

До питання щодо стадій вирішення податкових спорів

В статті досліджуються особливості стадій вирішення податкових спорів. В узагальненому виді визначено і охарактеризовано складові механізми правового регулювання вирішення податкових спорів. Також автором здійснено класифікації дій щодо змісту податково-правового регулювання за характером та наслідками та документів, поява яких ініціюється податковими органами. Наприкінці наведено узагальнення наукових підходів стосовно змісту податкового процесу.

Ключові слова: податковий спір, стадії правового регулювання, податковий процес, судовий та досудовий порядок вирішення спорів, юридичний факт.

В статье исследуются особенности стадий разрешения налоговых споров. В обобщенном виде определены и охарактеризованы составляющие механизма правового регулирования разрешения налоговых споров. Также автором осуществлены классификации действий касательно содержания налогово-правового регулирования по характеру и результатам и документов, появление которых инициируется налоговыми органами. В заключении приведены обобщения научных подходов относительно содержания налогового процесса.

Ключевые слова: налоговый спор, стадии правового регулирования, налоговый процесс, судебный и досудебный порядок разрешения споров, юридический факт.

This paper investigates the features of tax litigation stages. In summary form defined and described elements of the mechanism of legal regulation of tax litigation. Also the author of the classification action on the matter of tax law regulating the nature and implications and documents the occurrence of which is initiated by the tax authorities. The end scientific approaches are generalizations about the contents of the tax process.

Key words: tax dispute, under regulation, tax process, trial and pre-trial procedure for settling disputes, legal fact.

Постановка проблеми. Вирішення податкових спорів передбачає не тільки адекватне законодавче відображення, але і чітке методологічне уявлення стосовно природи такого спору та засад його подолання. З приводу цього принципово важливим є з'ясування загальної процесуальної форми регулювання податкових відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти досліджуваної теми в своїх працях висвітлювали Д.В. Винницький, І.Є. Криницький, М.П. Кучеявенко, Т.М. Макаренко, С.М. Миронова, А.К. Саркісов, Є. А. Усенко та ін.

Невирішені раніше проблеми. Проте, навіть попри досить значну увагу науковців в сторону зазначеної проблематики, низка питань, пов'язаних із стадіями вирішення податкових спорів залишається невирішеною.

Мета. Зважаючи на вищезазначене, метою даної статті є прагнення поглибити наукові знання стосовно стадійності вирішення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Виходячи з того, що механізм правового регулювання в узагальненому вигляді можна розглядати як систему правових засобів, певним чином структуровану та узгоджену, яка спрямована на подолання перешкод при задоволенні інтересів учасників таких відносин, доцільно деталізувати елементи такого механізму. Логічну конструкцію співвідношення елементів та стадій правового регулювання виділяє О. В. Малько [6, с. 57 – 60], яку цілком послідовно можна застосувати до податкового регулювання.

В той же час, здаються не досить аргументованими погляди, коли, фактично, зміщується механізм правового регулювання з іншими похідними та специфічними

конструкціями. Так, наприклад, С. М. Міронова розглядає структуру механізму вирішення податкових спорів як складову із наступних елементів: а) норм процесуального податкового права; б) юридичних фактів, ... які динаміку податкових спорів; в) податково-процесуальних відносин щодо вирішення податкових спорів (податкова юрисдикційна діяльність) [7, с. 38]. В такому вигляді, фактично, йдеться про загальну структуру механізму правового регулювання. Безумовно, на нього потрібно спиратись, але мабуть доцільно при цьому і наголосити на специфічних особливостях, притаманних саме податковим спорам, податковому регулюванню. До того ж, навряд чи податкова юрисдикційна діяльність є синонімом податково-процесуальних відносин щодо вирішення податкових спорів. Така діяльність упорядковується, регулюється податково-процесуальними відносинами, але не співпадає з нею.

В узагальненому вигляді, на наш погляд, можна механізм правового регулювання вирішення податкових спорів сформулювати шляхом наступного структурування.

1. Початкова стадія правового регулювання пов'язується з існуванням норми права. Саме цим засобом загальні чи орієнтовні побажання щодо поведінки учасників набувають певної форми, яка з одного боку спрямована на реалізацію інтересів учасників відносин, а, з іншого боку, повинна чітко знаходити своє місце в відповідно структурованій системі (інституту, підгалузі, галузі).

Ця стадія регулювання закладає найбільш фундаментальні засади в упорядкуванні процесуальних відносин. Саме нею формуються ефективні засоби захисту прав та інтересів учасників податкових правовідносин. В цих умовах якістю конструювання податково-правових норм і гарантується логічність, доцільність приписів, дотримання яких має вимагати власних податкових надходжень (держава та територіальні громади). Податково-процесуальні норми акцентують свій вплив на встановленні та забезпеченні порядку вирішення податкових спорів.

Реалізація цього порядку забезпечується шляхом встановлення меж можливої поведінки

зобов'язаних учасників та повноважень органів, які представляють публічного суб'єкта, порядку здійснення певних процесуальних дій, ведення процесу. Важливою особливістю процесуального регулювання на цьому етапі є встановлення відповідних процесуальних гарантій для всіх учасників. Принципово змістовним це має бути, перш за все, для платників або інших учасників, які протистоять владному суб'єкту. Бо таким чином утворюється юридична форма охорони платника від правопорушень з боку владного суб'єкта, підстави захисту його прав та законних інтересів.

2. Для реалізації потенційних приписів, що містить податково-правова норма, необхідний юридичний факт, як сукупність спеціальних умов, які дозволяють та передбачають перехід від загальної теоретичної конструкції, загальних правил до регулювання конкретної життєвої ситуації.

Головне призначення юридичних фактів в механізмі вирішення податкових спорів – визначення на підставі приписів правової норми настання певних наслідків, перехід до наступних етапів динаміки податкового регулювання: виникнення, зміна чи припинення податкового спору. Юридичні факти в цій ситуації є приводом щодо зміни та динаміки податкових спорів. Юридичні дії виражають волю поведінку учасників відносин, та за ознакою узгодження, співпадання з приписами податково-правових норм поєднують правомірні процесуальні дії (юридичні поступки та юридичні акти) та неправомірні процесуальні дії (податкові правопорушення).

Ініціатором податкового спору може виступати як платник податку, так і податковий орган. В той же час, треба розмежовувати, що вирішення податкового спору за ініціативою платника може здійснюватись на двох рівнях: на рівні вищої інстанції податкового органа (адміністративне узгодження) та в суді. За ініціативою податкового органа податковий спор може вирішуватись лише в суді. Ця проблема стосується одного принципового питання. На думку низки авторів, при розгляді виникнення податкового спору, який виникає зі ініціативою податкового органа, дії чи бездіяльність платника не можуть бути такою підставою [10, с. 22-24 ;9,с. 13-16]. Такий

висновок базується на тому, що правопорушення, яке здійснене платником не є підставою виникнення спору, а в якості останнього вони виділяють рішення про притягнення платника до відповідальності. Нам складно погодитись з таким висновком. Рішення про притягнення платника до відповідальності, фактично, означає закінчення податкового спору, бо до того як воно зможе набути чинності є різні засоби реагування платника (адміністративне узгодження, розв'язання податкового спору в суді). Таким чином, податковий спор може виникнути і на доюрисдикційній стадії і вирішитись в рамках податкових органів.

Підставами виникнення податкового спору та вирішення його за ініціативою платника податку можуть бути акти, дії та рішення. Ст. 137 Податкового кодексу Російської Федерації закріплює право платників податків та податкових агентів оскаржувати акти податкових органів ненормативного характеру, дії чи бездіяльність їх посадових осіб.

Під актами податкових органів розуміються такі, що не мають нормативного характеру та виступають як документи, що прийняті по відношенню до учасників податкових відносин та затверджені підписом керівника податкового органу чи його заступником [8, с. 571]. Специфічні ознаки ненормативного правового акту в контексті податкового регулювання полягають в тому, що: а) за змістом стосується конкретних висновків щодо прав чи обов'язків учасників податкових відносин (платника, податкового агента тощо); б) формалізований на засаді власного припису (приміром, має обов'язкову регулятивну частину); в) він виданий за ініціативою податкового органу та ним же відповідно формалізований – підписаний керівником або заступником. Практика вирішення податкових спорів сформувала і деякі узагальнюючі підходи стосовно змісту поняття «акт ненормативного характеру». Так, Постановою Пленуму Вищого арбітражного суду Російської Федерації від 28 лютого 2001 року № 5 під подібним актом розуміється акт, який може бути оскаржений в арбітражному суді шляхом пред'явлення вимоги щодо визнання акту недійсним, документ будь-якого найменування (вимога, рішення,

постанова і т.д.) підписаний керівником (чи його заступником) податкового органу, що стосується окремого платника [12].

Дії за змістом податково-правового регулювання передбачають певну класифікацію їх за характером та наслідками [7, с. 43-44]. Виходячи з цього, можна виокремити групу дій, які пов'язані з виданням ненормативних актів податкового органу (повідомлення податкового органу щодо відмови в заліку чи поверненні зайво сплачених чи стягнутих сум податку, пені, штрафу; прийняття рішення щодо проведення виїзної податкової перевірки; прийняття листа щодо необхідності надання розрахунків з податку і т.д.) та дії, не пов'язані з виданням актів (відмова в наданні податкової пільги; нарахування пені; порушення строків проведення податкової перевірки і т.д.).

Виходячи із розповсюдженої адміністративно-правової класифікації дій [2, с. 24], всі документи, поява яких ініціюється податковими органами, розподіляються на: а) документ у формі власного припису, що ініціюється податковим органом, але не містить конкретних висновків щодо прав та обов'язків учасників відносин; б) документ, який видається податковим органом, містить висновки щодо прав та обов'язків, але не має регулятивної частини (інформація щодо недоїмки); в) документ, який не містить ні висновків, ні регулятивної частини (інформаційні довідки); г) дії, не пов'язані з оформленням документу.

Поняття «рішення» використовується як по відношенню до ненормативних актів, так і у відношенні щодо деяких дій податкових органів, які пов'язані з виданням документів. В цьому сенсі Є.В. Каган визначає рішення податкового органу як виданий цим органом документ з регулятивною частиною, що не містить конкретних висновків щодо прав та обов'язків окремого платника.

Як відповідна альтернатива діям вирішення податкових спорів пов'язується і з бездіяльністю (ненаправлення платнику копії акту про проведення податкової перевірки; неприйняття податковим органом заяви про доповнення до податкової декларації тощо). При цьому важливо враховувати, що перелік дій податкових органів, їх посадових осіб чи проявів бездіяльності не може мати вичерпне оформлення, бо складно уявити всі варіації

можливої поведінки представників владної сторони правовідношення.

3. Виникнення та розвиток конкретного юридичного зв'язку учасників відносин в умовах, коли узагальнений правовий припис набуває певного юридичного упорядкування за участі окремих реальних суб'єктів – стадія податково-процесуального правовідношення.

4. Стадія, яка поєднує і певне підсумкове значення, і відповідний зміст, що передбачає новий етап розвитку правового регулювання. З одного боку, акти реалізації прав та обов'язків підводять певну риску під оцінюванням в правовому сенсі поведінки осіб, що відбувалася до цього. З іншого боку, вони ж передбачають певні наслідки (корегування поведінки учасників і т.д.). На цій стадії реалізація суб'єктивних прав та юридичних обов'язків здійснюється таким чином, що дозволяє задовольнити інтереси учасників відносин.

5. В умовах незадоволеного інтересу учасника відносин виникає необхідність реалізації охоронних правовідносин. В цих умовах правозастосовча діяльність реалізується за допомогою охоронних парвзастосовчих актів.

Реалізація цих елементів механізму правового регулювання набуває певної своєрідності в податково-процесуальному аспекті. Єдності поглядів щодо природи такого механізму немає. В. М. Протасов розглядав процесуальний правовий механізм як елемент загального механізму правового регулювання, підставою виникнення та дії якого є перешкоди нормальної реалізації правових норм [13, с. 100]. Зміст процесуального правового механізму він вбачав в обов'язковій охоронній спрямованості, яка виражалася виключно в охоронних правовідносинах. З цього ж боку, аналізує зміст процесуального правового механізму і О. Г. Лук'янова. Вона бачить в ньому динамічну систему правових засобів, яка упорядковує охоронну діяльність уповноважених органів в галузі юрисдикційного правозастосування [4, с. 94].

В контексті розповсюдження висновків загальної процесуальної теорії на податкове регулювання в цілому та особливості процедурного регулювання вирішення

податкових спорів цікавими є думки сучасних дослідників податкового права. Так, Д. В. Винницький характеризує податковий процес як процедуру змагального характеру та пов'язує його з застосуванням засобів податково-правового примусу. Більш того, інститут податкового процесу пов'язується ним виключно з вирішенням податково-правових спорів [1, с. 307-308]. Більш того, ним, фактично розмежовуються два типи процесуального регулювання: податкова процедура як унормована матеріальна процедура, яка забезпечує реалізацію податкових обов'язків та податковий процес як процедура особливого характеру (податкове юрисдикційне провадження). Останнє поєднує попереднє податкове юрисдикційне провадження та судове податкове провадження. Цих же позицій дотримується і С.М. Міронова [7, с. 36].

Узагальнюючи в цілому підходи до змісту податкового процесу, можна виокремити наступні підходи: 1) податковий процес виступає формою провадження щодо податкового правопорушення [3, с. 143-145]; 2) податковий процес складається із провадження щодо податкового правопорушення та оскарження актів податкових органів [5, с. 28]; 3) податковий процес складається із податкового провадження; оскарження актів податкових органів та вирішення податкових спорів [11].

Висновки. Отже, підсумовуючи все вищевикладене, можна зробити висновок, що в узагальненому вигляді, механізм правового регулювання вирішення податкових спорів можна сформулювати шляхом структурування його на: 1) початкову стадію правового регулювання, яка пов'язується з існуванням норми права; 2) юридичний факт, що необхідний для реалізації потенційних приписів, які містить податково-правова норма; 3) стадію податково-процесуального правовідношення або юридичного зв'язку; 4) стадію, яка поєднує і певне підсумкове значення, і відповідний зміст, що передбачає новий етап розвитку правового регулювання; стадія реалізації охоронних правовідносин, за умов незадоволеного інтересу учасника.

Список використаних джерел:

1. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Винницкий Д. В. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.
2. Каган Е. В. Особенности рассмотрения арбитражными судами дел об спаривании решения налогового органа о взыскании недоимки: дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.15 / Каган Евгений Владимирович - М., 2003. – 199 с.
3. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России / М. В. Карасева. – М., 2003. – 172 с.
4. Лукьянова Е.Г. Механизм процессуального регулирования и его элементы / Е. Г. Лукьянова // Журнал российского права. – 2001. - № 7. – С. 91 – 95.
5. Макаренко Т. М. Налоговый процесс и налоговое производство / Т. М. Макаренко // Финансовое право 2002 – № 3. – С. 25 – 31.
6. Малько А. В. Механизм правового регулирования / А. В. Малько // Правоведение, 1996. – № 3. – С. 54 – 62.
7. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): монография / С. М. Миронова. – М., 2007. – 131 с.
8. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 2000. – 608 с.
9. Налоговые споры: теория и практика, 2004. – № 9. – С. 13-16.
10. Налоговые споры: теория и практика, 2004. – № 12. – С. 22-24.
11. Налоговый процесс. Учебное пособие для вузов / О. В. Староверова, Н. Д. Эриашвили; Под ред.: Н. М. Коршунова. – М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 192 с.
12. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 года № 5 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://arbitr.ru/as/pract/post_plenum/91622.html.
13. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / В. Н. Протасов. – М.: Юрид. лит., 1991. – 143 с.