

УДК 336.2

**Латковська Т.А.,**  
доктор юридичних наук, професор,  
професор кафедри конституційного,  
адміністративного та фінансового права  
Чернівецького факультету Національного університету  
«Одеська юридична академія»

## **ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ КОНФЛІКТІВ**

У статті досліджується правова природа податкового конфлікту, визначаються його ознаки, причини та умови переходу податкового конфлікту у стадію спору.

*Ключові слова:* податковий конфлікт, ознаки податкового конфлікту, податковий спір, ознаки податкового спору.

В статье исследуется правовая природа налогового конфликта, определяются его признаки и условия перехода налогового конфликта в стадию спора.

*Ключевые слова:* налоговый конфликт, признаки налогового конфликта, налоговый спор, признаки налогового спора.

The article studies the legal nature of a tax conflict, its characteristics, causes and the conditions of transition of a tax conflict into the stage of a tax dispute have been determined.

*Key words:* tax conflict, tax conflict characteristics, tax dispute, tax dispute characteristics.

**Постановка проблеми.** В умовах подолання наслідків світової фінансової кризи, продовження процесів демократизації політичної системи суспільства, здійснення правової реформи, спрямованої на створення стабілізації фінансового та економічного стану держави, проблема удосконалення права взагалі та фінансового права зокрема видається актуальною для дослідження як на теоретичному, так і на практичному рівні. Важливу роль тут відіграють фінансово-правові інститути, які

забезпечують усі сторони та елементи юридичного режиму руху публічних коштів. Серед таких інститутів особливе місце належить податковому праву, який є складним інститутом фінансового права, що регулює основи доходної частини бюджетів та являє собою сукупність фінансово-правових норм, які закріплюють та регулюють особливе коло суспільних відносин, що виникають між приватними і публічними суб'єктами в процесі формування доходів бюджету. Ці відносини мають комплексний характер і за своїм соціальним, політичним та правовим змістом вони завжди є конфліктними. Багатовікова історія людства свідчить про постійну єдність і суперечність інтересів, і як би далеко сучасна наука не заглядала в минуле, вона завжди виявляє конфлікт, що супроводжує суспільний та державний розвиток. Тому виникла потреба дослідження правової природи податкових конфліктів та наукове осмислення їх сутності.

**Аналіз дослідження даної проблеми.** Серед вчених-фінансистів, які розглядали податкові конфлікти та податкові спори як форму розв'язання податкових конфліктів, необхідно назвати М.П. Кучерявенка, В.С. Кіценка, В.М. Свириденко, Є.А. Усенко, В.В. Тильчика та інших.

**Мета даної статті** полягає у дослідженні природи податкових конфліктів та проведенні наукового аналізу у даній сфері.

**Виклад основного матеріалу.** В українській юридичній науці правова конфліктологія – новий напрямок, однак практика правозастосування свідчить про актуальність, розробку та використання багатьох категорій юридичного конфлікту. Невипадково у науковій літературі звертається увага на необхідності невідкладного нового теоретико-методологічного осмислення конфліктів, що набули подальшого загострення і пов'язані із неузгодженістю потреб у податкових надходженнях та можливостями їх отримання [1, с. 10].

Проблеми, пов'язані з правовою природою податкового конфлікту, викликають особливий інтерес як у науковців, так і в практиків. І це природно, адже конфлікт – складне явище, його дослідження безумовно впливає як на розвиток податкового

законодавства, так і на економічну стабільність держави. Норми податкового права діють завжди в умовах конфлікту інтересів платників і казни, що підтверджується як практичними висновками, так і дослідженнями юридичних наук.

Конфлікт (від лат. *conflictus* – зіткнення) визначається у науковій літературі по-різному, це пов'язується, у першу чергу, з тим, що його вивчає багато галузевих наук і кожна визначає своє розуміння природи конфлікту; по-друге, різні визначення охоплюють неоднозначні соціальні процеси, що зумовлює вузьке та широке розуміння конфлікту. Різні тлумачення конфлікту тільки підкреслюють наявність суперечностей, які виникають у процесі соціальної взаємодії і полягають у протидії суб'єктів конфлікту. У конфліктній ситуації кожна сторона робить все можливе, щоб була прийнята її позиція, і не дозволяє іншій робити те саме. Недаремно науковці вважають, що конфлікт – це завжди зупинення та розрив нормальних, усталених відносин.

Однак, незважаючи на те, що конфлікти можуть виникати в усіх галузях права, особливу групу утворюють конфлікти у сфері податкових відносин, які виникають у процесі цілеспрямованої фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування на основі відносин, урегульованих нормами податкового права, і вирішуються за участю держави та її органів.

Податкові конфлікти виникають тоді, коли наявні порушення норм податкового права та відповідна реакція суб'єктів, чий правовий статус зачіпається даним порушенням, або ж до чийх обов'язків, у силу законодавчо закріплених повноважень, входять контрольні функції з виявлення та припинення вказаних порушень.

Для української правової науки проблема збалансованого розв'язання конфлікту публічних та приватних інтересів є новою. Зміна парадигми суспільного розвитку зумовила нові підходи до вирішення даної проблеми. Проголошений Конституцією України принцип пріоритетності прав та свобод людини та громадянина започаткував корінні зміни всієї системи правового регулювання взаємовідносин органів

публічної влади та приватних осіб [2, ст. 22]. У свою чергу, це викликало необхідність пошуку нових підходів і методів розв'язання конфліктних ситуацій у податковій сфері. Особливо яскраво дана проблема проявилась у відносинах сплати податків і зборів, що зумовило підвищений інтерес до неї не тільки з боку науковців, а й практичних працівників сфери оподаткування.

При дослідженні конфліктів у сфері податкових правовідносин потрібно звертати увагу на понятійний апарат, який є необхідним інструментом правового пізнання, фундаментальним блоком для науки. Взагалі проблеми права і правозастосування досить часто викликані проблемою наукових досліджень, тобто недостатністю тих чи інших доктринальних розробок, або ж нехтуванням цих досліджень у процесі правотворчої діяльності. Чимало питань викликає юридична термінологія, яка застосовується і у податковому законодавстві, адже у податковій сфері термінологія є особливою системою, яка доносить до учасників податкових відносин правову інформацію і роз'яснює зміст норм податкового законодавства. Не так давно прийнятий Податковий кодекс України, у якому стала новелою поява статті 6 та статті 14, де визначені основні поняття, категорії, що мають загальне наскрізне значення для податкового законодавства [3, ст. 22]. Адже найбільшою проблемою до прийняття Податкового кодексу була конструкція «податку, збору (обов'язкового платежу)», яка суперечила, по-перше, статті 67 Конституції України, що закріплює обов'язок сплачувати податки і збори (ні про які обов'язкові платежі не йде мова), по-друге, до обов'язкових платежів належить і низка інших надходжень до бюджету (наприклад, адміністративні штрафи та ін.).

Значимість визначення термінів у податковому законодавстві є досить важливою, оскільки від них залежить вирішення питань, що зачіпають інтереси сторін, зокрема учасників податкових відносин. Тут доречно зосередити увагу на формуванні навіть Фінансового кодексу, яким би забезпечувалась не тільки єдина термінологія у галузі фінансового права, але й єдиний підхід до змісту категорій, що відображають централізацію доходів на різних рівнях.

Зрозуміло, що необхідне чітке й безумовне внутрішнє узгодження понять і конструкцій, що використовуються будь-яким фінансово-правовим інститутом, і більш того – таким важливим, яким є інститут податкового права. Не можна забувати й про найважливіші вимоги, що висувуються до наукової термінології, – її однозначність, чітка визначеність, ясність, сталість, що сумісна зі всім комплексом термінів, які застосовуються в науці [4, с. 28].

Існуючі у системі податкових відносин суперечності і викривлена свідомість платників податків створюють умови для подальшого розвитку конфліктних ситуацій, а відтак виникає необхідність у юридичному визначенні поняття конфлікту та спору з метою їх практичного застосування.

В юридичній енциклопедії поняття конфлікту розглядається як зіткнення, серйозна розбіжність, спір [5, с. 213]. Стосовно спору, то під ним розуміють словесне змагання, обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна із сторін відстоює свою думку, свою правоту [6, с. 1172]. У словнику російської мови під спором розуміється: 1) розбіжність, яка вирішується судом або 2) словесне змагання, обговорення чого-небудь, в якому кожен відстоює свою думку [7, с. 696].

Досліджуючи доюрисдикційні процедури регулювання поведінки суб'єктів податкових відносин, необхідно зазначити, що, по-перше, доюрисдикційні процедури характеризують ситуацію, пов'язану з виникненням спору в рамках регулятивного податкового правовідношення. Вони реалізуються при порушенні в реалізації права (наприклад, застосування податкової пільги) чи виконанні зобов'язань, пов'язаних з оподаткуванням, виникненням суперечностей між учасниками відносин, спору між платником податку і податковими органами. По-друге, розв'язання спору в даній ситуації здійснюється без участі судових органів, у режимі узгодження позицій податкових органів і зобов'язаних осіб. По-третє, конфлікт, що виник у режимі доюрисдикційних податкових процедур, долається за рахунок дій учасників спору. По-четверте, розв'язання конфлікту в цій ситуації передбачає



багаторівневість: а) усунення суперечностей на рівні первинного податкового органу (податкова інспекція); б) розв'язання спору на рівні обласної податкової адміністрації; в) подолання конфлікту на рівні Державної податкової адміністрації України.

Помітна при цьому одна особливість: хоча розв'язання спору пов'язується із співвідношенням поведінки двох суб'єктів, тим не менше, ієрархічність податкових органів зумовлює появу на другому та третьому рівнях своєрідного арбітра – вищого податкового органу [8, с. 74–75].

Основна мета доюрисдикційної процедури зводиться до усунення суперечностей між сторонами регулятивного податкового правовідношення у режимі позитивного правозастосування. При цьому необхідно зазначити, що вона існує в цих умовах як різновид регулятивної податкової процедури, що передбачає усунення конфлікту. Виходячи з цього, перш за все необхідно розкривати поняття «конфлікт» та «спір» через виділення притаманних їм ознак, звертаючи увагу на їх нетотожність, про яку свого часу говорили українські науковці, стверджуючи, що в словах «спір» і «конфлікт» вбачається різний зміст [9, с. 27].

Російський учений В. М. Кудрявцев зазначає, що «конфлікт» є більш широким поняттям порівняно із поняттям «спір» [10, с. 14]. Водночас він зауважив, що юридичним конфліктом слід визнати будь-який конфлікт, в якому спір так чи інакше пов'язаний з правовими відносинами сторін (їх юридично значущими діями чи станом), і відповідно, суб'єкти чи мотивація їх поведінки, чи об'єкт конфлікту мають правові ознаки, а конфлікт тягне за собою юридичні наслідки.

На основі поглядів науковців щодо нетотожності понять «конфлікт» і «спір» варто визнати, що загальною складовою, що їх об'єднує, є наявність розбіжностей суб'єктів правовідносин, які охоплюють суперечності та неузгодженості їх інтересів.

В. В. Тильчик також розглядає податковий спір як передбачену нормами Податкового кодексу України форму розв'язання конфліктів у сфері податкових правовідносин, що

виникають між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків [11, с. 5].

Проте доцільно зазначити, що нормами Податкового кодексу України форми розв'язання конфліктів у сфері податкових відносин не передбачені, як і не визначене саме поняття податкового конфлікту.

Аналіз вищевказаного дає підстави стверджувати, що конфлікт у сфері податкових відносин є реальним явищем, передумовою податкового спору, ініціювання якого є найважливішою формою реалізації права суб'єктів податкових правовідносин на захист.

Розглядаючи конфлікти у сфері податкових відносин, необхідно визнати, що податковий конфлікт, як і юридичний, виникає в рамках правовідносин, що мають владно-майновий характер і пов'язаний з управлінською діяльністю уповноваженого органу зі здійснення виконавчо-розпорядчих функцій. А тому підходи, які використовуються при вивченні юридичних конфліктів, можуть бути застосовані і при вивченні податкових конфліктів.

Слушною є думка російського вченого А. К. Саркісова щодо нетотожності податкового конфлікту з податковим спором. При цьому автор звертає увагу на процесуально-змагальну спрямованість останніх [12, с. 34].

Дану позицію підтримує також український правник О. Є. Усенко, яка зазначає, що податковий конфлікт та податковий спір – різні речі [13, с. 167]. Науковець вважає, що в режимі податково-правового регулювання складно спиратися на всебічну реалізацію принципу змагальності при його 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 та розвитку імперативного наказу щодо сплати податків та зборів і виникнення на цій підставі спору обґрунтувати змагальність рівноправних сторін податкових відносин дуже складно, виходячи з того, що спір виникає в межах відносин, де одна сторона виконує імперативний наказ іншої, що регулюється владними розпорядженнями.

Цікавою є думка про подвійний характер податкового конфлікту. Дійсно, з одного боку, він виступає поштовхом для виникнення податкового спору і необхідністю його вирішення, фактично є різновидом юридичного факту, який породжує правовідносини з урегулювання спору в галузі оподаткування. З іншого – виникнувши, податковий конфлікт не завершується з появою податкового спору. Останній розвивається та вирішується в межах конфлікту між владною та зобов'язаною сторонами податкових відносин.

Правова природа відносин, з яких виникає податковий конфлікт, збігається з правовою природою фінансових правовідносин, і тут чітко вирізняються два правові елементи – державно-владний та майновий.

Розглядаючи податковий конфлікт як конфлікт, в якому протиборство безпосередньо пов'язане з правовими відносинами сторін (їх юридично значимими діями або станами), можна визначити його характерні ознаки, зокрема: об'єкт конфлікту, суб'єктний склад, усвідомлення зіткнення інтересів і дій його суб'єктами, застосування правових процедур регулювання, вирішення компетентним органом у встановленому законом порядку.

З урахуванням виокремлених правових ознак податкового конфлікту можна розглядати податковий конфлікт як особливий вид матеріальних податкових правовідносин, суб'єкти якого мають протилежні інтереси (приватний інтерес у платника податків, публічний інтерес у податкових органів) і здійснюють різні за спрямованістю дії чи бездіяльність у процесі їх реалізації. Податковий конфлікт відображає правову дійсність у сфері оподаткування. Він може відтворювати недосконалість податкової системи, управлінської діяльності, колізійність податкового законодавства.

Досліджуючи причини податкових конфліктів, необхідно зазначити, що конфлікт між правом, юридичними фактами і нормами викликаний порушенням принципів добросовісності, розумності і справедливості при підготовці та прийнятті законодавчих актів, а їх подальша реалізація на практиці показує наявні зіткнення інтересів, суперечності, прогалини і



колізії, що, у свою чергу, стимулює їх подальше вдосконалення до того часу, поки суспільство не сприйме правові норми як відповідність потреб. Поширення податкових конфліктів приховує серйозну небезпеку й загрозу як для суспільства, так і для податкового процесу, який є юридичним вираженням державної управлінської діяльності в галузі оподаткування. За його допомогою організовується і законотворчість із прийняття податкових законів, і розв'язання податкових спорів, і безпосередня діяльність щодо здійснення регулятивних податкових процедур.

Процес перетворення конфлікту в юридичний спір розглядається науковцями як юридизація конфлікту, тобто звернення до юридичних засобів з метою припинення чи розв'язання протиборства сторін. Використання правової системи для розв'язання конфлікту передбачає його цілеспрямоване переведення в юридичну площину. При розгляді даного питання важливо встановити, за яких причин та умов податковий конфлікт входить у стадію спору.

До таких причин необхідно віднести: законодавче визначення можливості передачі конфлікту на розгляд юрисдикційного органу, бажання та рішучість суб'єкта податкових правовідносин у прийнятті рішення про необхідність розв'язання розбіжності саме через юрисдикційний орган. Конфлікт, як зіткнення поглядів, інтересів, позицій, що супроводжується конфронтацією чи протиборством його учасників, переростає у правовий конфлікт (в українському правознавстві зустрічається розрізнення правових – як більш ширше поняття, і юридичних конфліктів – як вужчого поняття). Правовий конфлікт переростає в правовий спір, який може бути судовим та позасудовим. Судові спори є об'єктом, а судові справи – безпосереднім предметом діяльності зі здійснення правосуддя.

Досліджуючи досудове врегулювання податкових спорів, вчені вказують на те, що норми податкового права містяться як в основі виникнення податкового спору, так і в основі його правового регулювання. Причиною виникнення спору називають різні фактори – неоднозначність тлумачення норми

податкового права, порушення строків сплати податків, неправомірне зменшення суми податкового зобов'язання та інше, але в кожному випадку підставою будуть саме норми податкового законодавства.

Аналізуючи вищезазначене, можна зробити висновок про те, що поняття податкового спору не викликає суттєвих розбіжностей і його можна сформулювати так: податковий спір – це передана на розгляд компетентного юрисдикційного органу розбіжність сторін конфліктних податкових правовідносин, зумовлена неправомірністю актів податкового органу, діями чи бездіяльністю його посадових осіб, які зачіпають права чи охоронювані законом інтереси і виражаються у вчиненні юридично-значущих дій, спрямованих на захист порушених прав.

Існування податкового спору неможливе без вираження стороною податкових правовідносин свого негативного ставлення до конфліктної ситуації. Тобто для виникнення податкового спору необхідно відобразити в певній формі своє ставлення, наприклад, оскаржити рішення контролюючого органу, подати до суду адміністративний позов про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення, оскаржити неправомірні дії посадової особи тощо.

Вважаючи податковий спір однією з форм розв'язання податкового конфлікту, можна виокремити його правові ознаки, а саме: 1) спір являє собою форму розв'язання податкового конфлікту; 2) це явище, що набуло процесуальної природи і відображає реальне звернення особи до компетентного юрисдикційного органу за захистом порушеного права; 3) це спір про визначене суб'єктивне право чи інтерес, характер яких визначається складним інститутом податкового права.

Податкові спори в податкових правовідносинах виникають через ті чи інші підстави. При цьому реалізація фінансово-правових норм, і податкових зокрема, супроводжується великою кількістю юридичних конфліктів, викликаних різними причинами.

**Висновки.** Отже, причини виникнення податкових спорів можна розглядати в широкому та вузькому розумінні. У

широкому розумінні такими причинами є недосконалість податкового законодавства, податкові суперечності, помилкове тлумачення правових норм, невідповідність підзаконних актів законам про податки та збори. Не можна не відзначити зростання ролі судових рішень у регулюванні податкових спорів контролюючими органами. При цьому варто зазначити, що рішення судових органів досить часто містять протилежні висновки з одних і тих же проблемних питань, що призводить до неоднозначного їх вирішення суб'єктами податкових правовідносин і, як наслідок, зумовлює нові конфлікти між ними. Якщо розглядати причини податкових спорів у вузькому розумінні, то необхідно зазначити, що які б конкретні причини не лежали в основі поведінки сторін, що вступили в протиборство, в кінцевому підсумку вони впираються в їх інтереси, які у випадку конфлікту виявляються несумісними чи протилежними.

Досліджуючи податкові конфлікти, необхідно відзначити, що конфлікт як зіткнення інтересів характеризує регулятивні податкові правовідносини, які трансформуються у спір, у рамках якого вирішується конфлікт, що виник у регулятивних правовідносинах.

Крім того, податкові конфлікти можуть бути також пов'язані з правовою колізією, яку доцільно розглядати як суперечність між правовими актами, інститутами, намірами та діями, спрямованими на їх зміну. Одним із зовнішніх проявів протиборства у сфері оподаткування може бути також правопорушення, яке, крім прояву у вигляді форми поведінки, може виступати щодо конфлікту причиною чи наслідком. Зазначене дозволяє констатувати, що податковий конфлікт тісно пов'язаний з такими явищами, як суперечності, податковий спір, правова колізія, податкове правопорушення, проте не тотожний їм.

Розглядаючи податковий конфлікт через правові відносини, можна стверджувати, що поведінка його суб'єктів свідомо спрямована на досягнення протилежних взаємовиключних інтересів і являє собою механізм реалізації суперечностей [14, с. 186].

У науковій сфері виникли передумови для більш широкого систематизованого вивчення конфліктів у сфері податкових відносин, оскільки суперечності у податковій сфері спонукають суб'єктів фінансової діяльності до розвитку та вдосконалення.

Використовуючи досягнення фінансово-правової науки, необхідно глибше піддати аналізу юридичні особливості податкового конфлікту, який, крім конкретного правового протистояння сторін, включає в себе внутрішній аспект (причини, мотив, цілі), сукупність обставин, що сприяють формуванню конфлікту, динаміку розвитку, правові основи регулятивного впливу, процедури вирішення тощо.

Така послідовність вивчення податкового конфлікту дозволить більш повно розглянути це правове явище, концентруючи увагу саме на його юридичних особливостях.

#### Література:

1. Реформування податкової системи України : теорія, методологія, практика : монографія / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковський та ін. ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.
2. Конституція України. – Офіційне видання. – К. : Міністерство юстиції України, Український центр правничих студій, 2006. – 125 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
4. Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.
5. Тихомиров М. Ю. Юридическая энциклопедия / М. Ю. Тихомиров, Л. В. Тихомирова. – М., 1998. – 213 с.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : ВТФ «Перун», 2004. – 1172 с.
7. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. – Изд. 10-е, стереотип. – М. : Советская энциклопедия, 1973. – 696 с.
8. Кучерявенко Н. П. Налоговый процесс : учебное пособие / Н. П. Кучерявенко. – К. : Алтера ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. – 392 с.
9. Гіжевський В. К. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку :

навчальний посібник/ В. К. Гіжевський, О. М. Буханевич, О. М. Федорчук. – К. : Атіка, 2010. – 196 с.

10. Кудрявцев В. Н. Основы конфликтологии : [учеб. пособ.] / В. Н. Кудрявцев. – М., 1997. – 194 с.

11. Тильчик В. В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів / В. В. Тильчик. – Ірпінь, 2011.

12. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений (теория и практика правового разрешения) / А. К. Саркисов. – М., 2006. – 472 с.

13. Усенко Є. А. Податковий конфлікт і податковий спір: співвідношення понять/ Є. А. Усенко // Фінансове право. – 2010. – № 3. – С. 165-167.

14. Свириденко В. М. Співвідношення понять «конфлікт» і «спір» та особливості їх використання у податковому законодавстві України/ В. М. Свириденко// Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 4 (51). – С. 185-192.

УДК 336.1

**Монаєнко А.О.,**

доктор юридичних наук, доцент,

проректор з наукової роботи

Класичного приватного університету

## **ВДОСКОНАЛЕННЯ НОРМ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ**

Статтю присвячено розгляду поняття бюджетного правопорушення, проблемам розмежування фінансово-правових санкцій та санкцій фінансово-правової норми, аналізу юридичної природи бюджетно-правових санкцій.

*Ключові слова:* бюджетно-правова санкція, бюджетно-правова відповідальність, фінансово-правова відповідальність, санкція, фінансово-правові відносини, бюджетне правопорушення, бюджетне законодавство.

Статья посвящена рассмотрению понятия бюджетного правонарушения, проблемам разграничения финансово-