

## СУТНІСТЬ ТА ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Бучик А.Ю., здобувач

*Національна академія внутрішніх справ*

Автором здійснено дослідження поняття та основних ознак податкових спорів як окремого виду правових спорів, що розглядаються в адміністративних судах України. Акцентована увага на відсутності законодавчого визначення даного поняття. Перелічено позиції науковців щодо визначення податкових спорів. Встановлено характерні особливості цього виду спорів, обґрунтовано їх авторське визначення. Наголошено на необхідності нормативного закріплення даного поняття.

*Ключові слова: податковий спір, податкові органи, податкова система, платники податків, адміністративне судочинство.*

Buchik A.Yu. СУЩНОСТЬ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОГО СПОРА / Национальная академия внутренних дел, Украина

Автором проведено исследование понятия и основных признаков налоговых споров как отдельного вида правовых споров, рассматриваемых в административных судах Украины. Акцентируется внимание на отсутствии законодательного определения данного понятия. Перечислены позиции ученых относительно определения налоговых споров. Установлены характерные особенности этого вида споров, обосновано их авторское определение. Отмечена необходимость нормативного закрепления данного понятия.

*Ключевые слова: налоговый спор, налоговые органы, налоговая система, налогоплательщики, административное судопроизводство.*

Buchik A.Yu. THE ESSENCE AND LEGAL DESCRIPTION OF THE TAX DISPUTES / National academy of internal affairs, Ukraine

The author carried out the study of concept and main features of tax disputes, as a separate type of legal disputes which considers in administrative courts of Ukraine. The demand of this article can be explained by the considerable extension of tax disputes quantity at the present stage of development of public relations in Ukraine, be the lack of legal definition of tax disputes, as well as by the necessity of improving of specific legislation in this area.

The attention payed to the absence of legislative definition of this concept. Observed positions of ukrainian and foreign scientists on the definition of tax disputes. Characterized features of this type of disputes. As a result, the author highlighted the main features of the tax dispute, which should include the following:

- 1) mandatory subjects of dispute are the authorized tax authority, and the person or legal entity;
- 2) the presence of conflict between subjects of tax dispute - no consent of one or both of the subjects of legal relations concerning the application of tax legislation (often – about payment and/or accrual of taxes and other mandatory payments);
- 3) unresolved nature of the conflict between the parties;
- 4) reason is the appeal of one of the subjects to the authority is a necessity to consider tax disputes about facts, legal, procedural issues and tax offenses;
- 5) solution is conducted in the manner prescribed by substantive and procedural law;
- 6) possibility of both administrative and judicial order of tax dispute solution.

The scientist mentions that this list is not exhaustive and the deeper differentiation of tax disputes from related institutions of tax law or finance law brings possibility to determine additional characteristic features. However, for the separation of tax disputes as a special type of legal disputes listed signs are quite sufficient.

As a result of consideration of legislation, position of domestic and foreign scientists, the article grounded that tax disputes are the separate type of administrative disputes with the system of own characteristics. Unfortunately, no legal definition of tax dispute leads to discussions between scientists about this concept.

Based on the selection of basic and secondary signs tax disputes the article includes corresponding author's definition of this concept. Thus, under the tax dispute is necessary to understand the relationship which was caused by differences in the positions of tax relations subjects regarding reciprocal rights and obligations regarding the application of tax legislation which can be resolved by administrative and/or judicial procedure. In addition, Buchik A.. marked out the necessity of legal fixation of this concept.

*Key words: tax disputes, tax authorities, tax system, taxpayers, the administrative proceeding.*

Одним з найважливіших елементів функціонування будь-якої держави виступає податкова система, що повинна бути спрямована на взаємообумовлене виконання фіскальної та стимулюючої функції. У такому разі гармонійно виконуються завдання як щодо забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами, так і щодо створення сприятливих умов для досягнення суспільством високого ступеня розвитку. Утім, досить часто баланс між використанням

названих функцій порушується, що призводить до виникнення юридичного конфлікту між уповноваженими податковими органами та платниками податків щодо нарахування та/або сплати податків та інших обов'язкових платежів. Іншими словами, між державою та фізичними/юридичними особами-платниками податків виникає податковий спір.

На жаль, у чинному законодавстві дефініція даного поняття є відсутньою, що несприятливим чином впливає як на перспективи вдосконалення спеціальних нормативно-правових актів, так і створює ускладнення при реалізації вже існуючих. Така ситуація потребує виправлення, адже сучасне демократичне суспільство вимагає відкритості, прозорості й ефективності правової системи. Будь-яка сфера людської життєдіяльності, у тому числі і юриспруденція, має власну систему понять, які відображають об'єктивну дійсність і процеси, що в ній відбуваються. Стрімкий розвиток суспільних відносин також став одним із чинників, що зумовив потребу чітких і зрозумілих нормативно правових актів. Одним із прийомів законодавчої техніки є законодавчі дефініції, які становлять основу понятійного апарату чинного законодавства і є «будівельним елементом» тексту нормативно-правового акта. Законодавчі дефініції не просто визначають поняття в тексті закону, але й відображають його суттєві ознаки, дають вичерпне тлумачення та відмежовують одну групу суспільних відносин від іншої [1, 427].

Як зазначає Р. Циппеліус, через чітке закріплення правових дефініцій (узагальнених понять) сама собою розв'язується значна кількість проблем у системі права [2, 10].

Зважаючи на це, **актуальність** даної статті пояснюється значним поширенням податкових спорів на сучасному етапі розвитку суспільних відносин в Україні, відсутністю правового визначення податкових спорів, а також продовженням процесу вдосконалення спеціального законодавства в даній сфері.

Відтак, **метою** дослідження виступає аналіз чинного законодавства, позицій вітчизняних та зарубіжних науковців, виокремлення на цій основі основних характеристик податкових спорів, а також обґрунтування відповідної авторської дефініції.

Поняття та характерні особливості податкових спорів в аспекті їх правового аналізу **досліджувалися в працях** значної кількості українських та закордонних вчених у галузі адміністративного та фінансового права, а саме: Кіценко В.С., Миронова С.М., Овсянніков С.В., Орахелашвілі Д.Б., Тильчик В.В., Усенко Є.А., Цветков І. В., Чоботарьова М.В. У той же час, питання щодо основних та другорядних характеристик податкових спорів залишається досить дискусійним, а тому вимагає додаткового розгляду, уточнення та систематизації.

Вартим уваги виступає відсутність у спеціальному законодавстві поняття «податковий спір», що зумовлює наявність різноманітних позицій серед науковців у галузях адміністративного та фінансового (більшою мірою в сфері податкового) права як серед українських так і зарубіжних вчених. Даючи загальну характеристику поняття спору, підкреслимо, що Великий тлумачний словник сучасної української мови передбачає таке його значення – суперечність, зіткнення інтересів, взаємне домагання щодо володіння чим-небудь, отримання чогось та ін., вирішуване переважно судом [3, 1368].

З філософської точки зору, спір – це зіткнення думок або позицій, у ході якого сторони наводять аргументи на підтримку своїх переконань і критикують несумісні з уявленнями іншої сторони. Спір є важливим засобом вирішення питань, що викликають розбіжності, кращого розуміння того, що не достатньою мірою ясним і не знайшло переконливого обґрунтування [4, 1046].

Як уже зазначалося, наразі в чинному законодавстві відсутнім є визначення податкових спорів, що зумовлює виникнення ускладнень у правозастосовчій практиці, а також викликає значну кількість дискусій серед науковців. Разом із тим, законодавець побічно характеризує податковий спір, встановлюючи його основні складові елементи в чинних нормативних актах. Презюмуючи, що податкові спори виступають видом адміністративних, зауважимо на положеннях ст.155 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), які встановлюють, що суд своєю ухвалою залишає позовну заяву без розгляду, якщо у провадженні цього або іншого адміністративного суду є адміністративна справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав [5]. Фактично, основними ознаками податкового спору виступають: наявність спеціальних суб'єктів, предмета, а також відповідних

юридичних фактів, що зумовлюють виникнення, зміну та припинення правовідносин в аналізованій сфері.

Із суто-методологічною метою в процесі аналізу законодавчого визначення податкового спору доцільним видається розгляд суміжних юридичних категорій. Вдалим прикладом виступають трудові спори, що також є видом правових спорів, проте значно краще врегульовані нормами права. Оскільки практика вирішення податкових спорів лише починає складатися, то обґрунтованим видається аналіз положень законодавства стосовно подібних правовідносин, а також визначення можливих шляхів його запозичення. Отже, спеціальний Закон України «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)» у ст.2 визначає колективний трудовий спір як розбіжності, що виникли між сторонами соціально-трудова відносин щодо встановлення нових або зміни існуючих соціально-економічних умов праці та виробничого побуту; укладення чи зміни колективного договору, угоди; виконання колективного договору, угоди або окремих їх положень; невиконання вимог законодавства про працю [6].

Ключовим моментом у наведених законодавчих положеннях є те, що правовий спір необхідно розглядати як протиріччя, розбіжності суб'єктів правовідносин щодо своїх прав та обов'язків у конкретній сфері, що врегульована спеціальними нормами законодавства.

Переходячи до розгляду теоретичних положень стосовно сутності податкових спорів, акцентуємо увагу на позиції Д.Б. Орахелашвілі, який серед основних ознак податкового спору виділяє наступні:

- спрямований на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання його порушення в подальшому;
- спрямований на вирішення юридичного конфлікту з приводу реалізації прав і виконання обов'язків;
- спрямований на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

На основі запропонованих ознак податкового спору вчений обґрунтовує наступну дефініцію податкового спору – це передане на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя сторін правовідносини, що пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, стосовно їх взаємних прав та обов'язків, умов їх реалізації, що вимагає відповідного вирішення на основі правової оцінки прав та обов'язків сторін, а також перевірки законності дій владно уповноваженого суб'єкта [7, 15].

Вважаємо наведене визначення досить вдалим, однак необхідним, на нашу думку, є певне розширення сутності спору. Доцільним виступає його характеристика не лише як протиріччя, але і як правовідношення, що тісно пов'язане з таким протиріччям. Адже конфлікт інтересів податкового органу та платника податків набуває форми податкового спору лише в разі виконання значної кількості вимог, що встановлені процесуальним та матеріальним законодавством. Тобто, протиріччя виступає лише передумовою, приводом для виникнення податкового спору, а також для його вирішення в адміністративному чи судовому порядку. Відповідно, важливою ознакою спору виступає і наявність тісно пов'язаного кола спеціальних суспільних відносин.

Погоджуючись з І.В. Цветковим, вважаємо доцільним виділити три основні підстави виникнення податкових спорів:

- спори з правових питань, тобто протиріччя, які виникають між платником податків і податковими органами щодо неоднозначного тлумачення і застосування окремих норм матеріального права;
- спори з приводу фактів. Це спори, у яких виникнення протиріч між платником і податковим органом породжується виникненням фактів, які стосуються прямого чи непрямого відношення до оподаткування господарської діяльності такого платника;

- процесуальні спори, у яких платник податків посилається на допущені податковим органом порушення встановленої процедури податкового контролю чи провадження у справах про порушення податкового законодавства [8, 3].

Ще однією підставою для виникнення податкових спорів виступають податкові правопорушення, що органічно пов'язані як з матеріальними, так і з процесуальними нормами права і є результатом їх паралельного застосування. Це зумовлює фігурування податкових правопорушень в якості особливої групи підстав податкових спорів.

Правовідносини, що виникають у зв'язку з податковими спорами, дуже часто носять також процесуальний характер. Положення статті 17 КАС України визначають юрисдикцію адміністративних судів і окреслюють відповідну сферу публічно-правових спорів, зокрема:

- спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності;
- спори між суб'єктами владних повноважень із приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, у тому числі делегованих повноважень [5].

З наведених положень стає зрозумілим, що одним із суб'єктів вирішення податкових спорів виступає адміністративний суд, що підтверджує існування процесуальних правовідносин при функціонуванні названого правового інституту.

Досліджуючи предмет податкових спорів, В.В. Тильчик підкреслює, що ним є суб'єктивні публічні права і обов'язки учасників податкових правовідносин. Суттєвою особливістю предмета податкового спору є також те, що він одночасно може включати в себе і суб'єктивні публічні права (обов'язки), і законність ненормативних податкових актів. На основі цього науковець доходить висновку, що податковий спір – це форма вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка носить публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [9, 113].

Дещо відмінної думки притримується С.В. Овсянніков, на переконання якого під податковим спором слід розуміти юридичний спір, що вирішується уповноваженим органом державної влади у визначеному законом порядку, між державою, з одного боку, а також іншими суб'єктами податкових правовідносин - з іншого, що пов'язаний з нарахуванням та/або сплатою податків [10].

У цілому вірно називаючи ознаки податкового спору, С.В. Овсянніков при формулюванні дефініції не повною мірою виконав один з основних логічних законів створення визначення – «Дефініція не повинна здійснюватися по колу». Тобто дослідник визначив податковий спір «через те ж саме» («idem per idem» – лат.) [11, 171]. Крім того, дослідник не уточнює, чим виступає правовий спір, що ускладнює сприйняття запропонованої ним дефініції. Більш доцільним вважаємо характеристику податкового спору через суперечність, конфлікт сторін стосовно власних прав та обов'язків, тобто оформлених нормами права суспільних відносин, про що буде йтися далі.

Досить узагальнено трактує податковий спір Чоботарьова М.В., вказуючи, що під цим поняттям необхідно розуміти невирішений конфлікт між державою та платником податків, іншими учасниками податкових правовідносин у сфері застосування законодавства про податки і збори [12]. У даному випадку дозволимо собі уточнити, що державу в податковому спорі представляють уповноважені на це органи, а форми розв'язання таких спорів передбачені в чинному законодавстві.

Характеризуючи податковий спір, Усенко Є.А. досить детально зупиняється на його важливому елементі – податковому конфлікті. Інші вчені також згадують у своїх роботах про даний інститут, проте не приділяють йому належної уваги. Необхідно наголосити, що саме податковий конфлікт є передумовою виникнення будь-якого податкового спору.

З одного боку, у статичному вигляді він виступає поштовхом для виникнення податкового спору, тобто фактично є різновидом юридичного факту, що породжує правовідносини з врегулювання спору у сфері оподаткування. З іншого боку, податковий конфлікт не завершується стадією податкового спору. Останній розвивається та вирішується в межах конфлікту між владною та зобов'язаною стороною податкових відносин. Вирішення податкового спору (закінчення його часових рамок) не обов'язково означає припинення податкового конфлікту [13, 14].

Аналіз позицій вітчизняних та зарубіжних науковців дає змогу зробити певний попередній узагальнений висновок, що податковий спір найдоцільніше тлумачити як протиріччя, розбіжності в позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків. Більшість науковців прямо або опосередковано сходяться до даної позиції. Нам вона також видається обґрунтованою з тим лише уточненням, що ознаки відповідних правовідносин повинні бути уточнені та конкретизовані. На нашу думку, до ознак податкового спору доцільним є віднести:

- 1) обов'язковими суб'єктами спору виступають уповноважений податковий орган влади, а також фізична чи юридична особа;
- 2) наявність між суб'єктами податкового конфлікту – відсутність згоди одного або обох суб'єктів правовідношення щодо застосування податкового законодавства (найчастіше – щодо сплати та/або нарахування податків чи інших обов'язкових платежів) ;
- 3) невирішений характер конфлікту між суб'єктами;
- 4) підставою є звернення одного з суб'єктів до органу, уповноваженого розглядати податкові спори з приводу фактів, правових, процесуальних питань та податкових правопорушень;
- 5) вирішення в порядку передбаченому матеріальним та процесуальним законодавством;
- 6) можливість застосування як адміністративного, так і судового порядку розв'язання.

Безумовно, даний перелік не є вичерпним і при здійсненні глибшої диференціації податкових спорів від суміжних інститутів податкового чи фінансового права можливим є наведення додаткових характерних ознак. Проте для виокремлення податкових спорів у якості особливого виду правових спорів наведені ознаки вважаємо достатніми.

Таким чином, у результаті здійснення розгляду законодавчих актів, позицій вітчизняних та зарубіжних науковців, слід зробити **висновок**, що податкові спори являють собою самостійний вид адміністративних спорів із системою характерних особливостей. Відсутність нормативного визначення податкових спорів призводить до виникнення дискусій між науковцями. На основі виділення основних та другорядних ознак податкових спорів пропонується відповідна авторська дефініція даного поняття. Отже, під податковим спором необхідно розуміти правовідносини, які викликані розбіжностями в позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, що вирішуються в адміністративному та/або судовому порядку.

Зважаючи на наявність значних перспектив розвитку спеціального законодавства щодо вирішення податкових спорів, а також складність проблем, що виникають у даній сфері, розглянуті в статті питання мають суттєві перспективи щодо *подальших наукових досліджень*.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Кривецька Л.М. Особливості тлумачення норм права за допомогою законодавчих дефініцій / Л.М. Кривецька // Митна справа. – 2011. – №4 (ч. 2). – С. 426-430.
2. Циппеліус Р. Філософія права / Пер. з нім. Є. М. Причепій [та ін.]. – К. : Тандем, 2000. – 300 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусол]. – Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. – 1432 с.
4. Философия: Энциклопедический словарь / [ред. А.А. Ивин]. – М.: Гардарики., 2004. – 1072 с.

5. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України, 09.09.2005. – № 35. – Ст. 446. – С. 1358.
6. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів): Закон України від 03.03.1998 № 137/98-ВР // Відомості Верховної Ради України від 04.09.1998. – 1998. – № 34. – Ст. 227.
7. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: автореф. дисс. на соиск. науч. степ. кандидата юридических наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Орахелашвили Дмитрий Багратович. – Москва, 2004. – 19 с.
8. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите / И.В. Цветков. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 224 с.
9. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків / В.В. Тильчик // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 3. – С. 110-114.
10. Овсянников А.А. Совершенствование отдельных элементов налоговой системы России как фактор экономического развития хозяйствующих субъектов: дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 / Овсянников А.А. – Москва, 2004. – 189 с.
11. Конверський А.Є. Логіка: підручник [для студентів юридичних факультетів] / А.Є. Конверський. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 304 с.
12. Чеботарева М.В. Организационно-правовые основы деятельности адвоката по защите прав доверителя в налоговых спорах: автореф. дисс. на соиск. науч. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.11 «Судебная власть, прокурорский надзор, организация правоохранительной деятельности» / М.В. Чеботарева. – Москва., 2011. – 18 с.
13. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : автореф. дис. на соиск. науч. степ. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Усенко Євгенія Андріївна; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2010. – 19 с.

УДК 336.2

## **СПВВІДНОШЕННЯ РОЗСУДУ СУДДІ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ Й ЗАСТОСУВАННЯ ОЦІНОЧНИХ ПОНЯТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

Глухий О.Г., здобувач

*Запорізький національний університет*

У статті охарактеризовані основні чинники, що визначають розсуд судді адміністративного суду при здійсненні правосуддя з податкових справ, у яких застосовуються оціночні поняття права. Розкрито взаємозв'язки цього розсуду з процесом застосування таких понять при вирішенні податкових спорів в Україні. Встановлено, що практичне застосування цих понять у процесі здійснення правосуддя можливе тільки за рахунок творчого мислення судді. Визначено, що належне осмислення цих понять є необхідною умовою правильного вирішення податкового спору. Тому суддя повинен мати неоспорювано високий рівень професійної компетенції. Він забезпечується ґрунтовною фаховою підготовкою судді та постійним підвищенням його кваліфікації на базі найкращих вищих навчальних закладів. При цьому важливою складовою підготовки судді є глибоке розуміння сутності цінностей та інших елементів світогляду громадян України різних націй та етносів, економічних, соціологічних та політологічних процесів у нашому суспільстві. Осмислення суддею усіх цих компонентів гуманітарних знань є запорукою правильності вирішення податкових спорів, де використовуються оціночні поняття права. Така судова практика слугуватиме законодавцю достатньою підставою для