

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО КОНФЛІКТУ

Важливість процесів оподаткування передбачає як механізми, що спонукають учасників відносин додержуватися певних настанов, орієнтують їх на позитивну поведінку, виконання певних приписів податково-правових норм, так і наявність окремих спірних моментів. Останні мають як об'єктивні, так і суб'єктивні підстави існування. Перші пов'язуються зі складністю, детальною структурованістю відносин оподаткування, тим, що вони спираються на фактичну наявність коштів (яких при кризових явищах може і не вистачати), рух грошей. Другі стосуються праворозуміння з урахуванням правозастосування учасниками податкових відносин (представників владної й зобов'язаної сторони) законодавчих норм, їх суб'єктивного розуміння змісту. Таке розуміння, безумовно, може не співпадати в різних суб'єктів, і через суб'єктивні інтереси й недосконалість законотворення, формалізацію законодавчого припису – породжувати конфлікт.

Податкові спори виникають у правовому зв'язку регулятивних і охоронних податкових правовідносин, коли між їх суб'єктами ви-

никають суперечності з приводу змісту, обсягу й порядку виконання податкового обов'язку. При цьому в межах регулятивних податкових правовідносин поведінка суб'єктів, між якими виникли такі суперечності, регламентується нормами доюрисдикційних процедур, тоді як застосування примусу у виді санкцій у податковому регулюванні може мати місце лише з використанням процедур юрисдикційних.

Регулювання податкових відносин передбачає не лише наявність відповідних податково-правових норм, а й особливості їх застосування. Останнє визначається й обумовлюється праворозумінням тих осіб, які, власне, й регламентують поведінку учасників шляхом пристосування нормативних приписів до оцінки дій чи бездіяльності суб'єктів податкових спорів. Саме із цих позицій одним з яскравих показників такої ситуації є судова практика. Значна кількість судових рішень, висновків, що містяться в актах Конституційного Суду України тлумачиться кожним учасником податкових спорів по-різному, що ще більше ускладнює процес вирішення останніх. Фактично під-

ставою будь-якого податкового спору є більш узагальнююче поняття, складніша конструкція – податковий конфлікт. Досліджуючи його природу, ми логічно стикаємося з протистоянням інтересів учасників конфлікту, позицій представників сторін податкових правовідносин. Але особливістю податкового конфлікту є не просте протистояння інтересів, а таке, що визначає несумісність, невирішену протилежність позицій цих суб'єктів, що зумовлено саме метою реалізації інтересів кожного.

Аналіз розглядуваного конфлікту доцільно зробити з позицій юридичної конфліктології [18], з вивченням його природи в галузі оподаткування у співвідношенні з категорією «юридичний конфлікт». Це досить важливий напрямок дослідження, якому цілком природно є сенс присвятити окрему дисертаційну роботу. У той же час, окремі зауваження в контексті даної публікації будуть доречними. Виходячи із цього вважаємо аргументованим зауваження В.М. Кудрявцева, який розглядає юридичний конфлікт як протистояння суб'єктів права у зв'язку із застосуванням, порушенням і тлумаченням правових норм [7, с. 126]. Інтереси сторін та їх поведінка при цьому пояснюються змістом правових норм, які зумовлюють динаміку

конфлікту, що виражається в застосуванні відповідних юридичних засобів і процедур.

Із позицій конфліктології спор виступає однією зі стадій розвитку відносин, що мають конфліктну природу і є більш вузьким поняттям порівняно з конфліктом. Звичайно, підставою будь-якого спору виступає конфлікт, але не кожне пов'язується з його вирішенням. У багатьох випадках вирішення спору в юридичній площині пов'язано з матеріальними правовідносинами [Див.: 13, с. 10; 14, с. 46]. За таких умов на стадії розвитку регулятивних правовідносин протиправна поведінка кого-небудь із суб'єктів останніх і призводить до виникнення спору і з'ясування підстав його розв'язання у відповідному правовому режимі.

Вважаємо, слід погодитися з позицією М.П. Кучерявенка, який звертає увагу на доцільність (або недоцільність) використання в судових рішеннях поняття «спірні правовідносини» і підкреслює, що їх не можна вважати спірними, якщо певний вид однорідних суспільних відносин уже врегульовано правовими нормами [10, с. 57-62]. У подібній ситуації може йтися про виникнення спору, існування спірних відносин, але не в рамках самих правовідносин, а на межі різних галузевих, інституцій-

них правовідносин і правового впливу. Наявність спору, спірних відносин не обов'язково призводить до виникнення спірних правовідносин. Це пов'язується перш за все з існуванням колізії законодавчих норм, з'ясувати яку має суд при вирішенні спору й винесенні судового рішення. Конфлікт при регулюванні податкових відносин обумовлюється колізією:

- податково-правових норм одного нормативного акта, коли ми стикаємося з протиріччями положень окремих статей закону або іншого нормативно-правового акта;

- норм окремих податкових нормативно-правових актів як різновиду внутрішньоінституціональної колізії, коли протиріччя характеризують співвідношення норм різних податкових законів; ідеться насамперед про протиріччя окремих статей загальних і спеціальних податкових законів;

- норм, які містяться в різних актах фінансового законодавства й виступають різновидом міжінституційних колізій фінансового законодавства, які найбільш яскраво характеризують співвідношення окремих норм бюджетного й податкового законодавства;

- норм податкового законодавства і норм, які входять до інших галузевих угруповань [8, с. 215-217].

Податковий конфлікт може виникнути в результаті неточності законодавства, суперечливості його окремих норм, внаслідок колізії. Його вирішення відбувається шляхом як внесення змін у законодавство, так і коригування поведінки учасників податкових відносин. Саме процесуальна регламентація передбачає більш оперативне розв'язання конфліктної ситуації [9]. У той же час передумовою останньої може бути ігнорування приписів законодавчих норм, що об'єктивно зумовлює теж процесуальне регламентування, але вже в режимі реалізації заходів примусу, відповідальності за певне правопорушення. О.Г. Лук'янова слушно підкреслює, що процес як упорядкована правом діяльність, виникає з потреби усунути аномальні прояви суспільних відносин. Він покликаний належним чином, у чітко визначених формі й режимі здійснити індивідуальне правове регулювання [11, с. 67]. Саме тому податковий процес можна розглядати як різновид процесу юридичного, форму юридичної податкової процедури, що ґрунтується на реалізації матеріальних охоронних податкових правовідносин. Вона характеризується специфічною роллю владного суб'єкта (як організатора відносин і власника коштів), детальною норматив-

ною регламентацією поведінки учасників податкових правовідносин на базі матеріальної регулятивної податкової процедури.

Протистояння сторін податкових правовідносин у цьому випадку як призводить до формалізації – породжує податковий конфлікт, так і вимагає врегулювання й вирішення податкового спору, що виник внаслідок цього. Із певними обмеженнями можна вважати, податковий конфлікт є передумовою появи такого спору. Але з огляду на це треба мати на увазі, що податковий конфлікт має подвійний характер. З одного боку, в його статичному вигляді він дійсно служить поштовхом для виникнення податкового спору, необхідністю його вирішення, різновидом юридичного факту, що породжує правовідносини з урегулювання спору в галузі оподаткування. А з другого – з появою податкового спору податковий конфлікт не завершується. Спір розвивається й вирішується в межах конфлікту між владною й зобов'язаною стороною податкових відносин. У цьому сенсі ми акцентуємо увагу на динамічності податкового конфлікту, що завершується з прийняттям рішення стосовно предмета податкового спору й набуттям ним чинності.

Треба, вважаємо, погодитися з тим, що не можна ототожнювати поняття «спір» і «процедура

вирішення спору» [16, с. 33-34]. Спір може бути пов'язаний з матеріальними правовідносинами, в рамках яких визначається об'єкт, щодо якого виникли суперечка або порушення того чи іншого суб'єктивного права учасника правовідносин. Вирішення спору пов'язується перш за все з процесуальними правовідносинами, учасниками яких є суб'єкти матеріальних правовідносин, наділені процесуальними правами й обов'язками, такі процесуальні правовідносини, і (на відміну від матеріальних), регулюють уже поведінку не 2-х учасників спору (наприклад, платника й податкового органу), а 3-х (до наведених учасників спору приєднується суд). Причому процесуальні права й обов'язки виникають не лише в учасників спору щодо один одного, а й учасників спору стосовно юрисдикційного органу.

А.К. Саркісов слушно зазначає, що податковий конфлікт виявляє ефективність базової правової моделі, яка регламентує конституційні відносини «платник–суспільство–держава» [15, с. 14]. У цілому із цим можна погодитися, але хотілося б зробити 2 зауваження. По-перше, навряд чи податковий конфлікт треба пов'язувати з конституційними відносинами. Те, що вони зумовлені конституційним приписом [6], ще не означає,

що вони розвиваються й регулюються останніми. При цьому норма Конституції, породжуючи податковий обов'язок, переводить їх у режим податково-правового регулювання і з цього приводу породжує й визначає сферу податкових правовідносин, а не конституційних. До того ж, навряд чи беззаперечно можна погодитися з точкою зору цього вченого стосовно підходу до суб'єктного складу відносин «платник – суспільство – держава». Як вбачається у суспільства в цьому випадку надто узагальнююча роль, щоб виступати окремим суб'єктом. Податковий конфлікт виникає й розгортається між платником і державою в особі контролюючих органів, а інтереси суспільства тут представлені опосередковано, через державні, тому навряд чи логічно розглядати його як окремого, самостійного суб'єкта податкового конфлікту.

Не викликає сумніву і твердження А.К. Саркісова, що податкові конфлікти не можна ототожнювати з податковими спорами. Але при цьому правознавець звертає увагу на процесуально-змагальну спрямованість цих спорів [15, с. 34]. Дійсно, податковий конфлікт і податковий спір – різні речі, але в режимі податково-правового регламентування досить складно спиратися на всебічну реа-

лізацію принципу змагальності при їх вирішенні. Змагальність передбачає певну рівність сторін, наявність у них схожих зустрічних прав та обов'язків, що характерно для диспозитивного регулювання суспільних відносин. В умовах упорядкування й розвитку імперативного наказу щодо сплати податків і зборів і виникнення на підставі цього спору обґрунтувати змагальність рівноправних сторін податкових відносин дуже складно, особливо виходячи з того, що спір виникає в межах відносин, де одна сторона виконує імперативний наказ другої і де вони регулюються владними розпорядженнями.

З нашого погляду, в наявності дуже цікава ситуація з виникненням і розвитком відносин саме на межі методів регулювання. Податковий конфлікт, як передумова податкового спору, з'являється в межах відносин, які впорядковуються виключно імперативними заходами, коли справляються податки і збори, тобто це етап імперативного регулювання. Виникнувши, податковий спір припускає застосування окремих засобів також диспозитивного впорядкування. Ідеться тут насамперед про апеляційне адміністративне узгодження сторін спору – платника й податкового органу. Безумовно,

навряд чи йдеться про абсолютну рівність сторін, але певні засади узгодження, пошуку компромісу вже не виступають виключно імперативним колом відносин, коли одна сторона вимагає від іншої певної поведінки. А домовленість у межах податкового спору, узгодження позицій сторін спору знов-таки повертають регламентування в рамки імперативності. Якщо рішення прийнято, спір завершився, логічним є забезпечити його виконання знов-таки методами влади й підпорядкування.

На сьогодні склалося уявлення щодо диференціації адміністративних спорів (які за своєю природою найбільше схожі з податковими) за формальним і матеріальним критеріями [13, с. 11-13]. У той же час такий поділ навряд чи є остаточним. Доволі складно уявити розмежування спорів цього типу, наприклад, за матеріальною ознакою без відповідної формалізації. Розмежування адміністративних спорів за формальним чи матеріальним критерієм не розкриває їх юридичної природи й підстав виникнення. Дійсно, матеріального спору не існує до тієї миті, поки позиція однієї його сторони не знайшла свого відбиття в заяві чи позові, поки така особа не звернулася до компетентного органу, поки він не набув відповідної процесуальної форми.

Акцент на матеріальну природу податкового спору ґрунтується на вказівці щодо об'єктивної сторони спору про право як правовий конфлікт. Із цих позицій такий спір визначається як перешкода до реалізації суб'єктивного права в матеріальному розумінні, виходячи з чого він зводиться до опору, перешкод і в певному сенсі до правопорушення [5, с. 118]. Процесуальний підхід до з'ясування природи податкового спору формується на підставі суб'єктивної оцінки самого факту конфлікту, на юридичній формі його вираження, а значить, і відповідно на суб'єктивній стороні спору про право як різновиду юридичного конфлікту [Див.: 4, с. 103-106; 12, с. 115-121]. Прихильники розглянутої позиції пов'язують виникнення спору лише з моментом звернення до суду, втручання у вирішення конфлікту юрисдикційного органу. Як видиться, надання податковому спору виключно юрисдикційної природи не відповідає дійсності. Існує чимало видів таких спорів, які й виникають до звернення в суд і вирішуються шляхом упорядкування позицій платника й податкового органу в режимі адміністративного апеляційного узгодження.

С.М. Миронова, посилаючись на точку зору А.Б. Зеленецова, підтримує його в питанні

виокремлення деяких підходів щодо подолання обмеженості виключно матеріального чи процесуального погляду на податковий спір [13, с. 12, 13]. Ідеться про дуалістичний, передпроцесуальний, конфліктний підхід в аналізі природи податкового спору.

Дуалістичний підхід ґрунтується на характеристиці матеріального аспекту спору про право, який передує його процесуальному змісту, проте обидва вони стосуються одних і тих же спірних відносин. Дуалістична концепція пояснює погляд на спір як на особливо організаційно-охоронні правовідносини, суб'єкти яких мають взаємні права й обов'язки, в процесі реалізації яких формують, обґрунтовують і доводять свої вимоги й аргументи [3, с. 49]. У цьому сенсі спір може бути врегульовано без звернення до суду конфлікт розглядається як узагальнення, поєднання доюрисдикційних і юрисдикційних процедур.

Передпроцесуальне значення податкового спору характеризує його як певну процедуру, не пов'язану із застосуванням права, але яка знаходиться поза процесом. У цьому разі спір виражає локальні організаційні відносини, виступає організаційно-процедурним явищем. Аналізуючи таку роль адміністративного спору, Д.Н. Бахрах акцентує увагу на тому, що в ад-

міністративних правовідносинах доюрисдикційне звернення до автора управлінського акта є теж цілком правомірним [2, с. 45]. Навряд чи це зауваження може безапеляційно застосовуватися до податкових спорів. Фактично в цьому випадку формується механізм звернення одного учасника спору до іншого після того, як податковий конфлікт уже виник, а здійснюється лише узгодження позицій. Звернення до автора акта (наприклад, Верховної Ради України чи Кабінету Міністрів України) особи, яка представляє зобов'язану сторону і вважає свої права порушеними з прийняттям такого акта (або його окремою нормою), навряд чи сформує можливість об'єктивного вирішення спору, якщо його автор заінтересований саме у відповідній постановці питання.

Із позицій конфліктного підходу публічно-правові спори вважаються різновидом конфлікту юридичного. Ґрунтуючись на динаміці таких спорів, виділяють деякі їх форми [17, с. 30-31]: а) квазіюрисдикційну – фактичний спір, не врегульований процедурно-правовими нормами, де лише суб'єкти, мотиви їх дій чи предмет конфлікту мають правові ознаки; б) процедурну – спір, який, з одного боку, зумовлено юридично значущою незгодою з адміністративним актом

(заявою), а з другого заявою до вищої інстанції з претензіями до посадової особи чи органу управління щодо їх неправомірних дій; в) позовну – форму податкового спору, який виникає з появою скарги чи адміністративного позову зі зверненням однієї зі сторін до суду.

Ми погоджуємося з Н.Л. Бартунаєвою, що податковий спір виникає після оцінки поведінки (дій чи бездіяльності) платника з боку податкових органів [1, с. 2]. Дійсно, в межах адміністративного апеляційного узгодження такий спір виступає предметом розгляду його спеціалізованими державними органами і є матеріальними податковими правовідносинами. Водночас, якщо представник однієї зі сторін спору звертається до суду, коли податковий спір трансформується у

відповідну юрисдикційну процедуру й обов'язково передбачає участь суду, його матеріальний складник не зникає, але коригується відповідним процедурним змістом, передбачає з'ясування його в межах процесуальних податкових правовідносин. Такий висновок є досить умовним, бо й у межах розгляду податкового спору на стадії апеляційного узгодження йдеться про застосування певних процедурних засобів регламентування, використання податково-процесуальних норм, спрямованих на впорядкування в цих умовах поведінки платника й податкового органа. Але найяскравіша процесуальна природа відносин, пов'язаних з податковим спором, беззаперечно, висвітлюється саме за участі в цьому судових органів.

Список літератури: 1. *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 121 с. 2. *Бахрах Д.Н.* Административное право: Учеб. – М.: Изд-во БЕК, 1997. – 415 с. 3. *Бутнев В.В.* Спор о праве – организационно-охранительное // Проблемы защиты субъективных прав и советское гражданское судопроизводство. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 1981. – С. 43-50. 4. *Демин А.В.* Теория административного процесса: соотношение материального и процессуального права // Правовая наука и реформа юридического образования: Сб. науч. тр. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1996. – Вып. 6. – С. 22-25. 5. *Елисейкин П.Ф.* Спор о праве как общественное отношение // Вопросы эффективности судебной защиты субъективных прав: Межвуз. сб. науч. тр. / Под ред. К.И. Комиссарова. – Свердловск: Свердл. юрид. ин-т, 1978. 6. Конституція України // Відом. Верхов. Ради України. – 1996. – №30. – Ст. 141. 7. *Кудрявцев В.М.* Юридическая конфликтология // Вестник РАН. – Т. 67. – 1997. – № 2. – С. 125-129. 8. *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: В 6-ти т. – Т II: Введение в теорию налогового права. – Харьков: Легас, 2004. – 600 с. 9. *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури: правова природа і класифікація. – К.: Алерта; КНТ, ЦУЛ, 2009. – 605 с. 10. *Кучерявенко М.П.* Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології) // Право України. – 2008. – № 9. – С. 57-62. 11. *Луцьянова Е.Г.* Теория процессуального права. – М.: Норма, 2003. – 409 с. 12. *Матиевский М.Д.* Заявление в суде административно-правового спора как реализации конституционного права на защиту // Процессуальные средства реализации конституционного права на судебную и арбитражную защиту: Межвуз. темат. сб. / Гукасян Р.Е. – Калинин:

ПРОБЛЕМЫ ЗАКОННОСТИ

Изд-во Калинин. ун-та, 1982. – С. 115-122. **13. Миронова С.М.** Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). – М., 2007. – 140 с. **14. Орехлашвили Д.Б.** Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. – М., 2004. – 185 с. **15. Саркисов А.К.** Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук – М., 2006. – 22 с. **16. Серебрякова Е.А.** Правовые аспекты рассмотрения споров по вопросам социального обеспечения: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2002. – 199 с. **17. Хамаева Н.Ю.** Теоретические проблемы административно-правового спора // Гос-во и право. – 1998. – № 12. – С. 30-31. **18.** Юридическая конфликтология: Учеб. пособ. / Отв. ред. *В.Н. Кудрявцев*. – М.: 1995. – 380 с.

ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВОГО КОНФЛИКТА

Усенко Е.А.

Статья посвящена проблемам определения правовой природы налогового конфликта, который анализируется с позиции юридической конфликтологии. Правовая природа конфликта в сфере налогообложения рассматривается в соотношении с категорией «юридический конфликт». Делается вывод, что разграничение административных споров по формальным или материальным критериям не раскрывает их юридической природы и оснований возникновения.

Ключевые слова: налоговые процедуры, налоговый процесс, налоговый конфликт, юридический конфликт, налоговое регулирование.

THE LEGAL NATURE OF THE TAX CONFLICT

Usenko E.A.

The article is devoted to the problems of definition of the legal nature of the tax conflict which is analyzed from an position of legal conflictology. The legal nature of the conflict in taxation sphere is considered in the ratio with the category «the legal conflict». The conclusion is done that differentiation of administrative disputes by formal or material criteria does not open their legal nature and the occurrence bases.

Key words: tax procedures, tax process, tax conflict, legal conflict, fiscal regulation.

Надійшла до редакції 15.07.2010 р.

УДК 347.73:336.22

Р.А. Шепенко, д-р юрид. наук, профессор
кафедры административного и финансового права
Московский государственный институт
международных отношений (У) МИД РФ

КОММЕНТАРИИ КАК СРЕДСТВО ТОЛКОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ

Из-за естественных ограничений языка, так же, как и из-за невозможности предвидения всех обстоятельств и фактов,

которые могут возникнуть при применении международного договора, часто случается, что сомнения можно оправданно