

*Правосуддя має бути
не лише здійснене,
але й повинно бути видно,
що воно здійснене*



**Проблеми вмотивованості
рішень у податкових спорах**

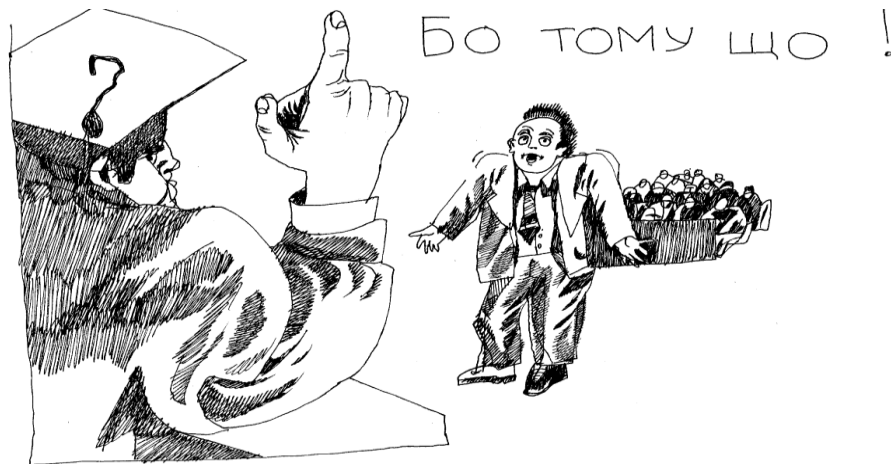
Чому йдемо до суду?



Чого чекає позивач від рішення?

- зрозуміле та доступне рішення ^[1]
- рішення має демонструвати, що сторони були вислухані ^[2] та були почуті ^[3]
- можливість оскаржити таке рішення та отримати його перегляд вищою інстанцією ^[4]

Чи вирішений конфлікт, якщо рішення “суд так сказав”?



«Типове обґрунтування» рішення суду, яке не є реально вмотивованим:

1. Відповідно до статті Закону...
2. Відповідно до пункту Постанови...
3. Таким чином ...

Відсутність логічного ланцюжку і реального обґрунтування, яке б дозволяло реально встановити, яким саме чином суд прийшов до кінцевого висновку.

Типові «пустушки» квазі-мотивації судових рішень:

- «Відповідач діяв на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені чинним законодавством».
- «Відповідач діяв обґрунтовано, з урахуванням всіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії)».
- «Викладені в апеляційній скарзі позивачем доводи не спростовують висновків суду першої інстанції».
- «Керуючись внутрішнім переконанням, суд приходить до висновку про необґрунтованість позовних вимог».

Яке рішення не є вмотивованим?

- проста вказівка на норму закону не є мотивацією ^[5]
- з рішення незрозуміло чому суд прийшов саме до таких висновків ^[6]
- з аргументації рішення не зрозуміло чи підтримав суд вищестоящої інстанції доводи нижчестоящої інстанції ^[7]
- доречні та важливі аргументи сторони проігноровано ^[8]

Яке рішення є вмотивованим?

- підстави, на яких ґрунтується рішення, належно зазначені: ^[9]
«...орган влади зобов'язаний виправдати свої дії, навівши обґрунтування своїх рішень» ^[10]
- доводи та мотиви, на яких базується рішення, з достатньою ясністю зазначені ^[11]
- з приводу усіх доречних та важливих аргументів сторони висловлена позиція суду ^[12]

Багато рішень суду з питань оподаткування – кандидати на скасування через їх невмотивованість

Приклад:

П. 25. «...Заявниця посиалася, зокрема, на положення статті ... **Однак національні суди не вчинили жодної спроби проаналізувати позов заявниці з цієї точки зору, попри пряме посилення у кожній судовій інстанції.**

...

На думку Суду [ЄСПЛ], національні суди, цілком ігноруючи цей момент, хоча він був **специфічним, доречним та важливим**, не виконали свої зобов'язання щодо пункту 1 статті 6 Конвенції».

(справа «Проніна проти України»)

Верховний Суд України – теж «не без гріха»:

П. 40. «... Верховний Суд не надав жодних причин, що пояснювали б інше тлумачення даного питання. Така відсутність прозорості негативно позначилась на суспільній довірі та вірі в закон. В обставинах даної справи Суд вважає, що спосіб, в який національні суди розтлумачили відповідні правові положення, підривають їх передбачуваність.

....

П. 44. «...Викладені міркування є достатнім приводом для того, щоб Суд дійшов висновку, що втручання у право власності заявника було незаконним згідно з статтею 1 Першого протоколу Конвенції. Тому суд підтверджує порушення цього положення».

(справа «Серков проти України»)

Суди про судові рішення:

Постанова Пленуму Верховного суду України від 18.12.2009 № 14 «Про судові рішення у цивільній справі»:

«Обґрунтованим визнається рішення, ухвалене на основі повно і всебічно з'ясованих обставин, на які сторони посилаються як на підставу своїх вимог і заперечень, підтверджених доказами, які були досліджені в судовому засіданні і які відповідають вимогам закону про їх належність та допустимість, або обставин, що не підлягають доказуванню, а також якщо рішення містить вичерпні висновки суду, що відповідають встановленим на підставі достовірних доказів обставинам, які мають значення для вирішення справи.

...8. Ухвалене у справі рішення має бути гранично повним, ясным, чітким, викладеним у послідовності, встановленій статтею 215 ЦПК, і обов'язково містити вступну, описову, мотивувальну та резолютивну частини».

«Про судові рішення» Постанова Пленуму
Вищого господарського суду України від
23.03.2012 № 6:

«Рішення має бути викладено чітко, зрозуміло, грамотно...

Відхиляючи будь-які доводи сторін чи спростовуючи подані стороною докази, господарські суди повинні у мотивувальній частині рішення навести правове обґрунтування і ті доведені фактичні обставини, з огляду на які ці доводи або докази не взято до уваги судом. Викладення у рішенні лише доводів та доказів сторони, на користь якої приймається рішення, є порушенням вимог статті 42 ГПК щодо рівності всіх учасників судового процесу перед законом і судом».

а ВАСУ?

Що може дозволити собі суддя, якщо рішення «в інтересах бюджету»?

Приклад рішення Окружного адміністративного суду м.Києва від 12.06.2012р. у справі № 2а-7223/11/2670 ^[13]

Аргументи позивача не розглянуті, разом з тим «власна нормотворчість»:

«Чинним законодавством визначення терміну «суб'єкт підприємницької діяльності» не передбачений, тому колегія суддів виходить із конституційних принципів та засад права при тлумачення вказаної дефініції».*

* З цього див.:

ЗУ «Про підприємництво» ст. 1, ст. 2

Господарський кодекс України Ч. 2 ст. 3, ст. 42, ч. 1 ст. 55

Ч. 7 ст. 9 КАСУ

Яка відповідальність судді за невмотивоване рішення?

Із Постанови Київського апеляційного адміністративного суду від 20.09.2012 р. у справі № 2а/2570/6477/2011 [14]	Позиція ВАСУ викладена у Листі від 13.09.2012р. № 2019/12/13-12
«Дослівне тлумачення положень пункту 3 підрозділу 4 розділу XX Перехідних положень ПКУ дає підстави вважати, що до складу другого кварталу 2011 року включається <u>виключно</u> від'ємне значення об'єкта оподаткування, отримане суб'єктами господарювання за результатами здійсненої господарської діяльності за перший квартал 2011 року без врахування від'ємного значення, що увійшло до складу першого кварталу 2011 року з 2010 року».	«Причому ні Закон, ні <u>Податковий кодекс України не передбачають можливості обмежити</u> формування витрат другого кварталу 2011 року лише тими сумами від'ємного значення, які виникли як результат діяльності саме першого кварталу 2011 року, без урахування непогашених наростаючим підсумком сум від'ємного значення попередніх податкових періодів».

Рейтинг держав за кількістю справ проти них у ЄСПЛ

2010 рік ^[15]

Місце	Держава-сторона	Кількість справ, %	Кількість справ
1	Росія	28,1	33 550
2	Туреччина	11,0	13 100
3	Україна	8,4	10 000
4	Румунія	8,2	9 800
5	Італія	6,0	7 150
6	Польща	4,0	4 750
7	Грузія	3,4	4 050
8	Молдова	2,8	3 350
9	Сербія	2,7	3 200
10	Словенія	2,7	3 200
	Всі інші	22,8	27 150

2011 рік ^[16]

Місце	Держава-сторона	Кількість справ, %	Кількість справ
1	Росія	26,6	40 326
2	Туреччина	10,5	15 918
3	Італія	9,1	13 796
4	Румунія	8,1	12 280
5	Україна	6,8	10 309
6	Сербія	4,5	6 822
7	Польща	4,2	6 367
8	Молдова	2,8	4 245
9	Болгарія	2,7	4 093
10	Велика Британія	2,4	3 638
	Всі інші	22,3	33 807

Результати розгляду справ ЄСПЛ щодо України станом на 01.01.2011 ^[17]

Зміст рішення	Кількість рішень, %
Встановлено хоча б одне порушення	99
Жодних порушень не встановлено	0,5
Мирова угода	0,25
Інші рішення	0,25

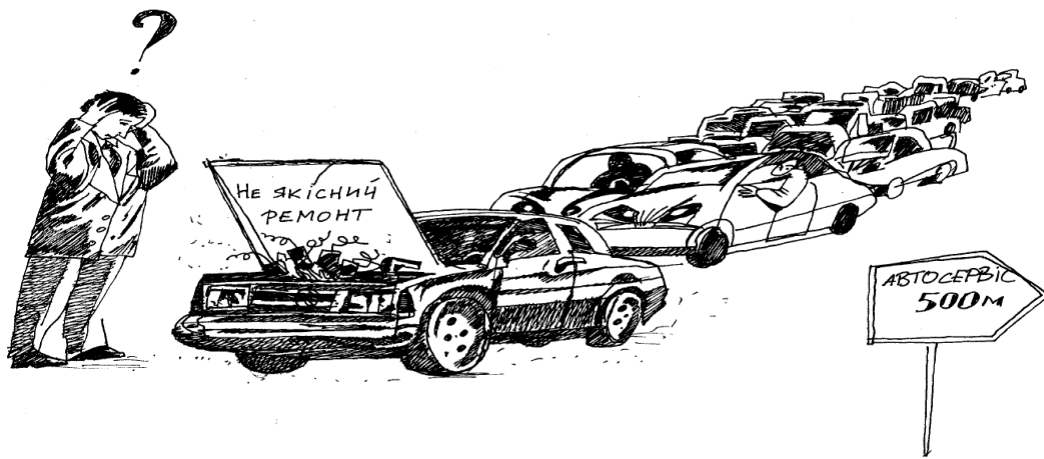
Суть порушень	%**
Право на справедливий суд *	33
Захист права власності	23
Інші права	18
Тривалість судового розгляду	15
Право на ефективний засіб правового захисту	11

* згідно практики ЄСПЛ винесення невмотивованого рішення національними судами є порушенням права на справедливий розгляд

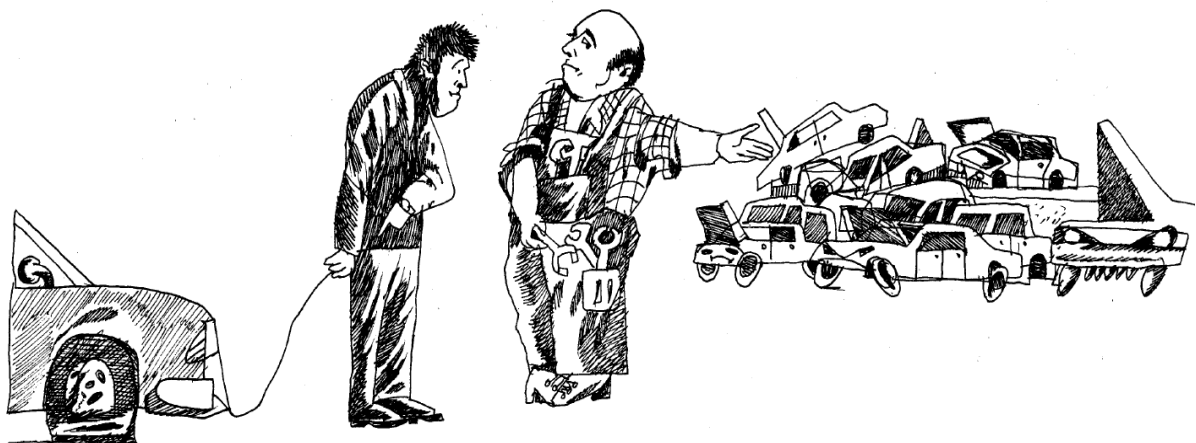
Серед держав-лідерів за кількістю звернень до ЄСПЛ – **Україна найчастіше порушила «право на справедливий суд»** (Італія - 12%, Росія, Туреччина – 21 %)

Наскільки є важливим вмотивоване рішення?

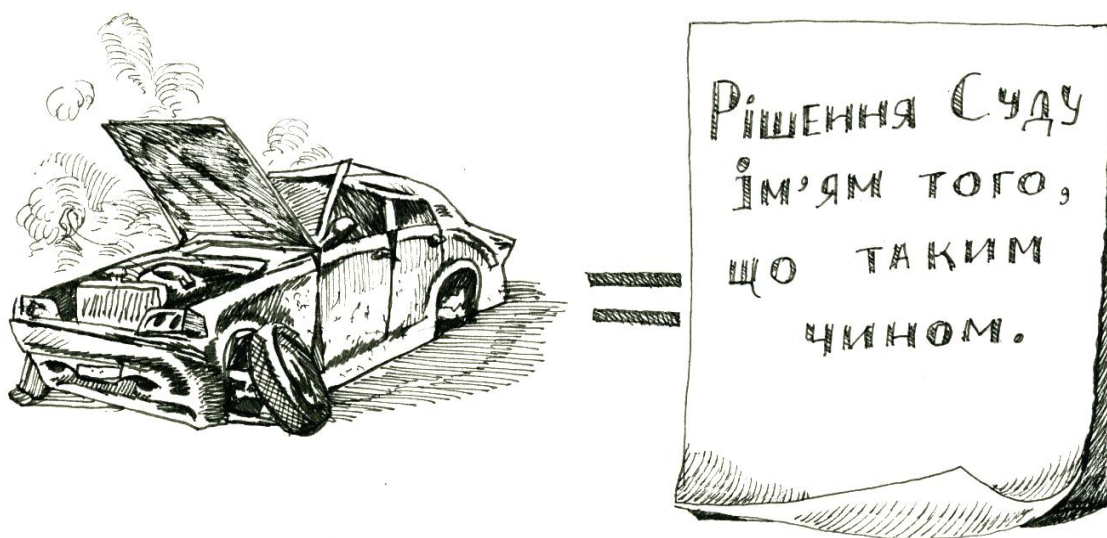
Чи може бути виправдання неякісному ремонту?



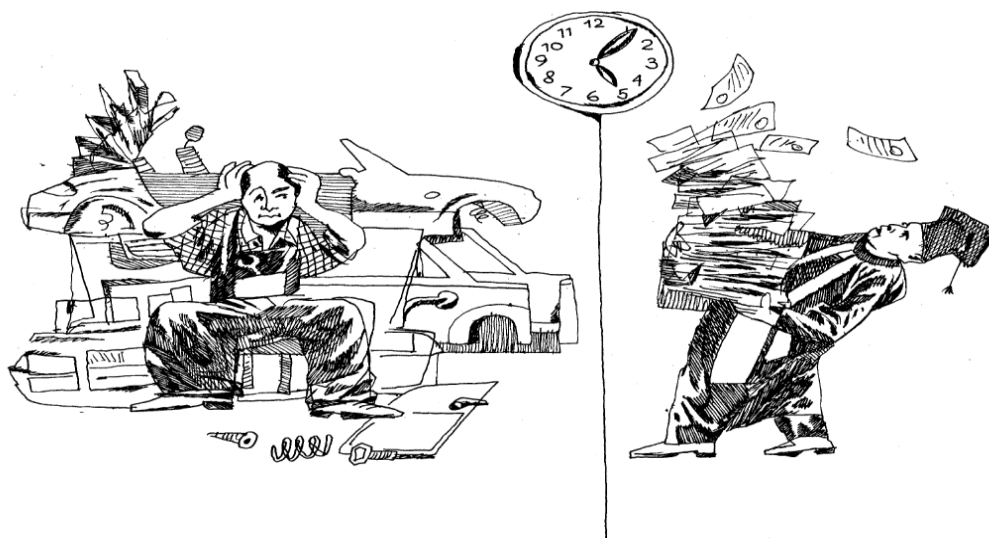
Наприклад, тому що багато роботи.



Невмотивоване рішення = неякісна послуга



Якщо немає виправдання неякісному ремонту, то чи може бути виправдання невмотивованому рішенню?



Фінансування судів у 2012 році ^[18]

4 847 318,1 тис. грн.

Це кошти платників податків!

Чи є реальним взагалі мотивоване рішення суду?

Надходження справ на одного суддю та кількість часу на одну справу

(за даними Державної судової адміністрації) ^[19]

Інстанція	Середньомісячне надходження справ на одного суддю		Кількість часу на одну справу, хв.	
	2010	2011	2010	2011
окружні адміністративні суди	47	38	102	126
апеляційні адміністративні суди	71	217	67	22
ВАСУ	91	194	53	25

Надходження справ на одного суддю та кількість часу на одну справу (за даними ВАСУ) ^[20]

Інстанція	Середньомісячне надходження справ на одного суддю		Кількість часу на одну справу, хв.	
	2010	2011	2010	2011
окружні адміністративні суди	57	52	84	92
апеляційні адміністративні суди	169	417	28	12
ВАСУ	91	194	53	25

В середньому потрібно **12** хв., щоб переглянути **1** том судової справи (240 аркушів x 3 сек.)

Максимальні показники надходження справ на одного суддю по регіонах в 2011 році **(за даними ВАСУ)** ^[21]

Регіон	Середньомісячне надходження справ на одного суддю	Кількість часу на одну справу, хв.
Окружні		
Хмельницький	117	41
Миколаївський	82	59
Житомирський	81	59
Апеляційні		
Дніпропетровський	764	6
Львівський	606	8
Житомирський	530	9

Середньомісячне надходження справ на одного суддю у Російській Федерації
(за даними Вищого Арбітражного суду РФ) ^[22]

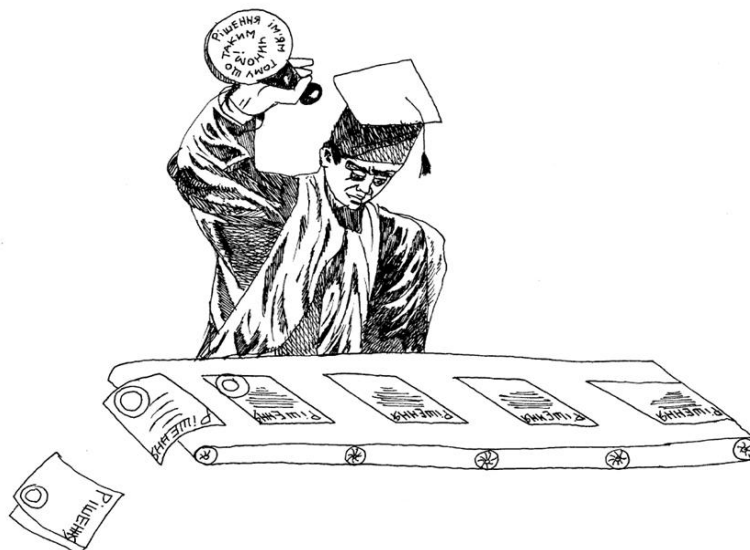
	Кількість справ на одного суддю	
	2010	2011
Арбітражний суд суб'єктів РФ	58	52
Арбітражні апеляційні суди	39	39
Федеральні арбітражні суди округів	26	22
Вищий Арбітражний Суд РФ	34	32

Реальна відповідальність за порушення строків

115

- кількість суддів, притягнених до відповідальності, при цьому, переважна більшість – за порушення строків розгляду справи у 2011 році ^[23]

Відсутність реальних наслідків для судді у зв'язку з винесенням невмотивованого рішення. Тому краще прийняти невмотивоване рішення, ніж порушити строки.



Якщо середньозважений норматив для розгляду однієї справи буде дорівнювати **8,5** год., тобто **28** справ у місяць, ^[24]

ТО

Чи зросте якість рішень суду у такому випадку?

Суд	Середньомісячне надходження справ на одного суддю	Кількість скасованих рішень вищестоящою інстанцією, %
Адміністративні		
Окружні	52	26,0
Апеляційні	417	19,4
Господарські ^[25]		
Місцеві	31	3,8
Апеляційні	14	

Які причини завантаженості судів?

1. Відсутність реальної відповідальності посадових осіб державних органів у випадку скасування їх рішень судом. Як наслідок – неякісне відпрацювання.



Приклад, що може дозволити податкова

Відсутність розгляду аргументів скаржника по суті, обмеження лише заявою:

«Докази, наведені у скаргах ... не можуть бути підставою для скасування рішення ДПІ».

(Із рішення ДПАУ про результати розгляду скарг від 12.05.2011р. № 8767/6/25-0415)

Вищевказане рішення ДПА суд першої інстанції визнав вмотивованим, тому що у податкової право, а не обов'язок скасовувати, і це право є дискреційним.

Результати адміністративного оскарження

Країна	Питома вага скасованих рішень, %
Україна ^[26]	21
Російська Федерація ^[27]	44
ФРН ^[28]	71

Співвідношення кількості розглянутих судом справ з питань оподаткування до кількості оскаржених в адміністративному порядку (2011 р.)

Кількість розглянутих справ у суді першої інстанції ^[29]	Кількість ППР оскаржених в адмін. порядку ^[30]	Питома вага кількості оскаржених в адмін. порядку рішень до кількості розглянутих судом, %
120036	19756	16,5

У ФРН процедура досудового оскарження є **обов'язковою!**

Законодавча вимога мотивованості: доведення правомірності податкових рішень

П. 56.4 ПКУ: «Під час процедури адміністративного оскарження **обов'язок доведення** того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, **покладається на контролюючий орган...**»

П. 56.9 ПКУ: [...] «Якщо **вмотивоване** рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (або його заступника), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків.»

П. 56.10 ПКУ: «**Рішення** Державної податкової адміністрації України та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи, **прийняте за розглядом скарги платника податків**, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але **може бути оскаржене в судовому порядку.**»

Наслідки встановлення неправомірності рішення ДПС з огляду на порушення вимог п. 56.4, 56.9 ПКУ, або, принаймні, встановлення невмотивованості рішення ДПС за результатами розгляду скарги:

П. 56.9 ПКУ: «...Якщо **вмотивоване** рішення за скаргою платника податків не надсилається..., така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника....»

Із рішення Львівського окружного адміністративного суду від 10.08.2012 р. № 2а-2306/12/1370^[31].

«Як вбачається з рішення Державної податкової служби України №15669/6/25-0215 від 29.08.2011 року про результати розгляду повторної скарги, в описовій частині рішення не містить повного переліку документів, які були додані позивачем до звернення №100 від 29.06.2011 року, також в описовій частині рішення *відсутнє стисле викладення вимог і клопотання, зазначені позивачем у скарзі та не надано відповідь на запитання та аргументи, які містяться у скарзі* із врахуванням у т.ч. ст.83 Податкового кодексу України та всіх додатків до такого звернення.

Таким чином, суб'єкт владних повноважень, не дотримав вимоги закону про захист охороняємих прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин, не надав суду доказів правомірності, законності та обґрунтованості прийнятого Державною податковою службою України рішення №15669/6/25-0215 від 29.08.2011 року про результати розгляду повторної скарги. Крім цього судом встановлено та матеріалами справи підтверджено, **що рішення Державної податкової служби України №15669/6/25-0215 від 29.08.2011 року про результати розгляду повторної скарги не містить відповідей на повний перелік запитань та аргументів, які зазначені позивачем у скарзі** від 29.06.2011 року № 100, не містить стисле викладення всіх вимог і клопотань, викладених у скарзі. **Зазначене вище дає суду підстави для задоволення адміністративного позову в зазначеній частині.»**

2. Виконання судом функцій інших органів.
Наприклад, здійснення податкової перевірки.



Принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі

Суд замість податкової?

ВАСУ:

«...під час розгляду справи щодо правомірності формування суми від'ємного значення з податку на прибуток **судом може бути встановлено порушення платником податку інших правил оподаткування цим податком, не пов'язаних із застосуванням п. 3 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ.**

У такому разі правомірність визначених контролюючим органом податкових зобов'язань із податку на прибуток має оцінюватися з урахуванням фактично вчинених платником податку порушень. У відповідних випадках **суди повинні витребувати** у податкового органу розрахунок визначених платникові податку сум податкових зобов'язань з урахуванням фактично вчинених таким платником порушень, у тому числі не пов'язаних із перенесенням сум від'ємного значення з податку на прибуток до витрат другого кварталу 2011 року, але таких, що впливають на правильність формування відповідних сум».

...При цьому суди повинні враховувати всі належні та допустимі згідно зі ст. 70 КАСУ докази, які надаються сторонами під час провадження у справі в суді. Зокрема, **суди не повинні обмежуватися дослідженням лише тих доказів, які були проаналізовані податковим органом під час проведення перевірки...**»

(Інформаційний лист ВАСУ від 13.09.2012 р. N 2019/12/13-12) ^[32]

Що має витребувати суд:

Ч. 4 ст. 71 КАСУ: «Суб'єкт владних повноважень повинен подати суду всі наявні у нього документи та матеріали, які можуть бути використані як докази у справі. У разі невиконання цього обов'язку суд витребує названі документи та матеріали.»

Невластиві функції суду



...Оскільки суд враховує розумово-інтелектуальні здібності податківців

«Суд погоджується з доводами позивача про необґрунтованість висновків ДПС України, недоведеність вказаних в рішенні ДПС України обставин та невірне застосування положень податкового і цивільного законодавства, однак у даному випадку вірність суджень посадових чи службових осіб органу державної податкової служби, зроблених ними на основі фактичних даних, внутрішнього переконання, освітньо-кваліфікаційного рівня чи розумово-інтелектуальних здібностей, на думку суду не можуть бути єдиною і достатньою підставою для висновку про порушення прав чи інтересів платника, який в цьому випадку не позбавлений права оскаржити в судовому порядку визначені йому податкові зобов'язання.»

(із Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 06.06.2012р. у справі № 2а-441/12/2670) ^[33]

Як же вирішити проблему?

Розширити штат суддів і збільшити фінансування судів?

Фінансування судової системи на 1 громадянина
(за даними Ради Європи за 2008 рік) ^[34]

Місце в загальному рейтингу	Країна	ЄВРО / громадянина	Річна середня заробітна плата, ЄВРО
1	Молдова	2,1	1985
2	Україна	3,1	1971
9	Росія	16,9	5004
24	Норвегія	34,0	42331
26	Данія	41,8	47769
28	Швеція	43,5	29999
31	Італія	50,5	22746
35	Швейцарія	104,0	46058

Країна	Питома вага витрат на суд в бюджеті країни, %	Кількість суддів/ 100 тис.
Молдова	0,18	12,9
Україна	0,17	15,5
Росія	0,24	24,2
Норвегія	0,05	11,3
Данія	0,10	6,9
Швеція	0,14	11,3
Італія	0,18	10,2
Швейцарія	0,22	14,1

Джерело збільшення фінансування суду

ВВП



Фінансування судів



при зменшенні адміністративного тиску на платника податку, в першу чергу за рахунок забезпечення «права на справедливий суд»	при виконанні не притаманних суду функцій штат суду тільки розширюється, а фінансування в перерахунку на суддю зменшується.
--	---

Зміни до законодавства, які необхідно внести для вирішення проблеми невмотивованості рішень суду

1. Встановлення реальної відповідальності посадових осіб державних органів.

Наприклад, автоматичне звільнення керівника податкового органу у випадку скасування судом 5 рішень цього органу за рік.

2. Встановлення на законодавчому рівні кількості годин, яку суддя зобов'язаний витратити на 1 справу.

До моменту встановлення такого нормування – зупинити дію норм, що передбачають відповідальність судді за порушення строків розгляду справ.



3. Встановлення чітких вимог до структури позову.

Наприклад:

- фактичні обставини справи;
- суть спору;
- підстави для задоволення позову, які викладаються послідовно з їх нумерацією.



4. Розгляд судом справи виключно на підставі матеріалів, що були використані для винесення рішення державним органом.
5. Встановлення чітких ознак вмотивованого та невмотивованого рішення.
6. Встановлення обов'язкового скасування рішення суду на тій підставі, що воно не є вмотивованим, з направленням справи на новий розгляд.
7. Встановлення наслідків для судді у вигляді автоматичного відсторонення судді від виконання обов'язків з обов'язковим проходженням атестації, у випадку скасування, наприклад, 5 рішень судді протягом року з огляду на їх невмотивованість.
8. Встановлення зовнішньої оцінки діяльності суду, яка б мала наслідок для посадових осіб органів правосуддя.
9. Збільшення фінансування судової системи з розрахунку на одного суддю.

**Наша мета – досягти єдності в розумінні
того, що:**

«Суть функціонування судової гілки влади полягає в тому, що в цьому функціонуванні логіка сили замінена силою логіки».

Боштян Зупанчич – суддя ЄСПЛ ^[35]

Примітки:

- [1] Рішення ЄСПЛ у справі «Хаджианастасиу проти Греції»
- [2] Рішення ЄСПЛ у справі «Кузнєцов та інші проти Російської Федерації»
- [3] Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України»
- [4] Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України»
- [5] Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України»
- [6] Рішення ЄСПЛ у справі «Хаджианастасиу проти Греції»
- [7] Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України»
- [8] Рішення ЄСПЛ у справі «Проніна проти України»
- [9] Рішення ЄСПЛ у справі «Кузнєцов та інші проти РФ»
- [10] Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України»
- [11] Рішення ЄСПЛ у справі «Хаджианастасиу проти Греції»
- [12] Рішення ЄСПЛ у справі «Проніна проти України»
- [13] <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25008204>
- [14] <http://reyestr.court.gov.ua/Review/26153068>
- [15] за даними ЄСПЛ "The ECHR: some facts and figures" (http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/ACD46A0F-615A-48B9-89D6-8480AFCC29FD/0/FactsAndFigures_EN.pdf)
- [16] ECHR in Facts and Figures 2011. http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/C99DDB86-EB23-4E12-BCDA-D19B63A935AD/0/FAITS_CHIFFRES_EN_JAN2012_VERSION_WEB.pdf
- [17] Офіційний сайт ЄСПЛ "Statistics on judgments by State". (http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/E6B7605E-6D3C-4E85-A84D-6DD59C69F212/0/Graphique_violation_en.pdf)
- [18] Закон України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" (Додатки № 3 та № 8) (<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>)
- [19] Офіційний веб-сайт Державної судової адміністрації «Судова влада України» з джерела «Огляд даних про стан здійснення правосуддя у 2011 році» (http://court.gov.ua/sudova_statystyka/oglyad/)
- [20] Офіційний сайт ВАСУ: "Аналітичний огляд стану здійснення судочинства місцевими та апеляційними адміністративними судами у 2011 році" (http://court.gov.ua/sudova_statystyka/oglyad/)
- [21] Офіційний сайт ВАСУ: "Аналітичний огляд стану здійснення судочинства місцевими та апеляційними адміністративними судами у 2011 році" (http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?m=publications&t=rec&iid=2242)
- [22] Офіційний сайт Вищого Арбітражного Суду РФ (http://www.arbitr.ru/upimg/731F48357EA6A6C62CEC755A60A0D5E2_o_syd_nagryzke.pdf)
- [23] Інформація про притягнення суддів до дисциплінарної відповідальності Вищої кваліфікаційної комісії <http://vkksu.gov.ua/ua/distsiplinarne-provadijennya/informatsiya-pro-prityagnennya-suddiv-do-distsiplinarnoi-vidpovidalnosti/informatsiya-pro-prityagnennya-suddiv-do-distsiplinarnoi-vidpovidalnosti-2011/>
- [24] Рішення Ради суддів України № 30 від 13.05.2005 р

[25] Пленум ВГСУ "Про підсумки роботи господарських судів України у 2011 році та завдання на 2012 рік"

(<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0001600-12>)

[26] за даними Листа ДПСУ від 06.02.2012 №3523/7/10-2017 "Про стан роботи з розгляду скарг платників податків" () (<http://sts.gov.ua/dodatкова-informatsiya/apelyatsii-platnikov-podatki/53703.html>)

[27] С.Г. Пепеляев (член Президиума Российской ассоциации налогового права) «Возможности и препоны» (<http://nalogoved.ru/art/1421>)

[28] Ш. Рекцигель (правительственный советник в налоговой администрации Саксонии) «Обжалование индивидуального налогового акта. Опыт Германии». Статистические данные опубликованы на сайте Министерства финансов ФРГ. (<http://www.nalogoved.ru/art/1415>).

[29] Офіційний сайт ВАСУ: "Аналітичний огляд стану здійснення судочинства місцевими та апеляційними адміністративними судами у 2011 році" http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&t=rec&id=2242)

[30] за даними Листа ДПСУ від 06.02.2012, №3523/7/10-2017 "Про стан роботи з розгляду скарг платників податків" (<http://sts.gov.ua/dodatкова-informatsiya/apelyatsii-platnikov-podatki/53703.html>)

[31] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25753527>

[32] <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v2019760-12>

[33] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25139571>

[34] EEuropean Commission for the Efficiency of Justice «Evaluation report of European judicial systems - Edition 2010 (2008 data): Efficiency and quality of justice». <https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=1694098&SecMode=1&DocId=1653000&Usage=2>

[35] Султанов А.Р. «О проблеме мотивированности судебных актов через призму Постановлений Европейского Суда по правам человека». <http://www.espch.ru/content/view/157/1/>

Матеріал підготовлений ТОВ «КМ Партнери»



www.km-partners.com