

ДИНАМІКА ТА ФУНКЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті досліджено функціональну природу податкового спору як динамічної структури. Податковий спір розглянуто з позицій теорії правового спору як специфічні охоронні правовідносини та окрему форму юридичного конфлікту. Особливу увагу приділено встановленню моменту виникнення податкового спору та його стадій. Визначено та проаналізовано основні функції податкових спорів, а також деякі з причин їх виникнення.

Ключові слова: податковий спір, юридичний конфлікт, функції податкового спору, податкові правовідносини, податкове законодавство.

На сьогодні розвиток загальної та галузевих теорій правового спору виражається переважно в розширенні та поглибленні понятійних схем опису цього явища, у переході від одних понять до інших, що фіксують більш глибоку сутність правового спору, раніше не досліджені його аспекти. Для цілковитого з'ясування правової природи податкового спору необхідно дослідити це явище в динаміці. Оскільки податковий спір є соціальним явищем, його можна розглядати як процес, який відбувається в часі. Не менш важливим для формулювання повноцінної понятійно-категоріальної схеми аналізу податкового спору як динамічної структури є визначення його функцій.

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. У фінансовому праві на деякі аспекти податкових конфліктів звертали увагу О. М. Федорчук, Я. В. Греца.

Динаміку та функціональну природу правових спорів і юридичних конфліктів так чи інакше в своїх працях розглядали В. Н. Кудрявцев, В. П. Казимірчук, І. М. Зайцев, Р. Лукіч, В. М. Сирих, О. Б. Зеленцов. Концептуально-методологічною основою для їх наукових пошуків ставали праці із соціології, політології, психології конфліктологічної тематики (К. Маркс, Л. Козер, Р. Дарендорф, Н. С. Данакін, Л. Я. Дятченко, О. В. Дмитрієв, А. Я. Анцупов).

Мета статті полягає у дослідженні динаміки податкового спору як процесу (його виникнення, розвитку та припинення) і його функціональної природи (функцій).

Поняття "динаміка" активно застосовують при дослідженні юридичних конфліктів [8, с. 437–441]. Аналіз динаміки дає змогу інтерпретувати податковий спір з погляду його стадій, причин виникнення та процедур розв'язання. У динаміці юридичних конфліктів виокремлюють три стадії: 1) конфліктна ситуація; 2) конфліктна взаємодія; 3) завершення конфлікту [9, с. 16].

Деякі інші підходи запропонували В. Н. Кудрявцев і В. П. Казимірчук. Вони виокремлюють такі чотири стадії юридичного конфлікту:

- 1) виникнення мотиву юридичного характеру в однієї чи обох сторін конфлікту;
- 2) виникнення правовідносин між сторонами, що перебувають у конфлікті;
- 3) розвиток (зміна, припинення) правовідносин у зв'язку з розглядом справи юрисдикційною інстанцією;
- 4) видання правозастосовного акта, який завершує конфлікт [6, с. 218].

Останній підхід можна розглядати як орієнтир при розробленні динамічної структури податкового спору.

Як і для будь-яких правовідносин, для виникнення податкового спору необхідним є певний юридичний факт. Як такий факт необхідно розглядати факт звернення зі скаргю до контролюючого органу або з позовом (заявою) до адміністративного суду. Привід для такого звернення полягає в дійсному або навіть уявному порушенні суб'єктивних прав або невиконанні юридичних обов'язків. Такого порушення може й не існувати в дійсності, однак це не означає, що не існує податкового спору. Ініціатор податкового спору, як правило, має у своєму розпорядженні певні докази в обґрунтування своїх вимог. Цих доказів може бути недостатньо для обґрунтування заявлених вимог, і суд приймає відповідне рішення щодо відмови в задоволенні заявлених вимог.

Відповідно, необхідно розмежовувати наявність реального порушення права або обов'язку й наявність податкового спору. Наявність порушення суб'єктивного права встановлюється в процесі розв'язання податкового спору.

Податковий спір ще не виникає в момент порушення права чи обов'язку. Не виникає він і в момент усвідомлення такого порушення. Так, не можна погодитися з думкою І. М. Зайцева, що стадія виникнення правового спору характеризується тим, що суб'єкт правовідносин дізнається про такі дійсні або уявні дії (або бездіяльність) іншого суб'єкта, які обмежують його права

або вносять невизначеність у його правове становище. Відповідно, зміст цієї стадії, продовжує І. М. Зайцев, становлять розумові процеси отримання інформації про поведінку іншої сторони, її правова оцінка та зародження бажання захистити порушені або оспорювані права [2, с. 52–54].

Явища суб'єктивного сприйняття особою факту порушення її прав не можуть бути чітко встановлені та потребують своєї об'єктивної у вигляді певних дій, спрямованих на відновлення раніше існуючого становища. До того ж, питання психічного усвідомлення явищ об'єктивного світу є предметом психологічної науки, а не науки фінансового права, яка не має відповідних наукових методик (інструментарію) для дослідження зазначених питань.

Приводом для податкового спору є презумпція порушення прав або невиконання обов'язків. Таке порушення має бути допустимим, але реальна його наявність або відсутність встановлюються вже в результаті дослідження відповідного кола обставин, оцінки належних доказів та винесення рішення уповноваженим органом.

Відповідним юрисдикційним органом може бути встановлено відсутність такого порушення прав або невиконання обов'язків, іншими словами, встановлено відсутність підстав для оспорювання. У такому випадку приймається рішення про відмову в задоволенні заявлених вимог.

Моментом виникнення податкового спору слід вважати звернення однієї зі сторін до відповідних правових процедур розв'язання спорів. У публічних галузях права спори вирішують шляхом адміністративного і/або судового оскарження. У приватному праві можливими є, крім судового оскарження, переговори, медіація, претензійний порядок, третейське судочинство.

Податковий спір виникає саме в момент належного звернення до відповідного, спеціально передбаченого законом адміністративного або судового порядку захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин (механізму розв'язання податкових спорів). Безумовно, відповідно до ч. 5 ст. 55 Конституції України [5], кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань. Ініціювання правового спору (оскарження) є лише одним із можливих шляхів такого захисту.

Приймаючи до розгляду скаргу або відповідний позов, уповноважений юрисдикційний орган констатує факт наявності податкового спору між податковим органом та, наприклад, платником податків, оскільки спір виник ще раніше – вже в момент офіційного звернення за захистом. Тут необхідно зробити певні застереження: офіційне звернення за захистом до юрисдикційного органу має бути належним, тобто відповідати встановленим для такого звернення вимогам (щодо форми, строків, зміс-

ту тощо). Відповідність звернень (заяв, скарг, позовів) цим вимогам перевіряє відповідний юрисдикційний орган. У випадку, коли таких вимог дотримано, юрисдикційний орган відкриває відповідне провадження та розглядає правовий спір по суті.

Коли таке звернення відбулося з порушенням установленної форми, юрисдикційний орган залишає його без руху. Так, відповідно до ст. 108 Кодексу адміністративного судочинства України [4], суддя, встановивши, що позовну заяву подано без додержання вимог, визначених ст. 106 цього Кодексу, постановляє ухвалу про залишення позовної заяви без руху, в якій вказуються недоліки позовної заяви, спосіб їх усунення та встановлюється строк, достатній для усунення недоліків. Якщо позивач усунув недоліки позовної заяви у строк, встановлений судом, вона вважається поданою в день первинного її подання до адміністративного суду. Вважаємо, що за умови усунення недоліків, допущених у формі звернення, правовий спір можна вважати таким, що існує з моменту первинного звернення.

Коли не було дотримано інших вимог (стосовно підвідомчості, строків тощо) або зазначені недоліки не було виправлено, заява, скарга або позов повертаються особі, відповідно до встановленого законодавством порядку. Думається, що за таких умов правовий спір не виникає. Про правовий спір можна говорити тільки після належного звернення за захистом особи, яка має право на такий захист. Так, порушення правил підвідомчості або підсудності означає неналежне звернення за захистом. Сплив встановленого законом строку для звернення за захистом автоматично призводить до втрати цією особою права на таке звернення за захистом.

У межах охоронних податкових правовідносин, яким є за своєю суттю податковий спір, реалізується право суб'єкта на захист, що може виражатися в можливості вимагати, зокрема, вчинити певні дії, скасувати (визнати нечинним) прийняте рішення тощо. До речі, податкове законодавство не містить переліку таких способів захисту, які містить, наприклад Цивільний кодекс України (ст. 16) або Господарський кодекс України (ст. 20).

Слід зазначити, що податковий спір є охоронними правовідносинами, що тривають. Ці правовідносини виникають, потім тривають на стадіях розгляду та вирішення і припиняються моментом повного виконання прийнятого рішення. Тільки тоді можна говорити про розв'язання спору. Навіть коли рішення юрисдикційного органу набрало чинності і в спірних правовідносинах було встановлено повну юридичну визначеність, не можна, ігноруючи фактичну сторону, фактично не виправлені порушення, говорити про розв'язання спору доти, поки прийняте рішення не буде виконаним.

Отже, з погляду своєї динаміки, податковий спір проходить три стадії:

- 1) виникнення податкового спору;
- 2) вирішення податкового спору уповноваженим державним органом або судом;
- 3) розв'язання податкового спору (шляхом фактичного виконання прийнятого на попередній стадії рішення).

Зазначені три стадії є основними. На стадії вирішення податкового спору є можливим ускладнення динамічної структури у зв'язку з повторним адміністративним оскарженням до вищестоящего контролюючого органу (інститут повторної скарги) або у зв'язку з апеляційним оскарженням судового рішення.

Метою застосування правових засобів захисту прав та законних інтересів має бути лише розв'язання податкового спору. Механізм розв'язання податкових спорів не повинен утворювати нових юридичних конфліктів. Наприклад, завдавати шкоди у зв'язку з прийняттям юрисдикційним органом неправомірного рішення.

Апеляційне та касаційне оскарження є підставою виникнення нового юридичного конфлікту. Пред'явлення нових вимог до відповідача на цих стадіях заборонене, і, власне, той саме спір розглядається між тими самими суб'єктами (суб'єктами матеріальних охоронних правовідносин), але іншим юрисдикційним органом. Суперечності виникають уже в межах процедурних (процесуальних) охоронних правовідносин, у зв'язку з незгодою з рішенням попереднього юрисдикційного органу. По суті, апеляційне та касаційне провадження, навіть у кримінальному процесі, є спірним. Вищі інстанції розглядають питання законності рішення попередньої інстанції. Але цей спір розглядається не шляхом притягнення цієї інстанції як сторони у справі, а шляхом повторної правової оцінки обставин того самого, "первісного" податкового спору та відповідності закону, прийнятого щодо цього спору, рішення.

Будь-яке порушення права або невиконання обов'язків має свою причину або декілька причин. Як правило, причинами податкових спорів є рішення податкових органів або їх незаконні дії (бездіяльність): необґрунтована відмова у відшкодуванні ПДВ; рішення податкових органів, прийняте за результатами податкової перевірки, про накладання штрафних (фінансових) санкцій; рішення податкових органів про визначення суми податкового зобов'язання або податкового боргу; ухилення податкових органів від відповідей на листи та заяви платників податків тощо.

На жаль, чинному в Україні податковому законодавству притаманні нестабільність, складність та непоодинокі внутрішня суперечливість. Це, у свою чергу, не тільки сприяє виникненню, але іноді стає головною причиною податкових спорів.

У зв'язку із цим однією з важливих гарантій для платників податків від необґрунтованого позбавлення їх власності є чітке

встановлення законом елементів юридичного складу податку (суб'єкт податку, об'єкт податку, масштаб податку, податковий період, одиниця оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, звітний період, термін, спосіб та порядок сплати податку), правових засад проведення податкового контролю, підстав юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. Йеринг говорив про те, що законодавець повинен мислити, як філософ, а говорити, як селянин. Але, "скільки б ми не прагнули точності мови права, – цього головного інструменту, яким користується юрист – ніколи неможливо добитися абсолютної точності. Тому, як і раніше, велика роль належить тлумаченню права як засобу, за допомогою якого встановлюється точне значення окремих висловів, що використовуються юристом при створенні правової норми" [7, с. 280–281].

Таким чином, причини юридичного конфлікту, що має форму податкового спору, слід шукати, насамперед, у сфері правозастосування. Саме "дефект", дійсний або уявний, припущений у правозастосуванні контролюючим органом, є причиною більшості скарг та позовів платників податків. Причини податкового спору – певні обставини, що породжують порушення прав та законних інтересів або невиконання обов'язків суб'єктами податкових спорів. До таких обставин можна віднести зловживання правом, колізію, правозастосовну помилку тощо.

Своєчасне виявлення суперечностей, що виникають у правозастосовній діяльності, їх аналіз мають сприяти вибору адекватних правових засобів їх подолання та оптимізації законодавства. У зв'язку із цим у дослідженнях, присвячених проблемам конфліктів, наголошено на позитивному значенні останніх, що виявляється у функції стимулювання адаптації соціальної системи або її окремих елементів до змін. Конфлікти розглядаються як "...рушійний механізм соціальних змін, процесів розвитку, модернізації й розпаду утворень, що себе вичерпали" [3, с. 67].

Податковий спір посідає належне місце в ряду правових засобів завдяки тим функціям, що йому належать. Системно-функціональний аналіз податкових спорів дає змогу стверджувати, що вони відіграють важливу роль щодо суб'єктів податкових правовідносин. У цьому аспекті можна говорити про функціональність податкових спорів.

Податковий спір є формою юридичного конфлікту, а тому розгляд функцій податкового спору логічно розпочати з дослідження функцій юридичних конфліктів і функцій соціальних конфліктів загалом. Із цього приводу історично сформувалися три основні підходи:

- 1) конфлікти – це негативне (деструктивне) явище, яке підриває нормальне функціонування соціальної системи (Н. С. Данакін, Л. Я. Дятченко, О. В. Дмитрієв, В. Н. Кудрявцев);

- 2) конфлікти є необхідним компонентом соціальних відносин і мають переважно конструктивну функцію (К. Маркс, Л. Козер, Р. Дарендорф). На думку Р. Дарендорфа, "...для реального світу необхідне перетинання різних поглядів, конфліктів, змін. Саме конфлікт і зміни надають людям свободу; без них свобода неможлива" [1, с. 236];
- 3) конфлікт має амбівалентну структуру, виконує як конструктивну, так і деструктивну функції (А. Я. Анцупов, В. М. Сирих, О. Б. Зеленцов).

Останній підхід видається найбільш правильним, оскільки повною мірою дає змогу відобразити всі аспекти соціального конфлікту.

Податковий спір є формою юридичного конфлікту, причому формою конструктивною. Ініціювання спору шляхом подання скарги або позову, на відміну від правопорушення, є прикладом правомірної поведінки, тому правовий зв'язок, що утворюється між двома сторонами спору, не може мати деструктивного характеру.

Податковий спір є цивілізованою, юридичною формою конструктивного конфлікту у сфері оподаткування. Ініціювання податкового спору, оспорування є однією з найважливіших форм реалізації права суб'єктів податкових правовідносин на захист своїх прав.

Як конструктивна форма юридичного конфлікту податковий спір відзначається відповідним набором функцій:

- 1) правозахисна – податковий спір є законним засобом захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин;
- 2) контрольна – за допомогою податкового спору платники податків спроможні контролювати законність дій та рішень податкових органів; забезпечує можливість виявлення й припинення свавілля та зловживання правами з боку податкових органів;
- 3) юридичного опосередкування конфлікту – реально існуючий між податковими органами та платником податків конфлікт об'єктивується, набуває форми правового спору, що забезпечує легальність процесу його перебігу й завершення;
- 4) правостворююча – ініціювання податкового спору породжує виникнення процедурних або процесуальних правовідносин (залежно від обраного адміністративного або судового порядку оскарження) щодо його вирішення, а отже, і відповідних прав та обов'язків суб'єктів цих правовідносин;
- 5) інформаційна – податкові спори є джерелом отримання інформації про наявні дефекти чинного податкового законодавства (колізії, прогалини тощо) та існуючі труднощі його застосування.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, податковий спір є матеріальними охоронними правовідносинами, що тривають, на підставі яких у подальшому виникають усі процедурні (процесуальні – залежно від обраного порядку оспорування) правовідносини, пов'язані вже з розв'язанням такого спору. Динаміка податкового спору являє собою процес його виникнення, розвитку та припинення. З погляду своєї динаміки, податковий спір проходить три стадії: 1) виникнення податкового спору; 2) вирішення податкового спору уповноваженим державним органом або судом; 3) розв'язання податкового спору (шляхом фактичного виконання прийнятого на попередній стадії рішення). Податковий спір виникає саме в момент належного звернення до відповідного, спеціально передбаченого законом механізму розв'язання таких спорів (адміністративного або судового оскарження). До функцій податкового спору належать: правозахисна, контрольна, функція юридичного опосередкування конфлікту, правостворююча та інформаційна.

Список використаної літератури

1. Анцупов А. Я. Конфликтология : учебник для вузов / А. Я. Анцупов, А. И. Шипилов. – 3-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2008. – 496 с.
2. Зайцев И. М. Сущность хозяйственных споров / И. М. Зайцев. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1974. – 157 с.
3. Зеркин Д. П. Основы конфликтологии : курс лекций / Д. П. Зеркин. – Ростов-на-Дону : Феникс, 1998. – 455 с. – (Серия "Учебники и учебные пособия").
4. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.
5. Конституція України : Прийнята Верховною Радою України 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
6. Кудрявцев В. Н. Современная социология права / В. Н. Кудрявцев, В. П. Казимирчук. – Москва : Юрист, 1995. – 297 с.
7. Лукич Р. Методология права / Р. Лукич ; под ред. Д. А. Керимова (вступ. статья) ; пер. с сербохорватского : В. М. Кулистикова. – Москва : Прогресс, 1981. – 304 с.
8. Общая теория государства и права. Академический курс : в 3 т. / отв. ред. проф. М. Н. Марченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Зерцало-М, 2002. – Т. 3. – 528 с.
9. Худойкина Т. В. Юридический конфликт: динамика, структура, разрешение : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т. В. Худойкина. – Москва, 1996. – 23 с.

Стаття надійшла до редакції 11.03.2015.

Киценко В. С. Динамика и функции налоговых споров

В статье исследуется функциональная природа налогового спора как динамической структуры. Налоговый спор рассматривается с позиций теории правового спора как специфическое охранительное правоотношение и отдельная форма юридического конфликта. Особое внимание уделяется установлению момента возникновения налогового спора и его стадиям. Определены и проанализированы основные функции налоговых споров, а также некоторые причины их возникновения.

Ключевые слова: налоговый спор, юридический конфликт, функции налогового спора, налоговые правоотношения, налоговое законодательство.

Kitsenko V. Dynamics and Function of Tax Disputes

The author investigates the functional nature of a tax dispute as a dynamic structure. The tax dispute is considered from the viewpoint of a legal dispute as a specific protective legal relationship and the form of legal conflict. The tax dispute is seen as a lasting protective material legal relationship on the basis of which arise in the future all procedural legal relationship. This relationship is already connected with the decision of the dispute. In terms of its dynamics tax dispute goes through three stages: 1) the emergence of the tax dispute; 2) The decision of the tax dispute by the authorized state body or court; 3) the resolution of a tax dispute (actual performance adopted at the previous stage of the decision). Special attention is paid to establishing the date of a tax dispute and its stages. Tax dispute arises at the moment of the corresponding reference to legal mechanisms to address such disputes (administrative or judicial review). Identified and analyzed the main features of tax disputes, as well as some of their causes. Reasons of legal conflict, which has the form of a tax dispute, in author opinion, should be sought primarily in the sphere of application of the law. This "defect", real or realize admitted controlling public authority in the application of law, is the cause of most of the complaints and claims of taxpayers. Reasons for a tax dispute – defined circumstances which give rise to a violation of the rights and legitimate interests of entities or dereliction of duty tax relations. Such circumstances author considers the abuse of rights, legal conflicts, an error in the application of the law, and others. The functions of tax disputes include: 1) protection rights function; 2) control function; 3) the legal function of mediating the conflict; 4) the emergence of rights function; 5) information function.

Key words: tax dispute, legal conflict, function of tax disputes, tax relations, tax laws.