

5. Ковальчук А. Т. Фінансове право: проблеми розвитку та застосування: монографія / А. Т. Ковальчук, А. В. Матіос; за заг. ред. Л. К. Воронової; Київський ун-т ринкових відносин. — К.: Парламентське вид-во, 2010. — 480 с. Kovalchuk A. T. Finansove pravo: problemy rozvytku ta zastosuvannia: monografiya / A. T. Kovalchuk, A. V. Matios; za zag. red. L. K. Voronovoi; Kyiivskyy un-t rynkovykh vidnosyn. — K.: Parlamentske vyd-vo, 2010. — 480 s.

6. Стабілізація банківської системи шляхом підвищення довіри до банків та забезпечення прозорості діяльності НБУ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/dovira_do_bankiv-8d9b8.pdf. Stabilizatsiya bankivskoi systemy shlyahom pidvishennia doviry do bankiv ta zabezpechennia prozorosti diialnosti NBU [Electronnyy resurs]. — Rezhym dostupu: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/dovira_do_bankiv-8d9b8.pdf.

7. Коваленко В. В. Трансформаційні напрями розвитку банківської системи України / В. В. Коваленко // Економічний форум. — 2015. — № 2. — С. 286—295. Kovalenko V. V. Transformatsiyni napryamy rozvytku bankivskoi systemy Ukrainy / V. V. Kovalenko // Ekonomichnyy forum. — 2015. — № 2. — S. 286—295.

8. Орлюк О. П. Теоретичні питання банківського права і банківського законодавства / О. П. Орлюк. — К.: Юрінком Інтер, 2003. — 102 с. Orluk O. P. Teoretychni pytannia bankivskogo prava i bankivskogo zakonodavstva / O. P. Orluk. — K.: Yurinkom Inter, 2003. — 102 s.

FUKS N. BANKING SYSTEM OF UKRAINE: LEGAL ASPECTS OF FORMATION AND DEVELOPMENT IN CURRENT CONDITIONS

Стаття надійшла до редакції 17.11.15.

УДК 342.565.4

Богдан Богдана Володимирівна,
асистент кафедри правового регулювання економіки
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»¹

ПРЕДМЕТ ОСКАРЖЕННЯ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

Наукова стаття присвячена дослідженню концептуальних засад поняття «податковий спір» в Україні та предмету його оскаржен-

¹Bogdan Bogdana, Assistant of the Legal Regulation of Economics Department in Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman.

ня. Розглянуто наукові підходи до класифікації податкових спорів та особливості їх законодавчого визначення.

Ключові слова: податковий спір, податкові правовідносини, судове оскарження, адміністративний суд.

The scientific article is devoted to research of the conceptual principles of the concept «tax dispute» of Ukraine and a subject of his appeal. Scientific approaches to classification of tax disputes and feature at their decision are considered.

Key words: tax dispute, tax legal relationship, the judicial appeal, administrative court.

Постановка наукової проблеми. В умовах сучасних реформ, які відбуваються в Україні, досить актуальним питанням постає закріплення деяких категорій на законодавчому рівні. Це зумовлено перш за все тим, що чинне законодавство України на сьогоднішній день усе ще не містить окремих ключових визначень. Так, поки що існує лише в науковій доктрині поняття «податковий спір», хоча даний вид публічно-правових спорів є досить поширеним при зверненні фізичних і юридичних осіб до адміністративних судів. Недостатня теоретична розробка питань, що стосуються предмету оскарження в податкових спорах, як різновиду публічно-правових спорів, наявність законодавчих прогалин у закріпленні певних категорій і необхідність аналізу сутності предмету податкового спору обумовили актуальність даного наукового доробку.

Аналіз основних наукових досліджень і публікацій. Окремим аспектам досліджуваних питань приділялась увага у працях таких науковців, як: Л. К. Воронова, І. П. Голосніченко, М. П. Кучерявенко, С. М. Міронова, В. С. Кіценко, К. В. Конюшко, Ю. С. Педько, В. В. Тильчик та інших вчених і практиків у галузі адміністративного та фінансового права.

Метою даної статті є розробка концептуального підходу до осмислення поняття «податковий спір», виокремлення об'єктів, що становлять предмет оскарження в податкових спорах. При здійсненні дослідження зроблено спробу проаналізувати не лише теоретичні засади фінансового права щодо визначення даної категорії, а й окремі наукові думки в сфері адміністративного судочинства.

До завдань, зумовлених метою, можна віднести:

а) аналіз стану сучасного законодавства щодо предмету оскарження в податкових спорах;

б) узагальнення наукових концепцій щодо змісту категорії «податковий спір» та його предмету.

Викладення основного матеріалу. Перш ніж зосередити увагу на предметі дослідження, слід зазначити, що будь-який правовий спір — це конфлікт між юридично рівними суб'єктами певних правовідносин, у якому кожен з учасників захищає свої суб'єктивні права та законні інтереси. Правовий спір є результатом порушення цих суб'єктивних прав шляхом протиправних або неправомірних дій та/або бездіяльності. При цьому сторони правового спору наділені рівними правами на захист.

Становлення адміністративного судочинства в Україні зумовило виокремлення серед правових спорів публічно-правові спори, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів. Проте аналіз чинного Кодексу адміністративного судочинства України (далі — КАС України) свідчить, що визначення «публічно-правовий спір» законодавчо не закріплене.

Відповідно до Постанови Пленуму Вищого адміністративного суду України «Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів» № 8 від 20.05.2013 р. (далі — Постанова) для розгляду спору адміністративним судом необхідно встановити його публічно-правовий зміст [3]. Також у даній Постанові зазначається, що, вирішуючи питання про віднесення спору до публічно-правового, суди повинні враховувати загальнотеоретичні та законодавчі критерії.

Чинний КАС України статтею 17 закріплює перелік публічно-правових спорів, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів. За змістом вказаної статті юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку із здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій. Тобто суб'єкт владних повноважень є обов'язковою стороною правовідносин. До таких суб'єктів належить і Державна фіскальна служба України (далі — ДФС України) як центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [4]. Правовідносини, які виникають під час виконання ДФС України покладених на неї завдань, є публічно-правовими, а справи зі спорів між суб'єктами цих відносин є адміністративними.

У вказаній Постанові наголошено також, що спір набуває ознак публічно-правового за умов не лише наявності серед

суб'єктів спору публічного органу чи посадової особи, а й здійснення ним (ними) у цих відносинах владних управлінських функцій [3].

Податковий спір можна визначити через суб'єктний склад як адміністративний спір, у якому однією із сторін є органи ДФС України, дії чи рішення яких оскаржуються.

Окремі науковці не погоджувались із таким підходом до визначення податкового спору, обґрунтовуючи свою думку тим, що дані органи можуть здійснювати повноваження, які безпосередньо не пов'язані з податковим контролем. Натомість пропонували предметний підхід до визначення податкових спорів, які пропонували визначити як спори, що виникають тільки з податкових правовідносин, в яких реалізуються норми фінансового права [5, с. 458—459].

С. М. Міронова визначала податковий спір через податково-правове відношення, яке віддзеркалює протиріччя інтересів держави і платників податків та інших учасників податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, які вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом чи за згодою сторін [6].

В. В. Тильчик вважає, що податковий спір визначається науковцями в широкому і вузькому сенсі. При цьому в широкому значенні науковці ототожнюють поняття «конфлікт у сфері податкових правовідносин» і «податковий спір», а у вузькому значенні визначають конфлікт як початкову стадію розвитку податкового спору. На його думку таке ототожнення понять недоречно, оскільки не кожний податковий конфлікт набуває правової процесуальної форми спору [7, с. 111].

Спір, предметом якого є публічні фінанси, є спором про права й обов'язки суб'єктів публічно-правових (фінансових) правовідносин у сфері публічної фінансової діяльності, що виникає у зв'язку з реалізацією владних управлінських функцій органами, наділеними відповідною компетенцією у зазначеній сфері. На думку К. В. Конюшко, вказані характеристики цілком можуть бути застосовані до податкових спорів. При цьому науковець наголошує, що специфіка податкових спорів пов'язана з обмеженими предметним і суб'єктним складом податкових спорів порівняно із фінансовими, оскільки предметом податкового спору є не публічні фінанси загалом, а спір, який виникає у зв'язку з реалізацією владних управлінських функцій контролюючими органами [8, с. 97].

У зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України та через реорганізацію податкових та митних органів формування поняття «податкового спору», на нашу думку, потребує певного коригування, а саме: податковий спір — це спір, предметом якого є правовідносини стосовно питань податкової та митної політики чи правопорушень податкового і митного законодавства.

На думку М. І. Зайцева, конструкція спору складається з трьох основних елементів: сторін, предмету та підстави [9, с. 40—49]. Дана наукова думка знайшла своє відображення у чинному українському законодавстві, а саме щодо окремих процесуальних наслідків: пункт 3 частини першої статті 155 КАС України, в якому вказано, що залишення позовної заяви без розгляду можливе, якщо «у провадженні цього або іншого адміністративного суду є адміністративна справа про спір *між тими ж самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав*». Тобто законодавець, хоч і опосередковано, але все ж таки визначає елементи спорів адміністративної справи, до яких належать і податкові спори.

Також варто погодитись із думкою В. С. Кіценка про те, що структура податкового спору ближча до структури позову, аніж до складу правопорушення [5, с. 460].

Враховуючи зміст статті 41 чинного Податкового кодексу України, предмет оскарження в податкових спорах становлять суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів правовідносин та законність прийняття рішень суб'єктами владних повноважень, тобто контролюючими органами [10].

Виходячи із зазначених елементів конструкції спору (сторони, предмет, підстави), як критерію класифікації податкових спорів, можна виокремити такі види податкових спорів:

1) залежно від сторони, яка ініціює податковий спір:

— спори за ініціативою платника податків і зборів (звернення до суду щодо оскарження рішень, дій та/або бездіяльності контролюючих органів);

— спори, що ініціюються контролюючими органами (пункт 67.2 Податкового кодексу України закріплює, що у межах здійснення контрольних функцій контролюючі органи мають право звертатись до суду про винесення судового рішення щодо припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб-підприємців; щодо відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних

осіб-підприємців; щодо скасування державної реєстрації змін до установчих документів);

— спори, в яких ініціатором виступатимуть інші суб'єкти податкових правовідносин;

2) залежно від предмета спору виділяють податкові спори щодо:

— дотримання суб'єктами владних повноважень податкового законодавства;

— оскарження рішень, дій, бездіяльності контролюючих органів та їх посадових осіб;

— визнання недійсними ненормативних актів контролюючих органів;

3) залежно від підстав податкового спору виділяють:

— спори, які виникають через неправильне тлумачення норм;

— спори, які виникають через застосування або незастосування норми права.

Суб'єктом податкових спорів може бути юридична або фізична особа, наділена податковою правосуб'єктністю, тобто виступає носієм суб'єктивних прав і юридичних обов'язків. Поведінка такого суб'єкта регулюється нормами податкового законодавства. Також суб'єктом податкового спору можуть виступати контролюючі органи і держава в особі представницьких органів.

Зі змісту норм Податкового кодексу України можна зробити висновок, що податкові спори виникають на основі правовідносин зі встановлення, ведення та адміністрування податків і зборів, а також у процесі проведення податкового контролю. Останні передбачають оскарження рішень та актів контролюючих органів, дій та/або бездіяльності їх посадових осіб. Податкові спори носять публічний характер, оскільки виникають переважно між державою в особі її представницьких чи контролюючих органів і платниками податків з приводу застосування норм податкового законодавства.

Відповідно до тлумачного словника С.І. Ожегова, під предметом розуміється те, на що спрямовано думку або якусь дію; а також в іншому значенні — об'єкт [11, с. 501]. Предметом податкового спору є суб'єктивні публічні права і обов'язки учасників податкових правовідносин.

Відповідно до підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України оскарження рішень контролюючих органів — це оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків. Крім того, зі змісту даного підпункту зрозуміло, що

предметом оскарження в податкових спорах є також будь-яке інше рішення контролюючого органу. Проаналізувавши зміст окремих норм Податкового кодексу України, можна дійти висновку, що предметом оскарження в податкових спорах може бути:

— податкове повідомлення-рішення, прийняте за результатами перевірки контрольованої операції;

— рішення про донарахування податкових зобов'язань;

— рішення, прийняті за результатами перевірки;

— рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу;

— рішення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, прийняте за розглядом скарги платника податків;

— рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків;

— рішення керівника контролюючого органу (його заступника) щодо арешту майна;

— рішення про розподіл суми грошових зобов'язань або податкового боргу між платниками податків, що виникають у результаті реорганізації;

— рішення про погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, забезпечених податковою заставою;

— рішення про встановлення солідарної відповідальності за сплату грошових зобов'язань платника податків, який реорганізується, щодо всіх осіб, утворених у процесі реорганізації;

— рішення про поширення права податкової застави на майно платника податків, який створюється шляхом об'єднання інших платників податків;

— рішення про стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів);

— рішення про відмову у продовженні строку використання набувачем цільової благодійної допомоги;

— рішення про невідповідність платника податку критеріям для внесення заяви про повернення суми бюджетного відшкодування;

— дії або рішення податкової міліції, їх посадових і службових осіб;

— наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації.

Податкова консультація, яка визначена в законодавстві як допомога контролюючого органу конкретному платнику податків

стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків чи зборів, відповідно до статті 17 Податкового кодексу України належить до окремого предмету оскарження [10]. Надана платнику податків індивідуальна податкова консультація як правовий акт індивідуальної дії, викладена в письмовій або електронній формі, може бути предметом оскарження в податковому спорі із контролюючими органами, якщо, на думку платника податків, така податкова консультація суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Виключенням із предмету оскарження в податкових спорах відповідно до Підрозділу 9² Податкового кодексу України є досягнення податкового компромісу, згідно з яким грошові зобов'язання не підлягають оскарженню, а їх розмір не може бути змінений в інших податкових періодах.

Слід також сказати, що предметом оскарження податкового спору можуть бути правовідносини, що складаються під час справляння різних видів податків: правовідносини щодо податку з доходів фізичних осіб, щодо екологічного податку, щодо земельного податку, щодо непрямих податків, таких як податок на додану вартість та акцизний податок, щодо місцевих податків тощо.

Висновки. Підсумовуючи викладене вище, можна дійти висновку, що на сучасному етапі актуальним залишається питання удосконалення дефініційної складової законодавства.

На нашу думку, існує об'єктивна необхідність доопрацювання окремих положень чинного Кодексу адміністративного судочинства України та Податкового кодексу України шляхом внесення до їх змісту змін, які б ґрунтувалися на засадах оновленої вітчизняної правової доктрини, і в повному обсязі відображали наукові розробки та реалії сьогодення. Адже існує значний попит судової практики у теоретичних розробках, пов'язаних з визначенням сутності понять, які застосовуються адміністративними судами при розгляді спорів стосовно порушень податкового законодавства.

Список використаних джерел

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Офіційний вісник України від 01.10.2010 р., №72/1. — Спеціальний випуск. — С. 15, ст. 2598. The Constitution of Ukraine on June 28, 1996 // Official Gazette Ukraine on 01.10.2010., №72 1Special Issue/p.15, Art.2598. [in Ukrainian].

2. Україна. Закони. Кодекс адміністративного судочинства України. Станом на 03 жовтня 2006 р. — К.: Велес, 2006. — 104 с. (Офіц. док.) Ukraine. Laws. The Code of Administrative Procedure of Ukraine. As of October 3, 2006 — K.: Velez, 2006. — 104 p. (Official. Doc.). [in Ukrainian].

3. Постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України «Про окремі питання юрисдикції адміністративних судів» від 20.05.2013 року № 8. Офіційний сайт Верховної Ради України. Законодавство України. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0008760-13>. A decision of Plenum of the Higher administrative court of Ukraine is «About the separate questions of jurisdiction of administrative courts» on 20.05.2013 № 8. [in Ukrainian].

4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21 травня 2014 року № 236. Офіційний сайт Верховної Ради України. Законодавство України. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF/paran12#n12>. A decision of Cabinet Ukraine is «About Government fiscal service of Ukraine» on 21.05.2014 № 236. [in Ukrainian].

5. *Кіценко В. С.* Поняття та структура податкового спору як виду правового спору / В. С. Кіценко // Форум права. — 2010. — № 4. — С. 458—461. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10kvcvhc.pdf>. Kitsenko V. S. The Notion and structure of a tax dispute as a kind of legal dispute. // Forum of law. — 2010. — № 4. — P. 458-461. [in Ukrainian].

6. *Миронова С. М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: автореф. дисс. на получение научной степени кандидата юридических наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / С. М. Миронова. — Саратов, 2006. — 29 с. Mironova S.M. The mechanism of permission of tax disputes in the Russian Federation: Financially-legal aspect: avtoref. diss. on the receipt of scientific degree of candidate of legal sciences: special. 12.00.14 the «Administrative law, financial right, informative right». — Saratov, 2006. — 29 p. [in Russian].

7. *Тильчик В. В.* Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків / В. В. Тильчик // Часопис Київського університету права. — 2010 р. — № 3. — С. 110—114. Til'chikh V. V. A concept and essence of tax disputes is between the organs of government tax service and taxpayers // The magazine of Kiev Law University. — 2010. — № 3. — P. 110—114. [in Ukrainian].

8. *Конюшко К. В.* Податковий спір як публічно-правовий спір: питання теорії та практики / К. В. Конюшко // Теорія і практика інтелектуальної власності. — 2013 р. — № 6. — С. 95—101. Konushko K.V. Tax dispute as in public legal dispute: question of theory and practice / K. V. Konushko // Theory and practice of intellectual property. — 2013 g. — № 6. — P. 95—101. [in Ukrainian].

9. *Зайцев И. М.* Сущность хозяйственных споров / И. М. Зайцев. — Саратов: Изд-во Саратовск. ун-та, 1974. — 157 с. Zaytsev I. M. Essence of economic disputes. — 1974. — 157 p. [in Russian].

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010 № 229, № 229-230. Офіційний сайт Верховної Ради України. Законодавство України. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%EE%F1%EA%E0%F0%E6%E5%ED>. Tax code of Ukraine on 02.12.2010 g. № 2755-VI / Voice of Ukraine on 04.12.2010 № 229, № 229-230. [in Ukrainian].

11. *Ожегов С. И.* Словарь русского языка / С. И. Ожегов. — М.: Рус. яз., 1986. — 915 с. Ozhegov S. I. Dictionary of Russian / S. I. Ozhegov. — М.: Rus. Lang., 1986. — 915 p. [in Russian].

BOGDAN B. THE SUBJECT OF THE APPEAL IN TAX DISPUTES

Стаття надійшла до редакції 25.11.15.