

складності умов їх фінансово-господарської діяльності; розмежування функцій та інтересів власника та апарату управління; необхідність у консультаціях з менеджменту, які допомагатимуть правильному прийняттю рішень керівництвом суб'єктів господарювання; необхідність у наданні впевненості власникам суб'єктів господарювання та зацікавленим особам щодо достовірності фінансової звітності; налагодження бухгалтерського, фінансового і управлінського обліку, проведення робіт з приватизації майна державних підприємств, комерціалізація торгівлі, акціонування підприємств; потреба у консультаціях у галузі оподаткування; необхідність у достовірній фінансовій інформації про діяльність суб'єкта господарювання, адже його фінансовий стан залежить від взаємовідносин з іншими суб'єктами; економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату та надходженням додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторами й аудиторськими фірмами податків.

Історичний досвід показує, що незалежний аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. У кожний історичний період організація аудиторської діяльності може мати свої особливості. У процесі розвитку аудиторської діяльності в умовах розбудови ринкових відносин в Україні можна виділити три основні етапи її становлення. Перший етап – підготовчий (1990-1993 роки) – формуються базові умови для запровадження аудиторської діяльності. Другий етап – становлення (1993-2006 роки) – законодавчо закріплюються особливості організації аудиторської діяльності, права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм. Третій етап – розвиток (з 2006 року по теперішній час) – проводяться заходи щодо імплементації національного законодавства з аудиторської діяльності в міжнародне.

Список використаних джерел:

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник / М.Т. Білуха.– К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с., іл.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-тє вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 56–65.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 р. / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
5. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: монографія / Б.Ф. Усач. – К.: Знання, 2005. – 247 с.
6. Чуніхіна Л. Новий погляд на фінансовий контроль / Л. Чуніхіна // Право України. – 2005. – № 5. – С. 60-63.

УДК 347.73: 336.22

Кіценко В.С.,
доцент кафедри адміністративного та фінансового права
НУ «Одеська юридична академія»

ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК КАТЕГОРІЯ ФІНАНСОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ

В статті досліджується правова природа податкового спору як окремої категорії фінансового права. Податковий спір розглядається з позицій теорії правового спору як специфічне охоронне правовідношення. Автором приділено особливу увагу встановленню моменту виникнення податкового спору та його структури. Сформульовано авторське визначення поняття податкового спору.

Ключові слова: податковий спір, охоронні правовідношення, колізія, податкові правовідносини, податкове законодавство.

В статье исследуется правовая природа налогового спора как отдельной категории финансового права. Налоговый спор рассматривается с позиций теории правового спора как специфическое

охранительное правоотношение. Автором уделено особое внимание установлению момента возникновения налогового спора и его структуре. Сформулировано авторское определение налогового спора.

Ключевые слова: налоговый спор, охранительные правоотношения, коллизия, налоговые правоотношения, налоговое законодательство.

The author investigates the legal nature of a tax dispute as a separate category of financial law. The tax dispute is considered from the viewpoint of a legal dispute as a specific protective legal relationship. Special attention is paid to establishing the date of a tax dispute and its structure. Author's definition of a tax dispute.

Keywords: tax dispute, protective legal relationship, conflict, tax laws.

Постановка проблеми. Системний підхід до дослідження податкових спорів зумовлює необхідність визначення загальної понятійної схеми опису податкового спору як окремого явища. Розробка власного понятійно-категоріального апарату, постійний його розвиток, приведення до відповідності з практикою – одне з важливіших завдань науки фінансового права. На відміну від правопорушення, теорія правового спору залишається ще малодослідженою сферою правової науки. Понятійний апарат новітнього законодавства змінюється без будь-якого наукового осмислення таких змін, яке в принципі повинно передувати цьому. Прийнятий 2005 року Кодекс адміністративного судочинства України [1], визначаючи поняття справи адміністративної юрисдикції, оперує поняттям публічно-правовий спір (ст.3), залишаючи на розсуд правозастосовців вирішення питання про зміст останнього. Водночас, від вирішення цього питання залежить, зокрема, визначення предмету юрисдикційної діяльності адміністративних судів, тобто меж підвідомчості.

Аналіз досліджень. В незалежній Україні окремі види правового спору досліджувалися в галузевих правових науках О.В.Бринцевим, М.В.Жушманом, А.Ю.Осадчим, В.А.Сьоміною, Л.В.Лейбою, В.В.Лазором. У фінансовому праві на деякі аспекти податкових конфліктів звертали увагу О.М.Федорчук [2], Я.В.Греца [3].

Цими авторами розроблялися власні концепції відповідних галузевих спорів, виходячи з посилки про особливості суб'єктів, предмету і методу окремих галузей права та, як правило, використовувався конфліктологічний підхід, тобто галузевий спір розглядався як вид юридичного конфлікту. Визнаючи такий підхід цілком обґрунтованим, втім слід зазначити, що він не є всеохоплюючим та, безумовно, не є єдино можливим. Залишається ще багато невіршених та дискусійних питань з цієї проблематики.

При дослідженні проблем правового спору, різновидом якого є податковий спір, стають у нагоді праці радянських вчених-правознавців. Так, І.Г.Побірченко [4, с.11] та І.М.Зайцев [5, с.6] вперше запропонували розглядати правовий спір як самостійну юридичну конструкцію, П.Ф.Єлісейкіним було обґрунтовано підхід до розуміння правового спору як особливого охоронного правовідношення [6, с.119], М.Д.Матієвський розкрив процесуальне розуміння спору про право та його зміст [7, с.11-18]. В останні роки спостерігається стрімкий ріст інтересу до адміністративних спорів. Окрім зазначених вище дисертацій українських вчених, звертають на себе увагу праці сучасних російських дослідників: статті Н.Ю.Хаманєвой, Є.Б.Лупарева, Н.В. Сухаревой, дисертації Є.Б.Лупарева [8], М.В. Нікіфорова [9], О.В.Чумакової [10].

Мета даної статті полягає у визначенні поняття податковий спір як виду правового спору. Відповідно до обраного концептуального підходу, правовий спір розуміється як логічно необхідна «проміжна ланка» між юридичним конфліктом та галузевим спором. Така точка зору ґрунтується на розумінні правового спору (поряд з правопорушенням), як однієї із форм юридичного конфлікту.

Виклад основного матеріалу. Критичний аналіз наведеної вище літератури, дозволяє зробити висновки принципіального характеру для встановлення природи податкового спору як виду правового спору.

По-перше, правовий спір не можна ототожнювати з правопорушенням, яке є лише однією з можливих підстав виникнення правового спору [6, с.118]. Прикладом зі сфери податкових відносин може слугувати оскарження платником податків рішення податкового органу за скоєне податкове правопорушення.

З цього можна зробити дуже важливий висновок про те, що правовий спір та, зокрема, податковий спір може виникнути не тільки з регулятивних, але й з охоронних правовідносин, в першу чергу відносин юридичної відповідальності.

По-друге, порушення суб'єктивних прав ще не утворює правового спору, оскільки відповідна особа в силу суб'єктивних або об'єктивних причин може його не ініціювати [11, с.5]. Правовий спір передбачає активність особи, її *протиборство* з опонентом. Щодо причин, які на сьогодні можуть переконати суб'єкта права не ініціювати спір, стосовно податкових спорів варто розглядати, головним чином, економічні. Це відноситься до платників податків, які співставляючи необхідні затрати на юридичне супроводження оскарження та розмір (або вірогідність) можливого зменшення податкових зобов'язань або відшкодування (чи повернення з бюджету) грошових коштів, приходять до висновку про недоцільність ініціювання податкового спору.

По-третє, будь-який публічно-правовий спір, який вирішується шляхом юрисдикційного визнання прав, утворюється з моменту оскарження, офіційного вираження незгоди, містить суб'єктивну оцінку стороною, права якої порушені, факту наявності спору та робить невизначеним обсяг прав та обов'язків учасників правовідношення або невизначеним існування всього правовідношення [5, с.20-22]. Правопорушення, зловживання правом, правозастосовча помилка є *підставою* для застосування дозволених законом засобів захисту прав та законних інтересів суб'єктів правовідносин.

Момент утворення правового спору по різному трактується різними авторами. Наша позиція в цьому питанні полягає в тому, що відносно правового спору як загальнотеоретичної категорії моментом його виникнення слід вважати звернення суб'єкта до відповідних правових процедур розв'язання спорів. В публічних галузях права спори вирішуються шляхом адміністративного і/або судового оскарження. В приватному праві можливими є, окрім судового оскарження, переговори, медіація, претензійний порядок, третейське судочинство.

Причому публічно-правовий спір виникає саме в момент звернення до відповідного, спеціально передбаченого законом механізму розв'язання спорів. Безумовно, відповідно до ч.5 ст.55 Конституції України [12], кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань. Ініціювання правового спору (оспорювання) є лише одним із можливих шляхів такого захисту. Захистити свої права і свободи, в принципі, можливо не тільки за допомогою правового спору. Направлення скарг на дії посадовців податкової служби на адресу, наприклад, Президента України, Кабінету Міністрів України, Служби безпеки України не утворює податкового спору. Хоча юридичний конфлікт й існує, форму правового спору він приймає лише після належного звернення до спеціально передбаченого порядку його вирішення.

Кожен правовий спір є індивідуальним, неповторним. Рішення приймається відносно того або іншого конкретного спору. Однак оцінка юридичних фактів і застосування правових норм в заявленому спорі являє собою окремих прояв загальних правил юрисдикційної діяльності. Встановлення об'єктивного змісту спірних матеріальних правовідносин, приведення такого правовідношення до стану повної юридичної визначеності є головною метою всієї юрисдикційної діяльності щодо вирішення правових спорів.

Слід погодитися з П.Ф.Єлісейкіним, що правовий спір – «це виникаюче з регулятивного правовідношення, при існуванні фактів правових перешкод, нове, раніше не існуюче матеріально-правове відношення, охоронне за своєю природою» [13, с.14]. Розуміння правового спору саме як матеріального охоронного відношення є найбільш адекватним суті цього поняття.

Приймаючи до розгляду скаргу або відповідний позов, уповноважений юрисдикційний орган констатує факт наявності, зокрема, податкового спору між контролюючим органом та, наприклад, платником податків та одночасно констатує матеріальне охоронне правовідношення, що виникло між ними. У межах цього правовідношення реалізується право суб'єкта на захист, що може виражатися у можливості вимагати, зокрема, вчинити певні дії, скасувати (визнати нечинним) прийняте рішення та інш. До речі податкове законодавство не містить переліку таких способів захисту, які містить, наприклад Цивільний кодекс України (ст.16) [14] або Господарський кодекс України (ст.20) [15].

На підставі матеріального охоронного правовідношення, яким є правовий спір, виникають у наступному всі процедурні (процесуальні – в залежності від обраного порядку оспорювання) правовідносини, пов'язані вже з вирішенням такого спору.

Правомочність кожної зі сторін заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав та законних інтересів у спірному відношенні утворює юридичний склад матеріального охоронного правовідношення, яким є правовий спір.

Фактичним змістом будь-якого правового спору є фактичні дії сторін спору, в яких реалізується правомочність кожної зі сторін 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 певного *предмету*: прав, обов'язків або відповідальності, а також законності чи тлумачення правових актів. 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.

В 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 [16, 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, в свою чергу, реалізується конституційно закріплене право кожного на захист. Відривати суперечності від змісту охоронного правовідношення є нелогічним.

Однак заслуговує 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 самотійно примусити іншого відмовитися від оскарження, застосувати до нього санкції і т.інш. Витікаючи з самої ідеї правового спору, принцип формальної рівності сторін знаходить своє вираження у відповідних процедурних (процесуальних) відносинах, пов'язаних з вирішенням такого спору.

Слід зазначити, що правовий спір є триваючим матеріальним охоронним правовідношенням. Це правовідношення виникає, триває на стадіях розгляду та вирішення та припиняється моментом повного виконання прийнятого рішення. Тільки тоді можна говорити про розв'язання спору. Навіть коли рішення юрисдикційного органу набрало чинності і в спірних правовідносинах була встановлена повна юридична визначеність, не можна, ігноруючи фактичну сторону, фактично існуючі суперечки, говорити про розв'язання спору до тих пір, поки прийняте рішення не буде виконаним.

Необхідно наголосити, що поняття правовий спір є родовим. Відповідно всі характеристики правового спору притаманні всім його видам.

Стосовно класифікації видів правового спору об'єктивно (це обумовлене різними точками зору на систему вітчизняного права, статус та межі предмету окремих галузей права) можуть виникати дискусії, в тому числі щодо положення податкових спорів.

Податковим є тільки той спір, що виникає з податкових правовідносин. Саме податкові правовідносини (як регулятивні, так і охоронні) є предметом податкового спору. Сторони такого спору обов'язково являються суб'єктами податкових правовідносин. Звідси некоректно вести мову про те, що податкові спори є різновидом адміністративно-правових спорів, подібна точка зору просто нівелює самотійний характер галузі фінансового права.

Потребує окремого дослідження науково-практична доцільність конструювання категорії фінансово-правового спору, до одного з підвидів якого логічно було б віднести і податковий спір.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що податковий спір є матеріальним охоронним правовідношенням, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків, а також законності правових актів, пов'язаних з реалізацією або встановленням правових норм в сфері оподаткування, які вирішуються у порядку передбаченої законом правової процедури.

Література:

1. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.
2. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Федорчук Олег Миколайович – Ірпінь, 2003. – 20 с.
3. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Греца Ярослав Васильович. – К., 2006. – 20 с.
4. Побирченко И.Г. Хозяйственная юрисдикция /И.Г. Побирченко. – К.: РИО МВД УССР, 1973. – 252с.

5. Зайцев И.М. Сущность хозяйственных споров / И.М. Зайцев. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1974. – 157с.
6. Елисейкин П.Ф. Спор о праве как общественное отношение / П.Ф. Елисейкин // Вопросы эффективности судебной защиты субъективных прав. – Свердловск, – 1978. – С. 111-120.
7. Матиевский М.Д. Спор о праве в советском гражданском процессе : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «гражданское право; семейное право; гражданський процес; міжнародне частное парво» / Матиевский Михаил Данилович. – М., 1978. – 25 с.
8. Лупарев Е.Б. Административно-правовые споры : дис. докт. юр. наук : 12.00.14 / Лупарев Евгений Борисович – Воронеж, 2003. – 483 с.
9. Никифоров М.В. Административно-правовые споры в судах общей юрисдикции : дис. канд. юр. наук : 12.00.14 / Никифоров Михаил Владимирович. – М., 2004. – 184 с.
10. Чумакова О.В. Административно-правовые споры в сфере регистрации юридических лиц : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юр. наук : спец. 12.00.14 «административне право; финансовое право; інформаційне право» / Чумакова Ольга Владимировна. – М., 2008. – 20 с.
11. Земченко Н.А. Деятельность суда первой инстанции по предупреждению гражданско-правовых споров : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юр. наук : спец. 12.00.14 «административне право; финансовое право; інформаційне право» / Земченко Нина Александровна. – Свердловск, 1970. – 21 с.
12. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
13. Елисейкин П.Ф. Предмет судебной деятельности в советском гражданском процессе (его понятие, место и значение) : автореф. дис. на соискание науч. степени докт. юр. наук : спец. 12.00.03 «гражданское право; семейное право; гражданський процес; міжнародне частное парво» / Елисейкин Петр Федорович. – Л., 1974. – 38 с.
14. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.
15. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 462.
16. Тарусина Н.Н. Спор о праве семейном в советском гражданском процессе : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юр. наук : спец. 12.00.03 «гражданское право; семейное право; гражданський процес; міжнародне частное парво» / Тарусина Наталья Николаевна. – Л., 1983. – 19 с.

УДК: 342.12

Маєвський О. С.,

здобувач кафедри економіко-правових дисциплін

Національної академії внутрішніх справ

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СОЦІАЛЬНОГО ЗАХИСТУ ТА ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАЦІВНИКІВ МІЛІЦІЇ У КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ МВС УКРАЇНИ

Стаття присвячена аналізу проблем соціального захисту та пенсійного забезпечення працівників міліції. Акцентовано увагу на особливостях службово-трудової діяльності співробітників органів внутрішніх справ України. Здійснена спроба актуалізації шляхів удосконалення механізму їх соціального захисту та пенсійного забезпечення у контексті реформування системи МВС України.

Ключові слова: соціальний захист; пенсійне забезпечення; пенсійна реформа; працівник міліції; реформа системи МВС України; співробітники органів внутрішніх справ; накопичувальна пенсійна система, правове регулювання пенсійного забезпечення.

Статья посвящена анализу проблем социальной защиты и пенсионного обеспечения сотрудников милиции. Акцентировано внимание на особенностях служебно-трудова деятельности сотрудников органов внутренних дел Украины. Совершена попытка актуализировать пути совершенствования механизма социальной защиты и пенсионного обеспечения в контексте реформирования системы министерства внутренних дел Украины.

Ключевые слова: социальная защита; пенсионное обеспечение; пенсионная реформа; сотрудник милиции; реформа системы МВД Украины; сотрудники органов внутренних дел; накопительная пенсионная система, правового регулирования пенсионного обеспечения.