

**В. С. Кіценко**, асистент кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету “Одеська юридична академія”

**ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА  
В ПРОЦЕСІ РОЗВ’ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ  
(МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ)**

У статті проаналізовано деякі методологічні проблеми застосування норм податкового законодавства в процесі розв’язання податкових спорів; сформульовано поняття податкового правозастосування, з методологічного погляду виокремлено певні стадії розв’язання податкових спорів. Запропоновано розробити окремі методики розв’язання податкових спорів.

В статье проанализированы некоторые методологические проблемы применения норм налогового законодательства в процессе разрешения налоговых споров; сформулировано понятие налогового правоприменения, с методологической точки зрения выделены стадии разрешения налоговых споров. Предложено разработать отдельные методики разрешения налоговых споров.

The author analyzes some methodological problems of the tax legislation in the settlement of tax disputes. The concept of tax enforcement is formulated from the methodological point of view, the individual stages in resolving tax disputes are determined. The author suggests to develop the separate method for resolving tax disputes.

**Ключові слова.** Правозастосування, податковий спір, податкове законодавство, методологія юридичної діяльності.

**Вступ.** Проблеми правозастосовчої діяльності до цього часу досліджували в основному фахівці загальної теорії права. Вагомий внесок у розробку питань, пов’язаних з особливостями процесу правореалізації та правозастосування зробили такі відомі вчені-теоретики, як С. С. Алексєєв, С. І. Братусь, О. М. Васильєв, А. Б. Венгеров, Н. В. Вітрук, М. Н. Вопленко, В. В. Глазирін, В. М. Горшеньов, І. Я. Дюрягін, В. В. Єршов, В. П. Казимирчук, В. В. Лазарев, П. О. Недбайло, М. Ф. Орзіх, А. С. Піголкін, Ю. С. Решетов, Є. П. Шикін, Л. С. Явич та ін.

© В. С. Кіценко, 2010

**Постановка завдання.** Метою пропонованої статті є аналіз методологічних проблем застосування норм податкового законодавства у процесі розв’язання податкових спорів.

**Результати дослідження.** Серед сучасних українських теоретиків заслуговують на увагу праці таких учених, як Д. О. Бочаров (“Доказування в правозастосовчій діяльності: загальнотеоретичні питання”), М. Д. Гнатюк (“Правозастосування та його місце в процесі реалізації права”), Д. М. Михайлович (“Офіційне тлумачення закону”), І. Л. Невзоров (“Принцип законності в правозастосувальній діяльності”), М. Б. Рісний (“Правозастосувальний розсуд”), М. М. Хміль (“Принцип непропустимості зловживання правом”).

Що ж до галузевих досліджень, зокрема розвідок юристів-фінансистів, слід визнати, що питанням реалізації фінансово-правових норм, або процесу дії фінансового права, приділяється недостатня увага.

Системність наукового пізнання полягає в тому, що проблеми, які досліджуються на мікрорівні (тобто є предметом окремих галузей науки), неодмінно стають матеріалом для побудови загальних макрорівневих теорій. І навпаки, висунуті загальні теорії, які відзначаються великим ступенем абстрактності й універсалізму, знаходять своє підтвердження у прикладних дослідженнях галузевого рівня.

Відповідно, одним з напрямів розвитку галузевих юридичних наук (у тому числі фінансового права) є переймання і поступове засвоєння загальнотеоретичних категорій (наприклад, тлумачення правових норм, розсуд у праві, правовий спір, юридичний конфлікт і т. д.). Хоча слід погодитися, що деякі з цих категорій ще до свого загальнотеоретичного опанування були предметом дослідження інших галузевих наук (зокрема, загальнотеоретичне дослідження поняття правовий спір бере початок у теорії цивільного права та процесу).

Податкові спори належать до категорії найбільш складних справ, що обумовлюється необхідністю застосування норм фінансового, цивільного, господарського, адміністративно-процесуального, а іноді й інших галузей права. Звідси не можна повністю відмежувати фінансове правозастосування від, наприклад, адміністративно-процесуального. В інтересах практики, безумовно, найкориснішим буде комплексне міжгалузеве дослідження правозастосування під час розв’язання податкових спорів. Однак це не заперечує можливості висвітлення окремих аспектів даної проблематики, хоча б щодо застосування норм податкового законодавства.

У сучасній юриспруденції застосування права визначається як діяльність державних органів і посадових осіб із прийняття спеціальних рішень для виникнення, зміни чи припинення правовідносин на основі чинних норм права [1, 351].

Питання про природу й особливості застосування права в радянській юридичній науці вирішувалося в процесі наукових дискусій щодо форм реалізації правових норм, а також у контексті визначення механізму

правового регулювання. Помітну роль у цьому відіграла наукова дискусія 1954–1955 рр., що публікувалась на шпальтах журналу “Советское государство и право”. У редакційній статті цього журналу “До підсумків дискусії про застосування норм радянського права” головний висновок щодо правової природи правозастосування зводився до того, що “радянське законодавство зазвичай пов’язує термін “застосування” з тим способом реалізації юридичних норм, який характеризується владними діями компетентних державних органів стосовно інших державних організацій, громадських організацій і громадян” [2, 50]. Ці положення про владний, організаційний характер застосування права та спеціального суб’екта, уповноваженого виконувати такий вид юридичної діяльності, стали основою для подальшого творчого розвитку теорії правозастосування.

Нині існує багато визначень правозастосування. Немає необхідності наводити їх усі. Ураховуючи предмет нашого дослідження, важливіше визначити загальні риси й особливості застосування норм податкового законодавства (податкового правозастосування).

Відштовхуючись від розробленої в теорії права концепції застосування права *податкове правозастосування* являє собою владну діяльність уповноважених органів, спрямовану на прийняття індивідуально-правових актів з метою реалізації норм податкового законодавства в процесі спровадження податків і зборів, а також здійснення податкового контролю, притягнення правопорушників до фінансової відповідальності, розгляду скарг платників податків.

Будь-яка правозастосовча діяльність потребує методологічного забезпечення. Особливо це стосується юрисдикційної діяльності, насамперед пов’язаної з вирішенням правових спорів. Під методологією в даному випадку ми розуміємо сукупність **науково обґрунтованих** принципів, методів та способів аналітичної діяльності з розв’язання правових спорів.

Знання норм чинного законодавства, безумовно, необхідно. Але цього не достатньо, оскільки ці норми треба ще вміти застосовувати. Саме навики правозастосування, оволодіння певними методиками аналітичної діяльності – вагомий змістовний елемент професійної кваліфікації юриста.

Неперебачуваність рішень, що приймаються в результаті вирішення податкових спорів, проблема формування єдиної усталеної практики – прямі наслідки безсистемної, інтуїтивно організованої юридичної діяльності з їх розв’язання.

Спроба побудувати універсальний метод, що не залежить від особливостей окремої сфери правозастосування, навряд чи виявиться доцільною, оскільки буде зведена до певного кола абстрактних рекомендацій, марних для практики.

Кориснішою уявляється розробка окремої методології правозастосування для кожної процедури податкового процесу. Так, дуже актуальним залишається розробка науково обґрунтованих методологій:

- визначення суми податкового зобов’язання за непрямим методом;
- виявлення і кваліфікації податкових правопорушень;
- розв’язання податкових спорів.

Слід зазначити, що в межах податкового процесу йдеться лише про адміністративний порядок розв’язання податкових спорів. Процес їх судового розгляду нормами податкового законодавства не регулюється.

Адміністративне та судове оскарження дуже відрізняються не тільки юрисдикційним органом, але й самою процедурою розгляду, різними процесуальними можливостями сторін. Чинне податкове законодавство лише схематично описує процедуру адміністративного оскарження. Оскаржуючи рішення податкового органу або дії його посадових осіб до податкового органу вищого рівня, саме платник податку зобов’язаний довести протиправність таких рішень або дій. У випадку судового оскарження, відповідно до ч. 2 ст. 71 КАСУ [3], в адміністративних справах щодо протиправності рішень, дій чи бездіяльності суб’екта владних повноважень обов’язок доказування правомірності свого рішення, дій чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Відмінності адміністративного і судового порядку розв’язання податкових спорів очевидні, причому не на користь першого.

Водночас, беручи до уваги наявні особливості, і податкові органи, і суд використовують певну схожу методологію розв’язання податкових спорів. Установлення предмета спору, змісту вимог скаржника, з’ясування фактичних обставин за наявними доказами, вибір та застосування обумовлених предметом спору норм законодавства, правозастосовче тлумачення та деякі інші прийоми юридичної техніки розв’язання правових спорів застосовуються як в адміністративному, так і в судовому порядку оскарження. Розташовані в логічній послідовності такі прийоми можна розглядати як окремі методологічні стадії розв’язання податкових спорів.

Під методологією в даному випадку розуміється, власне, аналітична діяльність, пов’язана з розглядом та вирішенням податкового спору, організована за певними правилами. Під час такої діяльності використовуються певні прийоми правозастосовчої техніки.

**Висновки.** Таким чином, з методологічного погляду розв’язання податкових спорів можна уявити як певну аналітичну діяльність, в якій виділяються окремі стадії.

#### *Кваліфікація податкового спору*

1. З’ясування сторін.

2. З’ясування предмета спору, тобто стосовно чого виник спір (використання прав, виконання обов’язків або реалізації повноважень).

3. З'ясування змісту суперечностей сторін, тобто їх уявлення щодо чинного права, власних прав та обов'язків і наявності тих фактичних обставин (юридичних фактів), що є підставою для такого уявлення.

4. З'ясування змісту заявлених вимог, тобто обраного способу захисту.

*Вирішення податкового спору*

1. Вибір та аналіз норм законодавства, що регулює правовідносини, змістом яких став предмет заявлена спору.

2. Визначення кола фактичних обставин (юридичних фактів), які необхідно встановити.

3. Встановлення фактичних обставин справи шляхом розгляду й оцінки представлених сторонами доказів.

4. Прийняття рішення щодо обґрунтованості заявлених скаржником вимог та, відповідно, задоволення таких вимог повністю або частково, а також стосовно відмови в задоволені таких вимог.

Індивідуальний характер податкових спорів і специфіка вирішення кожного з них не передбачають відсутності певних положень, загальних для розв'язання податкових спорів певного виду. Наявність загальних підходів до розв'язання методичних проблем дозволяє розробити окремі методики щодо вирішення окремих категорій податкових спорів. Такі методики визначають типове, властиве для розв'язання податкових спорів певного виду або групи, але, безумовно, не можуть містити всіх рекомендацій стосовно цього.

Основний зміст методики – опис типових спірних ситуацій (суперечностей) і виклад тактики дій щодо кваліфікації та вирішення відповідної категорії податкових спорів.

Будь-яка окрема методика має будуватись навколо предмета податкового спору шляхом аналізу норм законодавства, в яких закріплені такі права, обов'язки і процедура їх реалізації, та доказів, що підтверджують наявність фактичних обставин – підстав для використання прав, виконання обов'язків, реалізації повноважень.

Подальший розвиток методологічних зasad розв'язання податкових спорів відається перспективним напрямком фінансово-правових досліджень для підвищення ефективності діючого механізму захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

**Література**

1. Сирых В. М. Теория государства и права : учебник / Сирых В. М. – М., 2004. – С. 351.
2. К итогам дискуссии о применении норм советского права (редакционная статья) // Советское государство и право. – 1955. – № 3. – С. 44–53.
3. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918.