

Цвіра Діана Миколаївна

*аспірант Харківського національного університету
внутрішніх справ*

Цвира Диана Николаевна

*аспирант Харьковского национального университета
внутренних дел*

Tsvira D.N.

Graduate student of Kharkiv National University of Internal Affairs,

ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК РІЗНОВИД ПУБЛІЧНО-ПРАВОВОГО СПОРУ

THE TAX DISPUTE AS A SEPARATE TYPE OF PUBLIC LEGAL DISPUTE

Анотація: Автором здійснено дослідження поняття та основних ознак податкових спорів як окремого різновиду публічно-правових спорів, що розглядаються в межах адміністративного судочинства. Акцентована увага на відсутності законодавчого визначення даного поняття. Наведено позиції науковців щодо визначення терміну «податкові спори». Визначено характерні ознаки цього виду спорів, обґрунтовано їх авторське визначення.

Ключові слова: податок, податковий конфлікт, податковий спір, платники податків, адміністративне судочинство.

Аннотация: Автором проведено исследование понятия и основных признаков налоговых споров как отдельного вида публично-правовых споров, которые рассматриваются в границах административного судопроизводства. Акцентируется внимание на отсутствии законодательного определения данного понятия. Приведены позиции ученых относительно определения термина «налоговые споры». Установлены характерные признаки этого вида споров, обосновано их авторское определение.

Ключевые слова: налог, налоговый конфликт, налоговый спор, налогоплательщики, административное судопроизводство.

Summary 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 attention paid to the absence of legislative definition of this concept. Observed positions of scientists on the definition of tax disputes. Characterized features of this type of disputes, proposed own author's definition.

Key words: tax, tax conflict, tax dispute, taxpayers, the administrative proceeding.

Загальновідомо, що основним джерелом наповнення доходної частини бюджетів усіх рівнів є податки, а своєчасність та повнота їх надходження є запорукою економічної стабільності держави. При цьому податкове право, норми якого закріплюють та регулюють суспільні відносини, що виникають між приватними та публічними суб'єктами в процесі формування доходів бюджету, характеризується високою ймовірністю виникнення конфліктів. Зокрема, у суспільних відносинах виникають ситуації, коли права, свободи та інтереси одного суб'єкта суперечать інтересам іншого. Вирішення таких конфліктних ситуацій суттєво залежить від регулювання нормами права. У нашому випадку, мова йде про правовий спір.

На сторінках юридичної літератури, питанням публічно-правових спорів, як і правовій природі податкових спорів, постійно приділяється певна увага, про що свідчать роботи таких вчених, як: О.В. Бринцева, В.С. Куценка, М.П. Кучерявенка, І. Є. Криницького,

А.К. Саркісова, Я.В. Греци, М.В. Жернакова, М.В. Жушман, А.Ю. Осадчого, В.А. Сьоміної, В.В. Лазора, О.М. Обушенка, О.М. Федорчука та інших. Разом із тим, динаміка податково-правових відносин, поява нових інститутів у цій сфері, трансформація вже існуючих вимагає продовження наукової дискусії щодо визначення податкового спору як різновиду публічно-правового. Крім того, восени 2015 року Кабінет Міністрів України запровадив новий варіант податкової реформи, головною метою якої є побудова простої, прозорої, справедливої податкової системи. З огляду на зазначене, метою цієї статті є з'ясування сутності податкового спору, як різновиду публічно-правового спору, встановлення причин виникнення такого спору між учасниками податкових правовідносин.

У довідковій літературі, термін «спір» тлумачиться як словесне змагання; обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна з сторін обстоює свою думку, свою правоту [1].

Вступаючи у правовідносини з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами, іншими суб'єктами при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства особа перебуває під їх владними повноваженнями. При виникненні спору між особою і зазначеними органами такий спір відповідно до Кодексу адміністративного судочинства України є публічно-правовим.

Саме переведення конфліктної ситуації у процесуально-правові рамки і призводить до визнання такого спору податковим. В юридичній літературі неодноразово наголошується, що такі спори пов'язані з виконанням податкових обов'язків [2, с. 123]. Оскільки податкові відносини поширюються на всіх без виключення фізичних та юридичних осіб, це зумовлює велику кількість зіткнення інтересів, що виливається у численні правові спори, пов'язані зі сплатою податків і зборів.

Не дивлячись на те, що матеріально-правові норми не регулюють безпосереднього процесу вирішення податкових спорів, вони закладають основи нормативно-правового регулювання у цій сфері. Зокрема, стаття 67 Конституції України визначила, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. При цьому, порядок і розміри сплати податків і зборів встановлюються державними органами.

В свою чергу, процесуальні норми безпосередньо спрямовані на встановлення та забезпечення порядку вирішення податкових спорів. Реалізація такого порядку здійснюється через встановлення меж належної та можливої поведінки зобов'язаних учасників і повноважень органів, які представляють публічного суб'єкта, вчиненням певних процесуальних дій, веденням процесу [3]. Насамперед, це стосується адміністративного судочинства, через реалізацію якого вирішуються адміністративні спори. За даними Вищого адміністративного суду України податкові спори є однією з найчисельніших категорій справ серед всіх розглянутих окружними адміністративними судами.

Відповідно до п. 1 ст. 6 Кодексу адміністративного судочинства (надалі – КАС) України кожна особа має право звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або інтереси. Юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку зі здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій (ст. 17 КАС України) [4].

Досить дискусійним при впровадженні адміністративного судочинства було питання податкових спорів і їх відмежування від господарського судочинства. Наразі, податкові спори розглядаються і вирішуються адміністративними судами як публічно-правові. Завдяки участі в податковому спорі суб'єкта владних повноважень вони мають ознаки публічно-правового спору. Проте за змістом спірних правовідносин у податковій сфері вони є господарськими. У низці правовідносин грань між публічно-правовим спором та господарським досить тонка. Так, КАС України поділив за правовою природою господарські спори між адміністративними та господарськими судами.

Тут слід враховувати різне призначення адміністративного та господарського судочинства. Як правило, дискусія щодо необхідності застосування адміністративного чи господарського судочинства щодо податкових спорів породжена відсутністю легального визначення поняття «податковий спір».

А.С. Цімбота з цього приводу відмічає, що публічно-правовий спір – це заснований на публічному праві спір між двома чи більше учасниками правовідносин, в яких хоча б однією зі сторін є суб'єкт владних повноважень (орган державної влади, орган місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа, інший суб'єкт при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень) [5].

Відмітимо, що податковий спір, як різновид публічно-правового спору, на відміну від приватно-правового спору, пов'язаний з положеннями публічного права, що встановлюють привілейоване право держави в цілому, та представника державної влади, зокрема. Держава виступає носієм суверенної влади.

На сторінках спеціальної літератури справедливо відмічається про те, що податковий спір, як і публічно-правовий, має низку ознак, а саме:

- виникає з публічно-правових відносин. Публічно-правовими відносинами є передбачені нормами публічного права суспільні відносини, що виражаються у взаємних правах та обов'язках їх учасників у різних сферах життєдіяльності суспільства, пов'язаних із реалізацією публічної влади;

- сторони як особи, які беруть участь у справі, є суб'єктами публічно-правових відносин, одна з яких має особливий правовий статус і наділена владними повноваженнями;

- виникнення спору пов'язане із реалізацією публічного інтересу;

- предметом спору є рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів публічно-правових відносин, які порушують або можуть порушити права, свободи та інтереси інших суб'єктів [6].

Отже, податковий спір виникає у сфері публічного інтересу, що виражається у необхідності забезпечення благ, які мають важливе значення для суспільства чи територіальної громади.

З прийняттям кодифікованого акту, який регламентує здійснення адміністративного судочинства, термін «публічно-правовий спір» знайшов своє висвітлення в його правових приписах. З-поміж всіх публічно-правових спорів нас цікавлять ті, що розглядаються адміністративними судами. Їх перелік визначено у ст. 17 КАСУ, а саме:

- 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 з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби;

- спори між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, у тому числі делегованих повноважень;

– спори, що виникають з приводу укладання, виконання, припинення, скасування чи визнання нечинними адміністративних договорів;

– спори за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, встановлених Конституцією та законами України;

– спори щодо правовідносин, пов'язаних з виборчим процесом чи процесом референдуму;

– спори фізичних чи юридичних осіб із розпорядником публічної інформації щодо оскарження його рішень, дій чи бездіяльності у частині доступу до публічної інформації.

В адміністративних судах оскаржуються будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, крім випадків, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституцією чи законами України встановлено інший порядок судового провадження. В тій же ст. 17 КАС України визначено виключення з юрисдикції адміністративних судів з окремих видів публічно-правових справ, а саме:

– що віднесені до юрисдикції Конституційного Суду України;

– що належить вирішувати в порядку кримінального судочинства;

– про накладення адміністративних стягнень;

– щодо відносин, які відповідно до закону, статуту (положення) об'єднання громадян віднесені до його внутрішньої діяльності або виключної компетенції [4].

Оскільки термін «публічно-правовий спір» відсутній у законодавстві, необхідно встановити публічно-правовий зміст (характер) податкового спору для розгляду його адміністративним судом. За змістом (залежно від характеру) спори є приватно-правовими та публічно-правовими. Тобто, в основі розмежування спорів лежить поділ права на публічне та приватне.

Як правило, виникнення податкового спору – це правова реакція на конфлікт між сторонами, що склався через об'єктивні чи суб'єктивні причини. Податковий спір проявляється у протистоянні сторін. У своїй діяльності органи влади чи місцевого самоврядування задля досягнення певної мети впливають на можливість реалізації суб'єктивних прав інших суб'єктів, що є стороною в спорі. Залежно від виду податкових відносин податкові спори є досить різноманітні, що пояснюється всією сукупністю і складністю відносин, пов'язаних зі стягненням податків і зборів. Податкові спори можуть виникати, внаслідок різної оцінки фіскальними органами і платниками податків і зборів правового змісту відносин, у зв'язку з якими виникає обов'язок зі сплати податків або зборів.

Численність податкових спорів показує складність, багатоплановість і багатосторонність відносин між державою, з одного боку, і організаціями та фізичними особами – з іншого, у зв'язку зі стягненням податків і зборів, в контексті дії суміжних з податковими іншими груп правовідносин.

Заслугують на увагу існуючі у науковій літературі підстави виникнення податкового спору, зокрема ними визначаються: неправильне тлумачення норми права; незастосування норми права, що необхідно застосувати; застосування норми, що не може

бути застосована. Адже, проблемою податкового законодавства лишається неузгодженість між законами та підзаконними нормативними актами, які встановлюють додаткові приписи, інструкції, роз'яснення, узгодження тощо. Крім того, податковий спір може виникати через недостатність фахової підготовки працівників фіскальних органів; порушення норм та порядку проведення податкових перевірок; лобіювання бізнесових інтересів; через прояви корупції та ін.

Варто також відмітити, що сама наявність конфліктної ситуації не спричиняє податкового спору. Він виникає після вчинення юридично значущих дій, спрямованих на вирішення конфліктної ситуації. Так, одна із сторін приймає рішення звернутися за допомогою до третьої сторони, що уповноважена вирішувати такий спір. Третя особа (суд чи інша особа (наприклад, Державна фіскальна служба України) втручається в ситуацію, що склалася.

Спірні відносини з приводу оподаткування є похідними від неконфліктних правовідносин, у яких беруть участь низка суб'єктів публічних галузей прав. Сама по собі незгода платника податку чи збору з вимогою або рішенням податкового органу ще не є податковим спором. Вона перетвориться на податковий спір лише тоді, коли вступають в силу правові норми, які зобов'язують третіх осіб (суди, вищі державні органи та вищі посадові особи) вирішити питання про зміст податкових правовідносин (встановлення прав і обов'язків сторін у сфері податків і зборів) на основі встановлення застосовних до даних правовідносин норм законодавства про податки і збори і об'єктивного і всебічного розгляду фактичних обставин [7, с. 26].

Податковому спору притаманна низка специфічних ознак, які пов'язані із його публічною природою і відмежовують його від приватноправового спору. Предмет приватноправового спору характеризується зацікавленістю особи в отриманні матеріального чи нематеріального блага. Сторони мають спір, що не виходить за межі їх приватного інтересу. У податковому спорі, як різновиді публічно-правового спору, оскаржуються рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів публічних правовідносин (наприклад, фіскального органу). В ньому зачіпається публічний, суспільний інтерес.

Юридичний зміст правового спору полягає у праві кожної зі сторін заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав та законних інтересів у спорі. Фактичні дії сторін спору, із реалізації права заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав є фактичним змістом податкового спору. У правовому спорі суперечності виникають між сторонами відносно власних прав та обов'язків або законності прийнятих рішень.

Обов'язково стороною податкового спору є суб'єкт владних повноважень. Таким суб'єктом здебільшого виступають підрозділи чи посадові особи Державної фіскальної служби України, утвореної Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби».

Названим нормативно-правовим актом визначено, що Державна фіскальна служба є центральним

органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. Пунктом 1 Постанови визначається, що Державна фіскальна служба України реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [8].

Законодавцем також закріплено, що свої повноваження Державна фіскальна служба України здійснює безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. Ті правовідносини, які виникають під час виконання Державною фіскальною службою України та її територіальними органами, покладених на них завдань, є публічно-правовими, а справи зі спорів між суб'єктами цих відносин – адміністративними.

Одним із прикладів податкового спору є звернення до суду про винесення судового рішення щодо припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців у межах здійснення контрольних функцій Державної фіскальної служби України в установленому законом порядку. Спори, що виникають у цих відносинах, підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства [9].

З формальної точки зору податковий спір виникає після звернення одного із суб'єктів спору до адміністративного суду. Він є частиною адміністративного процесу. Конфлікти, що існують поза адміністративним судовим процесом формально не можуть вважатися податковим спором як різновидом публічно-правового спору, оскільки відсутні юридичні факти, що спричинили б правовий спір. Проте податковий спір може бути вирішений як у судовому, так і у позасудовому порядку. Наприклад, податковий спір платника податків і фіскального органу може бути вирішений шляхом адміністративного оскарження. В порядку адміністративного оскарження, в такому разі, також наявний спір, проте вирішується він у позасудовому порядку.

На сторінках спеціальної юридичної літератури також справедливо відмічається, що ознакою податкового спору є те, що він витікає з податкових правовідносин. Такі правовідносини характеризуються не тільки загальними властивостями, що притаманні будь-яким правовідносинам, а й спеціальними: виникають на основі норм податкового права, завжди є владно-майновими, один із суб'єктів завжди виступає держава в особі уповноважених податкових органів, виникають в процесі фінансової діяльності держави, характеризуються нерівністю положення їх учасників, тобто ґрунтуються на підпорядкуванні однієї сторони іншій [10, с. 13-14]. Отже, податковий спір: 1) виникає на основі правовідносин зі встановлення, введення та адміністрування податків і зборів; 2) витікає з відносин, що виникають у процесі здійснення податкового контролю, і включає в себе оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їхніх посадових осіб;

3) витікає з відносин щодо притягнення платника податків до відповідальності за вчинення проступків у сфері адміністрування податків. Як наслідок, податковий спір розглядається як такий, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (фіскальних) органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку [11, с. 7-10].

Цікавими вбачаються існуючі у теорії податкового права підходи відносно правової природи податкового спору. Зокрема, при формальному підході акцент робиться на процесуальну сторону вирішення податкових спорів, його форму. Так, оскільки податкові спори розглядаються у адміністративних судах, то і спори слід вважати адміністративними справами. При такому розумінні адміністративний спір зводиться виключно до його розв'язання в адміністративних судах (судова форма). При цьому, до адміністративних спорів не відносяться спори, що витікають з адміністративних правовідносин, однак, які вирішуються у позасудовому (адміністративному) порядку.

Іншим підходом щодо правової природи податкового спору є змістовний або матеріально-правовий, при якому вчені відштовхуються або від специфіки суб'єктного складу (суб'єктний підхід), або – від характеру матеріально-правових відносин, з яких він виникає (предметний підхід). Матеріально-правовий підхід щодо визначення податкового спору виходить з того, що складає предмет матеріально-правових вимог скаржника. Матеріальні правовідносини визначають зміст правового спору. Якщо правовідносини податкові, то і спір податковий.

При суб'єктному підході в якості податкового розглядається спір, в якому обов'язковою стороною виступає фіскальний орган чи інший державний орган або орган місцевого самоврядування, дії якого оскаржено або який за власною ініціативою порушує спір [11, с. 251].

Ще одним підходом щодо правової природи податкового спору є предметний. При цьому підході вважається, що податкові спори виникають тільки з податкових відносин, в яких реалізуються норми податкового та фінансового права. Спір є податковим, якщо юридичне питання, що складає сутність цього спору, є питанням податкового права. Тож, податковий спір між державними органами (їх посадовими особами) та платниками податків виникає безпосередньо із правовідносин, що регулюються податковим законодавством.

Таким чином, податковий спір можна віднести до публічно-правового спору у разі, якщо податковий спір має публічний характер податкових відносин; по-друге, обов'язкова участь у спорі компетентного органу державної влади – органу контролю у сфері податків, який забезпечує захист публічного інтересу або держави.

На підставі розгляду законодавчих актів, позицій провідних науковців, науково-теоретичних і нормативно-правових джерел, можемо виокремити ознаки податкового спору, що характеризують його як вид

публічно-правового спору, зокрема: 1) має свою правову основу – гарантовану законом можливість захисту прав, свобод та інтересів особи; 2) виникає лише з юридично значущих дій його суб'єктів; 3) спрямований на захист прав, свобод та інтересів, а також виконання обов'язків особи; 4) має законодавчо встановлені способи вирішення, проте вони не позбавляють особу можливості звернутись до альтернативних.

Для податкового спору як предмета юрисдикції адміністративного суду характерні такі ознаки: 1) сферою виникнення є податкові правовідносини; 2) особливим суб'єктом є суб'єкт владних повноважень; 3) чітко визначено його предмет; 4) підстави вирізняються своєю специфікою.

Список літератури:

1. Спiр / Словник української мови / Академічний тлумачний словник (1970—1980) – Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/spir>.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : В 6 т. / Н.П. Кучерявенко – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
3. Практика розв'язання податкових спорів. – Режим доступу: <http://ru.calameo.com/read/000165950701b09d3855b>.
4. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 6 лип. 2005 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – Ст. 446.
5. Цімбота А.С. Публічно-правовий спір в аспекті Кодексу адміністративного судочинства України / А.С. Цімбота [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.m->

rda.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1369:2014-03-30-16-24-19&catid=33:2013-02-08-13-25-15&Itemid=66

6. Хлібороб Н. Що таке публічно-правовий спір? // сайт Центру досліджень місцевого самоврядування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cdms.org.ua/index.php/uk/addressing-public-arguments-mn-ua/the-emergence-of-public-law-disputes-in-public-administration-activity-mn-ua/>

7. Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов / В.Н. Назаров // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 26–28. – Режим доступу: <https://www.lawmix.ru/bux/60618/>.

8. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 160 // Офіційний вісник України від 17.06.2014 року. – 2014. – № 101. – Стор. 15 – Ст. 1213.

9. Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів [Текст]: Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20.05.2013 р. № 8 [Електронний ресурс] // Сайт Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0008760-13>.

10. Податкове право : навч. посіб. / Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильник та ін.; [за ред. проф. М.П. Кучерявського]. – К.: Юрінком Інтер. – 2003. – 400 с.

11. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : [навчальний посібник] / С.В. Буряк, П.В. Мельник, Ф.О. Ярошенко та ін.; [за заг. ред. С.В. Буряка]. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.