

КОНЦЕПЦІЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ ЯК ОХОРОННОГО ПРАВОВІДНОШЕННЯ

КІЦЕНКО Валерій Сергійович - кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного та фінансового права НУ «Одеська юридична академія»

УДК 347.73:336.22

Исследуется правовая природа налогового спора как отдельной категории финансового права. Налоговый спор рассматривается с позиций теории правового спора как специфическое охранительное правоотношение. Уделено особое внимание структуре налогового спора, сформулировано авторское определение налогового спора.

Ключові слова: податковий спір, охоронні правовідносини, правовий спір, податкові правовідносини, структура податкового спору

В українській науці фінансового права категорія «податковий спір» ще не отримала необхідного концептуального осмислення як самостійна наукова проблема. В умовах реформування податкового законодавства зазначена проблема набуває ще більшої актуальності та потребує фундаментальних досліджень. Сучасний стан досліджень правової природи податкового спору не є адекватним тому значенню, яке має цей правовий засіб у правовій системі України.

У незалежній Україні окремі види правового спору досліджували в галузевих правових науках О.В. Бринцев, М.В. Жушман, А.Ю. Осадчий, В.А. Сьоміна, Л.В. Лейба, В.В. Лазор, О.М. Обушенко. У фінансовому праві на деякі аспекти податкових спорів звертали увагу О.М. Федорчук, Я.В. Греца.

Метою статті є розробка основоположних теоретичних засад концепції податкового спору як специфічного виду охоронних податкових правовідносин. Її новизна полягає у формулюванні оригінального визна-

чення податкового спору та обґрунтуванні відповідного наукового підходу до його юридичного складу (юридичної конструкції), який є найбільш адекватним нормам діючого законодавства України.

З методологічної точки зору, щодо правової природи податкового спору можливі два підходи: формальний та матеріальний.

У першому акцент робиться на процесуальну сторону вирішення податкових спорів, на форму. Відповідно робиться висновок, що оскільки податкові спори розглядаються в адміністративних судах, такі спори слід вважати адміністративними справами. У межах такого підходу адміністративний спір зводиться виключно до його розв'язання в адміністративних судах, тобто тільки до його судової форми. Однак, якщо адміністративний спір має альтернативну підвідомчість (адміністративному суду чи вищестоящому державному органу), то він буде власне адміністративним спором лише у випадку його розв'язання у порядку адміністративного судочинства. За цією логікою, до адміністративних спорів не будуть відноситись спори, що витікають з адміністративних правовідносин, однак які вирішуються у позасудовому (адміністративному) порядку.

На наш погляд, при теоретичній інтерпретації податкового спору визначальним повинен бути інший – змістовний або матеріально-правовий критерій. Прихильники цього підходу при визначенні специфіки податкового спору виходять або зі специфі-

ки його суб'єктного складу («суб'єктний підхід»), або з характеру матеріально-правових відносин, з яких він виникає («предметний підхід»).

З точки зору суб'єктного підходу, в якості податкового розглядається спір, у якому обов'язковою стороною виступає податковий орган, дії якого оскаржено або який за власною ініціативою порушує спір [1, с.251].

З цим не можна повністю погодитися хоча б тому, що фіскальні органи здійснюють інші повноваження, які безпосередньо не пов'язані з податковим контролем чи навіть фінансовим правом (наприклад, при порушенні за ініціативою податкової служби провадження у справі про банкрутство суб'єкта господарської діяльності, реалізуються відповідні господарсько-правові норми). Відповідно, присутність податкового (фіскального) органу в якості сторони спору ще не свідчить про те, що цей правовий спір є податковим.

На нашу думку, правильним є інший підхід – предметний. Предметний підхід спирається та такі посилки: податкові спори виникають тільки з податкових відносин, у яких, відповідно, реалізуються норми фінансового права.

Болгарський вчений С. Попович слушно зазначав, що спір можна вважати адміністративним, якщо юридичне питання, що складає сутність спору, є питанням адміністративного права [3, с.507-508]. Слід з цим погодитися та за аналогією відмітити, що спір можна вважати податковим, якщо юридичне питання, що складає сутність цього спору, є питанням податкового права (як інституту фінансового права).

Матеріально-правовий підхід дозволяє визначити податковий спір, виходячи з того, яке матеріально-правове відношення знаходиться у спірному стані та що складає предмет матеріально-правових вимог скаржника. Саме матеріальне правовідношення, що зв'язує сторони, характеризує та перед іншим визначає зміст правового спору. Якщо це правовідношення є податковим, спір повинен вважатися податковим.

Право кожної зі сторін заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав та законних інтересів у спірному відно-

шенні утворює юридичний зміст матеріального охоронного правовідношення, яким є правовий спір.

Фактичним змістом податкового спору є фактичні дії сторін спору, в яких реалізується право кожної з них заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав у спірному відношенні, або, інакше кажучи, на захист свого бачення змісту спірного правовідношення. Такі фактичні дії також можна назвати суперечностями.

Суперечності виникають між сторонами відносно власних прав та обов'язків або законності прийнятих рішень. Саме суб'єктивні права, юридичні обов'язки та законність прийняття рішень суб'єктами владних повноважень (якщо мова йде про публічно-правові спори) утворюють предмет податкового спору. Водночас, суперечності можуть виникнути також щодо самої реалізації прав або належності виконання обов'язку (зловживання правом, неповне або неналежне виконання обов'язку). Таким чином, зазначені права та обов'язки слід розуміти, в тому числі, в аспекті їхньої динаміки, як зміст конкретних правовідносин.

У літературі найбільш близькою до зазначеного вище підходу розмежування юридичного і фактичного змісту правового спору, є позиція Н.М. Тарусіної, яка трактує правовий спір як конфлікт юридично рівних осіб, об'єктивною стороною якого є охоронне правовідношення, а суб'єктивною – суперечності відносно своїх суб'єктивних прав та обов'язків [4, с.7].

На нашу думку, такий підхід має свої недоліки, оскільки суперечності є ніщо інше як фактично реалізована правомочність сторін спору заявляти вимоги або заперечення, в яких, у свою чергу, реалізується конституційно закріплене право кожного на захист. Відривати суперечності від змісту охоронного правовідношення є нелогічним.

Заслугою на увагу теза Н.М. Тарусіної, щодо юридичної рівності сторін спору. Дійсно, сторони будь-якого правового спору володіють рівними правами на захист, кожен з них має правомочність заявляти власні вимоги і заперечення та, одночасно, не вправі самостійно примусити іншого відмовитися

від оскарження, застосувати до нього санкції та ін. Витікаючи з самої ідеї правового спору, принцип формальної рівності сторін знаходить своє вираження у відповідних процесуальних відносинах, пов'язаних із судовим вирішенням такого спору. Водночас, діючий на сьогодні порядок адміністративного оскарження та відповідні адміністративно-юрисдикційні процедури розгляду таких скарг залишають відкритим питання рівності правових можливостей скаргників та контролюючих органів, правові акти або дії яких оскаржено.

Структура податкового спору є певною юридичною конструкцією, зовнішнім вираженням правової сутності податкового спору.

Юридична конструкція, як і будь-яка модель, є спрощеним образом, абстракцією правових явищ. Саме завдяки цьому вона відмічається своєю наочністю, чіткістю та приводить знання в певну систему, полегшуючи сприйняття та інтерпретацію досліджуваних об'єктів [5, с.277].

Питання юридичних конструкцій підіймалося ще в 70-80 рр. XX ст. радянськими юристами-теоретиками [6, с.52]. У фінансовому праві юридичні конструкції як окрему проблему почали досліджувати зовсім недавно.

Так, Д.В. Вінницький зазначає, що для регулювання навіть відносно простого суспільного відношення завжди необхідна система взаємопов'язаних норм. Цей взаємозв'язок правових норм забезпечується різноманітними засобами. Далеко не останнім за своїм значенням серед них є юридичні категорії, презумпції, фікції та інші юридичні конструкції [7, с.238–83].

Будування юридичних конструкцій є прикладом застосування такого методу дослідження, як метод моделювання. Розробка юридичної конструкції (юридичного складу) податкового спору передбачає не просто формулювання його поняття, а виокремлення його складових частин (структурних елементів).

На нашу думку, для розкриття структурних елементів податкового спору найкраще підійде підхід, який використовував І.М. Зайцев [8, с.40–49]. Будуючи конструк-

цію господарського спору він відштовхувався від теорії позову і виокремлював три основні елемента господарського спору: сторони, предмет, підстава.

Цей підхід є найбільш перспективним для розроблення структури по-даткового спору. Структура податкового спору природно більш ближча до структури позову, аніж до складу правопорушення. Правопорушення є протиправною дією винної особи. Форма та ступінь вини суб'єкта, його мотиви та цілі мають принципове значення для встановлення міри його відповідальності. Податковий спір є системою правомірних дій суб'єктів, їх взаємовідносини пов'язані з відновленням суб'єктивного права, його захистом. На практиці саме структура спору обумовлює елементний склад позову, за допомогою якого, у свою чергу, спір стає предметом розгляду суду.

Побудова юридичного складу податкового спору повинна спиратися на діюче законодавство України. Легального визначення правового спору або податкового спору в законодавстві України немає. Як немає й чітко закріпленого переліку його структурних елементів. Однак, такі елементи законодавцем фактично виокремлюються з метою вирішення цілої низки практичних питань.

Мова йде про тотожність спорів. Податкові спори відносяться до категорії адміністративних справ. Розгляд адміністративних справ віднесено до компетенції адміністративних судів. Відповідно, стаття 108 Кодексу адміністративного судочинства України [9], позовна заява повертається позивачеві, якщо у провадженні цього або іншого адміністративного суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав. Стаття 109 Кодексу адміністративного судочинства України передбачає, що суддя відмовляє у відкритті провадження в адміністративній справі, зокрема, якщо у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав є такі, що набрали законної сили: постанова суду чи ухвала суду про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі, про закриття провадження в такій справі у зв'язку з відмовою

АНОТАЦІЯ

Податковий спір розглядається з позицій теорії правового спору як специфічне охоронне правовідношення. Приділено особливої уваги встановленню структури податкового спору, сформульовано авторське визначення поняття податкового спору.

SUMMARY

The legal nature of a tax dispute as a separate category of financial law is investigated. The tax dispute is considered from the viewpoint of a legal dispute as a specific protective legal relationship. Special attention is paid to the structure of a tax dispute; authors gave definition of a tax dispute.

позивача від адміністративного позову або примиренням сторін. Відповідно до статті 155 Кодексу адміністративного судочинства України, 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.

Таким чином, законодавець хоча й не називає їх так, але фактично використовує названі складові елементи податкового спору (сторони, предмет, підстава).

Підсумовуючи викладене, податковий спір можна визначити як матеріальне охоронне правовідношення, 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. Структурними елементами податкового спору є його сторони, предмет та підстава.

Література

1. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання: навч. посіб / С. В. Буряк, П. В. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін. ; за заг. ред. С. В. Буряка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.
2. Попович С. Административное право / С. Попович. – М. : Прогресс. – 1968. – 540 с.
3. Тарусина Н. Н. Спор о праве семейном в советском гражданском процессе : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук / Н. Н. Тарусина. – Л., 1983. – 19 с.
4. Лукич Радомир. Методология права / Лукич Радомир. – М. : Издательство «Прогресс», 1981. – 304 с.
5. Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2 / С. С. Алексеев. – М. : Издательство «Юридическая литература», 1982. – 360 с.
6. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.
7. Зайцев И. М. Сущность хозяйственных споров / И. М. Зайцев. – Саратов : Изд-во Саратовск. ун-та, 1974. – 157 с.
8. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р. // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.