогресивніші, ніж їхні закордонні аналоги. До того ж він простіший за закордонні аналоги.

Необхідно розібратись у механізмах закону на прикладі такого важливого процесуального інструменту, як розподіл тягара доказування в спорах між платниками податків і податковими органами. Очевидно, що цей механізм є ключовим у встановленні правильного балансу прав і обов'язків у взаємовідносинах податкових органів та платників податків.

У країнах ЄС за загальним правилом тягар доведення розподіляється між платниками податків і податковими органами. У Данії, Бельгії, Франції, Німеччині, Швеції, Голландії податкова адміністрація повинна довести оподатковуваний дохід, а платник податків – довести витрати, вираховані із цього доходу. Цей принцип базується на теорії, згідно з якою тягар доведення лежить на тій стороні правовідносин, для якої інформація для доведення більш доступна. У Фінляндії доводити обставини повинна сторона, яка буде зазнавати втрат (несприятливі наслідки) у зв'язку з тим, що обставина не буде взята до уваги. В Італії та Туреччині загальноприйнятий принцип, за яким сторона, яка відстоює своє право, повинна довести його обґрунтованість.

У США, Норвегії, Греції платник податків зобов'язаний надати всі докази, що стосуються матеріалів справи. У Греції платник податків повинен доводити істинність своїх податкових розрахунків.

У США вважають, що оскільки платник податків має більше інформації про своїх доходи та витрати, то на нього можна покласти тягар доказування. Ці країни не розмежують доведення доходів і витрат.

І тільки Австрія покладає тягар доведення на податкові органи. Водночас платник податків повинен співпрацювати з ними, виконуючи цілу низку вимог закону.

Особливості в законодавстві західних країн існують щодо розподілу тягара доведення у спорах про штрафні санкції. Так, в Австрії, Фінляндії, Данії, Швеції, Іспанії, Франції, США, Нідерландах, Греції, Німеччині, якщо йдеться про застосування штрафних санкцій і пені до платника податків, то тягар доведення повністю покладається на податкові органи. У Німеччині, Франції, Голландії податкові органи доводять у таких спорах наявність події правопорушення.

У випадках, коли закон закріплює дискреційні повноваження податкових органів, тягар доведення також зміщується в бік останніх. Так, у Данії, Франції, Фінляндії податковий орган зобов'язаний довести правомірність припущень, зроблених при прийнятті дискреційних рішень. У Греції на податківців перекладається тягар доведення правомірності рішень, прийнятих у межах дискреційних повноважень. Цікаво, що в США тягар доведення переходить до податкового органу тільки в разі, якщо він обґрунтовує своє дискреційне рішення на підставі статистичної інформації від осіб, не пов'язаних з платником податків [1].

У Росії податкова адміністрація несе тягар доведення при використанні дискреційних повноважень у трьох випадках:

- якщо у платника податків відсутній податковий облік;
- якщо платник податків відмовляється надати податковій службі інформацію;
- якщо податкова декларація не подається протягом 2-х податкових періодів [2].

Як правило, більший тягар доведення лягає на платника податків у справах про визначення податкового зобов'язання в операціях з іноземним елементом, особливо стороною яких є компанії з низькоподаткових юрисдикцій, зважаючи на відсутність у податкового органу можливості отримання необхідної інформації. Таку ситуацію можна бачити в Німеччині, Швеції, Нідерландах, Фінляндії, Норвегії, Туреччині, Франції, Іспанії, Греції. З іншого боку будь-які особливості вирішення подібних спорів відсутні в Данії та Бельгії. Правила трансфертного ціноутворення самостійно визначають тягар доведення в кожній країні.

У розвинених країнах відрізняється й рівень доказування, тобто допустимості та належності доказів. Найвищий рівень встановлений у Німеччині та Фінляндії.

У Німеччині підтвердження факту в податковому спорі має бути переконливим настільки, наскільки його прийме суд, тобто на рівні судового доказування. У Фінляндії приймаються тільки прямі докази. У Нідерландах, Бельгії, Франції, Норвегії, Швеції при розгляді податкових спорів прийнятними є також непрямі докази. У більшості країн, у т. ч. і в Росії, в спорі не можуть бути використані докази, отримані з порушенням закону. В цьому контексті цікавим є висновок Адміністративного суду Австрії, згідно з яким «оцінка податкової бази має бути настільки ретельною, наскільки це можливо, хоча певний рівень неточності притаманний будь-якій оцінці. Результат повинен бути гармонізований з життєвим досвідом. Платник податків незобов'язаний співпрацювати» [3].

Отже, незважаючи на різницю в підходах окремих західних країн, у нюансах щодо доказування правомірності реалізації дискреційних повноважень, накладення штрафних санкцій, операціях з низькоподатковими юрисдикціями (офшорними зонами), в цивілізованому світі, до якого всі прагнуть, тягар доведення розподіляється між податковим органом та платником податків, до того ж не на користь останнього.

Україна, на думку псевдоекспертів, безнадійно відстає від цивілізованих країн в усіх відношеннях, тому вона пішла іншим шляхом, поклавши тягар доведення в податкових спорах практично повністю на податкові органи, як у процедурі адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень (ст. 56 ПК), так і в суді (ст. 71 КАС). Незначні винятки стосуються лише визначення податкового зобов'язання при втраті ідакцизного товару (п. 216.3), розстрочення та відстрочення податкового зобов'язання (ст. 100), при утриманні з нерезидента податку, який перевищує суму оплати відповідно до правил міжнародного договору (п. 103.11), а також у деяких інших випадках, що стосуються спростування законодавчих презумпцій.

Таким чином, в Україні норми, що розподіляють тягар доведення між податковим органом та платником податків, набагато більше враховують інтереси платника податків, ніж законодавство більшості країн Європи. Це свідчить про те, що у податкових спорах, які є одними з найскладніших, податковий орган повинен доводити все або майже все. А в разі, якщо його докази є непереконливими або відсутні як такі, рішення в спорі приймається на користь платника податків.

Однак, практиці в процедурі адміністративного оскарження контролюючий орган вищого рівня абсолютно прогнозовано ідентифікує себе з органом, податкове повідомлення-рішення (ППР) якого оскаржується, перетворюючи процедуру оскарження в абсолютну формальність (крім випадків, коли мова йде про суто арифметичні помилки), і навіть не згадуючи взагалі про будь-який тягар доведення, що лежить на авторі ППР. В адміністративному суді ситуація хоч і дещо інша, але стверджувати, що контролюючий орган програє суд за відсутності доказів правомірності прийнятого ним рішення, не доводиться. Будь-який податковий адвокат знає, що тільки активна позиція платника податків у судовому процесі може дати шанси на успіх. Щодо самого ППР, то на відміну від рішень судів, у процесуальних документах правоохоронних органів у встановленій формі ППР просто відсутня мотивувальна частина. Вона замінюється посиланням на норму закону, що значно полегшує життя податківцям. Але виникає питання, яким чином податковий орган може довести (а платник податків спростувати) обгрунтованість прийнятого рішення, мотиви прийняття якого в ньому не викладені. Часто таке питання залишається без відповіді.

Таким чином, до радикальності прогресивні норми закону про розподіл тягара доведення повністю нівелюються правозастосовною практикою. Відбувається те, що Лон Фуллер називав незгодженістю офіційних дій з проголошеним законом як невідповідність одному з критеріїв внутрішньої моралі права. Така невідповідність може мати різні форми. Це характерно для суспільств з дефектами демократичних інститутів і недостатньо сильної або незалежної судової гілки влади, на яку покладається забезпечення даної "disederata" [4]. Власне те, що можна спостерігати в Україні.

Наприклад, пункт 44.6 ПК України встановлює презумпцію, згідно з якою, якщо платник податків не надає контролюючому органу під час перевірки документи, вважається, що такі документи були відсутні в платника податків на момент складання звітності. До речі, правила, які виключають можливість надання платником податків нових доказів під час процесу, передбачені з усіх країн Європи тільки в Норвегії. Незважаючи на те, що презумпція, очевидно, піддається спростуванню і не повинна застосовуватись при доказуванні платником податків зворотного, однак на практиці вона є абсолютною не тільки в процедурі адміністративного оскарження, але й у суді, позбавляючи платника податків права подавати документи (докази) у процесі, порушуючи тим самим відразу декілька норм КАСУ. Тобто в такому випадку має місце абсолютно зворотна ситуація. Норма закону, виписана на користь контролюючого органу, більш широко застосовується, ніж це передбачалось законодавцем.

І в першому, і в другому випадку офіційні дії не узгоджуються з проголошеним законом, що не відповідає вимогам моральності права та породжує сумніви в можливості говорити про право як таке. Мова йде насамперед про якісний правовий матеріал, що повністю нівелюється правозастосовною практикою.

З тих же причин вкрай рідко можна побачити в обгрунтуванні рішень з податкових спорів посилання на п. 4.1.4 ст. 4 ПК і на п. 56.21 ст. 56, які закріплюють презумпцію правомірності рішень і дій платників податків при неоднозначності (множинності) тлумачення прав і обов'язків платників податків. Податківці просто ігнорують ці норми, не допускаючи навіть думки про те, що може існувати інше, крім правильного фіскального тлумачення закону, а суди посилаються на норму тільки в крайньому випадку, коли тлумачення платника податків не викликає сумнівів.

Взагалі в частині правових презумпцій та фікцій, що містяться в тілі вітчизняного ПК, виникає вкрай багато питань. З огляду на це закон від значної кількості абсолютно немотивованих законодавчих презумпцій нічого не виграв. Тому до законодавця виникає питання, навіщо було обрано форму презумпції для норм, передбачених п.п. 14.1.97, 14.1.225, 14.1.263 ст. 14, ст. 39, 60.1 ПК? Окремої

уваги заслугове відверто лобістська презумпція п. 129.7 ст. 129 ПК, яка звільняє банк від відповідальності за несвоєчасне перерахування податків платника в бюджет.

Варто з'ясувати, у чому ж сенс презумпції неузгодженості податкового зобов'язання, що дозволяє недобросовісному платнику податків нескінченно змінювати його статус, підвищуючи статус податкового зобов'язання на підставі подачі абсолютно безпідставного позову до суду (п.п. 54.1, 54.2, 56.13, 56.15)? Для яких вищих цілей зобов'язання може переходити з одного статусу в інший і навпаки, породжуючи невизначеність податкових правовідносин. Незрозумілою є мета презумпції оформлення документів без зазначення номера облікової ставки «з порушенням вимог законодавства» в п. 70.13 ст. 70 ПК. Та існування значної кількості презумпцій та юридичних фікцій у законі. Без сумніву, закон потребує доопрацювання в цій частині. Однак в будь-якому випадку не можна стверджувати, що він поганий настільки, наскільки поганим є стан нашої економіки. Між цими речами немає і не може бути причинно-наслідкового зв'язку. Йдеться лише про окремі недоліки закону, які виправляються системними доопрацюваннями.

Однак така відповідь не влаштовує реформаторів, яким вигідніше шукати проблему «в консерваторії», ніж визнати, що закон якісний, а суть податкової реформи в існуючих українських реаліях може полягати не у пом'якшенні, а в посиленні існуючих правил. А жодна реальна податкова реформа в обставинах, що склалися, не може принести швидких політичних дивідендів, адже її ефект буде очевидний через роки, коли від політичного рейтингу її авторів і натхненників не залишиться й сліду. Бажання бути популярним, запит на прості рішення превалює елементарною відповідальністю перед своєю країною, підміняючи реальну, потрібну суспільству реформу популістською профанацією.

Адже насправді відбувається те ж, про що йшлося вище щодо тексту закону. Правильна та необхідна ідея реформування податкового законодавства підмінюється фарсом у вигляді популярних у народі ідей про зменшення ставок або взагалі скасування податків. Замість роботи над якістю податкового закону, процедур адміністрування, інституту відповідальності та ін., поступового їх удосконалення, відбувається дискредитація ідеї оподаткування як такої безвідповідальними фантазіями, повністю руйнуючи віру платника податків в ефективність будь-яких змін у майбутньому в нашій країні. Власне з податковою реформою відбувається те саме, що попередня влада зробила з податковим законом. І це насправді страшно...

Список використаних джерел:

1. Gerard Meassen. Burden of proof and European tax law. The burden of proof in Tax Law. EATLP International Tax Series. Volume 10. 2011. P.35
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Принята ГД 16.07.1998г. Утверждена Советом Федерации 17.07.1998г.
3. Вищий адміністративний суд Австрії [Електронне джерело]: <https://www.vwgh.gv.at>
4. Фуллер Лон Л. Мораль права/ Лон Л. Фуллер; под ред. А. Куряева; [пер. с англ. Т. Даниловой]. – М.: ИРИСЭН, 2007. – 306 с.