

ЗМІСТ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА ПРИ РОЗГЛЯДІ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВИХ СПОРІВ, ЩО ВИПЛИВАЮТЬ З ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

Стаття присвячена характеристиці особливостей процесуального представництва при розгляді публічно-правових спорів, що впливають з податкових правовідносин. Встановлено відмінність у процесуальній правосуб'єктності представників позивача і відповідача при розгляді таких спорів. Обґрунтовано обов'язкові вимоги до довіреності незалежно від статусу суб'єкта представництва або суб'єкта щодо якого здійснюється представництво, які запропоновано закріпити у Кодексі адміністративного судочинства України. Доведено необхідність закріплення на законодавчому рівні вимоги професійності щодо осіб, які здійснюють представництво інтересів платників податків у адміністративному судочинстві.

Ключові слова: адміністративне судочинство, процесуальне представництво, публічно-правовий спір.

Постановка проблеми та її актуальність. Наявність проблеми процесуального представництва у справах, що впливають з податкових правовідносин, визначена специфікою розгляду в адміністративних судах цієї категорії справ. Така специфіка полягає, насамперед, у встановленні не тільки загального порядку оскарження дій органів доходів і зборів відповідно до ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) [1], а й процедур реалізації контрольних повноважень цими органами, гарантією законності яких виступає ст. 183-3 КАСУ. Цією статтею встановлено процедури провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів. У першому випадку підставою звернення до адміністративного суду виступає публічно-правовий спір, сторонами якого є позивач і відповідач. У разі звернення органів доходів і зборів із поданням, підставою не є спір про право. Таке провадження можна розглядати як різновид скороченого провадження. При цьому виникає загальна проблема відповідності процедур, передбачених ст. 183-3 КАСУ, завданням адміністративного судочинства, встановленим ст. 2 КАСУ.

Аналіз досліджень і публікацій. Звернення до наукового доробку свідчить, що питання процесуального представництва при розгляді публічно-правових спорів, що впливають з податкових правовідносин, не було предметом наукового аналізу. Вчені зосереджували увагу переважно на дослідженні загальних проблем адміністративного судочинства (В. Б. Авер'янов, Ю. П. Битяк та інші), вдосконаленні правового регулювання розгляду податкових спорів (А. Ю. Бучик,

Є. А. Усенко та інші). Можна окремо відзначити дисертаційне дослідження В. С. Зайця, присвячене проблемі визначення змісту участі представника в адміністративному судочинстві [2].

Мета статті – встановлення особливостей процесуального представництва при розгляді публічно-правових спорів, що впливають з податкових правовідносин.

Виклад основного матеріалу. На перший погляд, склад суб'єктів, які беруть участь у зазначених провадженнях, не відрізняється, адже ними виступають органи доходів і зборів (наразі – фіскальні органи, відповідно постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [3]), з одного боку, та платники податків, з іншого. Однак, існує різниця у їх процесуальному статусі у кожному провадженні.

У разі оскарження рішення фіскального органу (органу доходів і зборів, за термінологією, що застосовується в КАСУ) учасниками провадження виступають позивач і відповідач. Позивач – фізична чи юридична особа – платник податків, а відповідач – фіскальний орган. Сторонами провадження за ст. 183-3 КАСУ є заявник (фіскальний орган, що вніс подання), та відповідач – платник податків, стосовно якого таке подання внесено. Відповідно – відрізняються і процесуальні дії, які вчиняють представники цих суб'єктів як учасників проваджень відрізняються.

Так, при розгляді спору, що впливає з податкових правовідносин, обов'язок доказування лежить на сторонах спору і суд зобов'язаний забезпечити процесуальними засобами офіційне з'ясування обставин справи, що входять до пре-

дмету доказування. У разі звернення із поданням фіскальний орган має надати документи, що підтверджують необхідність: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) застосування адміністративного арешту майна платника податків; 3) стягнення коштів за податковим боргом; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим. При цьому перелік документів, що повинні додаватися до подання, не є вичерпним.

Наведене вище дозволяє вказати про відмінність процесуальної правосуб'єктності представників учасників визначених проваджень, залежно від виду провадження. Однак, враховуючи приписи КАСУ, можна охарактеризувати особливості представництва фіскальних органів та платників податків.

Вказуючи про процесуальне представництво прав та інтересів юридичних осіб публічного права (зокрема, фіскальних органів як позивачів і як відповідачів) логічно вдається пропозиція про необхідність конкретизації вимог до представників, адже таке представництво здійснюється щодо публічних інтересів.

Звернення до законодавства Німеччини дозволяє вказати про наявність додаткових вимог до представників публічних інтересів. Так, § 36-37 Розділу 4 Закону про адміністративні суди встановлено вимогу наявності кваліфікації судді або відповідності вимогам Закону про суддів представника інтересів Федерації у Федеральному адміністративному суді. Представник публічних інтересів у вищому адміністративному суді повинен мати кваліфікацію судді [4, с. 102-103].

Зазначаючи про необхідність закріплення у КАСУ додаткових вимог до фізичних осіб як представників юридичних осіб публічного права доцільно вказати, що у разі, коли такою юридичною особою виступає фіскальний орган, щодо такої особи доцільно передбачити кваліфікаційну вимогу наявності вищої юридичної освіти або певного стажу роботи у галузі права. При цьому правова можливість виступати посадовій особі фіскального органу представником у судовому адміністративному процесі повинна бути закріплена у матеріальних нормативно-правових актах, зокрема – в постанові Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» [3], адже цим актом передбачено правообов'язок

Державної фіскальної служби України звертатися до суду у випадках, передбачених законодавством (пп. 40 п. 4).

Правомочність представників фіскальних органів впливає з ч.ч. 7, 8 ст. 56 КАСУ, де вказано, що законним представником органу, підприємства, установи, організації в суді є його керівник чи інша особа, уповноважена законом, положенням, статутом. Як законні представники діють також органи та інші особи, яким законом надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб. Однак, реальну участь у судовому адміністративному процесі бере не конкретний орган як юридична особа чи її відокремлений підрозділ, а її працівник, що представляє цей орган. Вказане означає, що повноваження законних представників повинно бути підтверджено документами, які стверджують займану ними посаду. Довіреності від імені органу, підприємства, установи, організації видаються за підписом керівника або іншої уповноваженої на те законом, положенням, статутом особи і засвідчуються печаткою цього органу, підприємства, установи, організації, що визначено ст. 58 КАСУ.

Перелік документів, які посвідчують повноваження представника, наведено у ст. 58 КАСУ. Цією статтею встановлено, що таким документом, який посвідчує повноваження представника, який здійснює договірне представництво, є довіреність. Порядок і форма легалізації документу як довіреності встановлена залежно від статусу суб'єкта, щодо прав, свобод та інтересів якого здійснюється представництво, або залежно від суб'єкта, що здійснює представництво.

Якщо здійснюється представництво інтересів органу, підприємства, установи, організації, то довіреність має бути підписана керівником або іншою уповноваженою особою і засвідчена печаткою. Якщо фізична особа здійснює представництво, то довіреність має бути посвідчена нотаріально або посадовою особою підприємства, установи, організації, в якій довіритель працює, навчається, перебуває на службі, стаціонарному лікуванні, чи за рішенням суду або за місцем його проживання (перебування). Повноваження адвоката як представника можуть також посвідчуватися ордером, який виданий відповідним адвокатським об'єднанням, або договором про надання правової допомоги. До ордера адвоката обов'язково додається витяг із договору, у якому зазначаються повноваження адвоката як представника або обмеження його прав на вчинення окремих процесуальних дій. Витяг засвідчується підписом сторін. Довіреності або інші докумен-

ти, які підтверджують повноваження представника і були посвідчені в інших державах, повинні бути легалізовані в установленому законодавством порядку, якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. У разі здійснення законного представництва, повноваження представників підтверджують документи, що стверджують, зокрема, займану ними посаду.

Вказуючи про легалізацію офіційних документів, слід звернути увагу на Постанову Пленуму Вищого адміністративного суду України від 6 березня 2008 року № 2 «Про практику застосування адміністративними судами окремих положень Кодексу адміністративного судочинства України під час розгляду адміністративних справ», в якій вказано особливості легалізації. Вказано, що єдиною формальною процедурою, яка може вимагатися для посвідчення автентичності підпису або якості, в якій виступала особа, що підписала документ, автентичності відбитку печатки або штампа, яким скріплено документ, є проставлення апостилю компетентними органами держави, в якій документ був складений. Згідно з положеннями Конвенції, що скасовує вимогу легалізації офіційних документів (приєднання України від 10.01.2002), документ, на якому проставлено апостиль, не потребує жодного додаткового оформлення чи засвідчення і може бути використаний у будь-якій іншій державі-учасниці Конвенції. Вищий адміністративний суд України зазначає про скасування також будь-яких додаткових засвідчень офіційних документів, які подаються до установ держав-учасниць деяких міжнародних договорів. Вказане стосується договорів про правову допомогу між Україною та Грузією, Молдовою, Узбекистаном, Литвою, Латвією, Естонією, Чехією, Угорщиною, Польщею, Монголією, Македонією, В'єтнамом, КНР та іншими. У відносинах між Україною та країнами СНД чинною є Конвенція про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах від 22 січня 1993 року. Згідно зі статтею 13 цієї Конвенції та міжнародними договорами про правову допомогу документи, які на території однієї з Договірних Сторін розглядаються як офіційні та користуються на території інших Договірних Сторін, є доказовою силою офіційних документів.

Не зважаючи на наявність різниці у вимогах чинного законодавства щодо довіреності, тим не менше, можна їх узагальнити, виділивши ті, які є обов'язковими, незалежно від статусу суб'єкта представництва або суб'єкта щодо якого здійс-

нюється представництво. Такими вимогами доцільно визначити: а) надання та посвідчення суб'єктом, який наділений законом відповідними повноваженнями; б) наявність реквізитів: дати, підпису.

Виділення обов'язкових вимог щодо довіреності може бути підставою пропозиції про закріплення у КАСУ норм, якими були би встановлені ці загальні вимоги, а також строк дії довіреності. При цьому, враховуючи тенденцію стрімкого розвитку електронного судочинства, виникає необхідність опрацювання питання про відповідну форму довіреності.

Характеризуючи специфіку процесуального представництва фіскальних органів не можна оминати мотивувальну частину рішення Вінницького апеляційного адміністративного суду «Про стягнення заборгованості» № 2а/2470/3282/11 від 16.05.2012, де зазначено про відсутність законодавчих обмежень щодо можливості юридичної особи мати в суді кількох представників, надавши їм відповідні повноваження згідно вимог Кодексу адміністративного судочинства.

Оскільки пряма норми в КАСУ щодо відсутності обмежень у кількості залучених при здійсненні процесуального представництва юридичної особи осіб як представників не передбачена, доречно запропонувати закріпити відповідний правовий припис.

Вказуючи про фізичних і юридичних осіб – платників податків, то представництво їх інтересів є переважно добровільним. При цьому слід враховувати ту обставину, що у чинному законодавстві термін «платник податків» охоплює і платників зборів. Встановлено також, що представники платника податків та податкові агенти прирівнюються до платника податків у процесі розв'язання податкових спорів, але майнові наслідки настають тільки для платника податків, а не для зазначених осіб. Вказане означає необхідність врахування при здійсненні процесуального представництва статусу суб'єкта, права та інтереси якого є предметом захисту в адміністративних судах – платника податків та податкових агентів.

Якщо питання про добровільне представництво, що здійснюється адвокатами, урегульоване Законом України «Про адвокатуру», то практично неврегульованим залишається питання про фахівців у галузі права.

Саме про таку категорію суб'єктів надання правової допомоги було зазначено у Рішенні Конституційного Суду України у справі за кон-

ституційним зверненням громадянина Солдатова Геннадія Івановича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України, статті 44 Кримінально-процесуального кодексу України, статей 268, 271 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про право вільного вибору захисника) від 16.11.2000 № 13-рп/2000 [5]. Надано тлумачення положення частини першої статті 59 Конституції України про те, що «кожен є вільним у виборі захисника своїх прав» в аспекті конституційного звернення громадянина Солдатова Г. І. Це положення треба розуміти як конституційне право підозрюваного, обвинуваченого і підсудного при захисті від обвинувачення та особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, з метою отримання правової допомоги вибирати захисником своїх прав особу, яка є фахівцем у галузі права і за законом має право на надання правової допомоги особисто чи за дорученням юридичної особи. Про відсутність обмежень у чинному законодавстві стосовно кола суб'єктів надання правової допомоги та вимог щодо їх професійної підготовки, які мають визначатися в законах України зазначене у п. 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Голованя Ігоря Володимировича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України (справа про право на правову допомогу) від 30.09.2009 № 23-рп/2009 [6].

Разом з тим, слід зауважити про необхідність закріплення на законодавчому рівні вимоги професійності щодо осіб, які здійснюють представництво інтересів платників податків у адміністративному судочинстві. Необхідність такої вимоги визначена специфікою публічно-правових спорів, що впливають з податкових правовідносин, вирішення яких вимагає спеціальних знань.

Висновки. У статті наведено лише окремі проблеми процесуального представництва, які мають загальний характер, але безпосередньо відносяться до представництва у справах, що впливають з податкових правовідносин. Вказане стосується: необхідності законодавчого врегулювання обов'язкових вимог щодо довіреності, яка підтверджує право фізичної чи юридичної особи здійснювати представництво (надання та

посвідчення суб'єктом, який наділений законом відповідними повноваженнями; наявність таких реквізитів як дата, підпису; запровадження електронної форми довіреності представника; закріплення відсутності обмежень щодо можливості юридичної особи мати в суді кількох представників; встановлення вимоги професійності щодо осіб, які здійснюють представництво інтересів платників податків у адміністративному судочинстві.

Література

1. *Кодекс адміністративного судочинства України* від 6 липня 2005 р. № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – 26 серпня. – Ст. 1918.
2. *Заяць В. С.* Правове регулювання участі представника у судовому адміністративному процесі: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Заяць Володимир Степанович; Національний авіаційний університет. – К., 2011. – 20 с.
3. *Про Державну фіскальну службу України:* постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – 18 липня. – Ст. 1507.
4. *Административно-процессуальное право Германии* / В. Бергман. – 2-е изд., перераб. – М.: Инфотропик Медиа, 2013. – 288 с.
5. *Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Солдатова Геннадія Івановича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України, статті 44 Кримінально-процесуального кодексу України, статей 268, 271 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про право вільного вибору захисника) від 16.11.2000 № 13-рп/2000* // Офіційний вісник України. – 2000. – № 47. – С. 109. – Ст. 2045.
6. *Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Голованя Ігоря Володимировича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України (справа про право на правову допомогу) від 30.09.2009 № 23-рп/2009* // Вісник Конституційного суду України. – 2009. – № 6. – С. 32.

Е. П. Рябченко

Содержание и особенности процессуального представительства при рассмотрении публично-правовых споров, вытекающих из налоговых правоотношений

Статья посвящена характеристике особенностей процессуального представительства при рассмотрении публично-правовых споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Установлено отличие в процессуальной правосубъектности представителей истца и ответчика при рассмотрении таких споров. Обоснованы обязательные требования к доверенности, независимо от статуса субъекта представительства или субъекта в отношении которого осуществляется представительство, которые ництва предлагается закрепить в Кодексе административного судопроизводства Украины. Доказана необходимость закрепления на законодательном уровне требования профессионализма в отношении лиц, осуществляющих представительство интересов налогоплательщиков в административном судопроизводстве.

Ключевые слова: административное судопроизводство, процессуальное представительство, публично-правовой спор.

O. Riabchenko

The characteristic of features of legal representation in public law controversies arising from tax relations

The article is devoted to the characteristic of features of legal representation in public law controversies arising from tax relations considering. The distinction in the legal personality of the plaintiff and the defendant representatives in the such controversies considering. The mandatory requirements for power of attorney, regardless of the status of the representation subject or entity with respect to representation is performed are grounded. Such requirements are serves to fix in the Code of administrative procedure of Ukraine. The necessity of the fixing at the legislative level of requirements of professionalism in respect of persons who carry out the representation of taxpayers in the administrative proceedings.

Keywords: administrative law, litigation, public law controversy.