

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
“ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ”**

КІЩЕНКО Валерій Сергійович

УДК 347.73:336.22(477)

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2010

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному університеті “Одеська юридична академія” Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник кандидат юридичних наук, доцент
ЦАРЬОВА Людмила Кузьмівна,
Національний університет
“Одеська юридична академія”,
професор кафедри адміністративного
і фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор,
академік Національної академії
правових наук України
ВОРОНОВА Лідія Костянтинівна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
професор-консультант;

кандидат юридичних наук, доцент
ЛУКАШЕВ Олександр Анатолійович,
Національна юридична академія України
імені Ярослава Мудрого,
доцент кафедри фінансового права

Захист відбудеться 25 грудня 2010 р. о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.01 Національного університету “Одеська юридична академія” за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного університету “Одеська юридична академія” за адресою: м. Одеса, вул. С. Варламова, 2.

Автореферат розісланий 19 листопада 2010 р.

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради

Л.Р. Біла-Тіунова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Побудова сучасної, справедливої податкової системи, яка забезпечувала б рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій за ринкових умов системі державного регулювання економіки, є неможливою без налагодження ефективного механізму врегулювання конфліктів, що неминуче виникають у цій сфері суспільних відносин. Однією із форм юридичних конфліктів, що виникають у сфері оподаткування, є податкові спори.

В українській науці фінансового права категорія “податковий спір” ще не отримала необхідного концептуального осмислення як самостійна наукова проблема. У сучасних умовах реформування податкового законодавства зазначена проблема набуває ще більшої актуальності та потребує фундаментальних досліджень.

Дослідження податкових спорів має вагоме практичне значення. На практиці виникає багато труднощів, пов’язаних із відсутністю науково обґрунтованих методологічних підходів до розв’язання податкових спорів, які становлять значну частину від загального об’єму адміністративних справ. Одночасно висуваються різні пропозиції щодо подальшого реформування податкового законодавства, вдосконалення механізму розв’язання податкових спорів, зокрема стосовно необхідності утворення в Україні спеціалізованих податкових судів; існують протилежні думки з окремих питань реформування процедури адміністративного оскарження правових актів контролюючих органів.

Сучасний стан досліджень правової природи податкового спору не є адекватним тому значенню, яке має це правове явище у правовій системі України. Сутність податкових спорів, їх структура, функції та динаміка до цього часу не були предметом спеціального дослідження українських учених-юристів. На монографічному рівні окремі питання теорії податкових спорів лише зачіпалися в процесі дослідження правового статусу суб’єктів фінансових (або податкових) правовідносин та проблеми захисту їхніх прав (О.М. Федорчук, Я.В. Греца). Не розробленою на монографічному рівні у вітчизняній юридичній науці залишається і загальноправова теоретична категорія “правовий спір”.

Із кінця минулого століття у пострадянських країнах активно розвивається такий напрямок досліджень як юридична конфліктологія. І хоча податковий спір юристами-конфліктологами (В.М. Кудрявцев, В.М. Сирих, В.С. Жеребін, Т.В. Худойкіна) безпосередньо не досліджувався, висновки, зроблені ними за результатами дослідження правового спору як однієї із форм (поряд із правопорушенням) юридичного конфлікту, було покладено в основу більшості галузевих концепцій правового спору.

Податковий спір розглядається як різновид фінансово-правового галузевого спору. Відповідно, чільне місце серед наукових джерел для побудови концепції податкового спору мають праці із фінансового права вітчизняних та зарубіжних авторів.

Теоретичну базу для висновків, зроблених у дисертації, становлять наукові праці відомих фахівців у галузі фінансового права: Л.К. Воронової, Н.В. Воротіної, Д.В. Вінницького, О.Н. Горбунової, О.Ю. Грачової, С.В. Запольського, М.Ф. Івлієвої, С.Т. Кадькаленка, М.В. Карасьової, О.М. Козиріна, Ю.О. Крохіної, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, Т.Є. Кушнарської, О.А. Лукашева, С.М. Міронової, О.А. Музики-Стефанчук, Е.М. Нагорної, С.О. Ніщимної, О.П. Орлюк, В.А. Паригіної, С.В. Пархоменко-Цироцианц, С.Г. Пепеляєва, М.О. Перепелиці, Г.В. Петрової, Н.Ю. Пришви, І.В. Рукавішнікової, Є.А. Ровінського, Л.А. Савченко, Є.Д. Соколової, Н.Р. Хімічевої, Л.К. Царьової, Д.М. Щокіна та ін. Аналіз податкового спору здійснювався з використанням методологічних підходів та загальноправового категоріального апарату, що були розроблені у фундаментальних працях таких учених-юристів як: С.С. Алексєєв, В.В. Бутнев, В.М. Ведяхін, Н.Н. Вопленко, Ю.І. Гревцов, О.Б. Зеленцов, Т.В. Кашаніна, В.М. Кудрявцев, Н.М. Марченко, Н.І. Матузов, А.В. Малько, В.С. Нерсєсянц, Ю.М. Оборотов, М.П. Орзіх, П.М. Рабінович, О.Ф. Скакун, В.М. Сиріх, Р.Й. Халфіна та ін. Дослідження особливостей податкового спору як специфічного виду правового спору, а також окремих питань адміністративного і судового порядку захисту прав, зумовило необхідність ґрунтовного ознайомлення з науковими працями представників інших галузевих юридичних наук, у першу чергу, адміністративного права і процесу (роботи О.М. Бандурки, І.П. Голосніченка, Є.В. Додіна, С.В. Ківалова, Ю.М. Козлова, І.Б. Коліушка, Є.Б. Лупарева, Р.А. Калюжного, І.В. Панової, І.М. Пахомова, Н.Г. Саліщевої, В.Д. Сорокіна, Ю.М. Старілова, В.С. Стефанюка, Н.Ю. Хаманєвої, О.І. Харитонової), а також цивільного права та процесу (роботи Є.В. Васьковського, В.П. Грібанова, П.Ф. Єлісейкіна, І.М. Зайцева, М.Д. Матієвського, Г.Л. Осокіної, В.В. Цветкова, Є.О. Харитонова).

Вивчення та аналіз робіт цих науковців дали змогу визначити основні засади концепції податкового спору, окреслити деякі існуючі проблеми правового врегулювання податкових спорів в Україні та запропонувати можливі шляхи їхнього вирішення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до плану наукових досліджень кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету “Одеська юридична академія” “Теоретико-правове забезпечення реалізації адміністративної реформи в Україні”, що є складовою частиною теми “Традиції і новачі у сучасній українській державності та правовому житті” (державний реєстраційний номер 0101U001195), дослідження якої здійснюється в Національному університеті “Одеська юридична академія”.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розробка теоретичних засад концепції податкового спору як специфічного виду податкових правовідносин, а також формулювання висновків, які можуть стати базою для подальших наукових пошуків у цій сфері та можуть використовуватися в процесі правозастосовної діяльності.

Відповідно до поставленої мети у дослідженні вирішуються такі завдання:

охарактеризувати наявні в науковій літературі концептуальні підходи до визначення правової сутності податкових спорів;

дослідити правовідносини, що виникають у процесі оподаткування, як сфері виникнення правових спорів;

з'ясувати та визначити сутність та особливості податкових спорів як різновиду публічно-правового спору, їх відмінність від адміністративно-правових спорів у сфері оподаткування;

визначити структуру, функції та динаміку податкових спорів, проаналізувати критерії їх класифікації;

дослідити структуру організаційно-правового механізму розв'язання податкових спорів, визначити проблеми його функціонування і запропонувати шляхи їх вирішення;

розробити загальні методологічні засади розв'язання податкових спорів як окремого напрямку юрисдикційної діяльності.

Об'єктом дослідження є теоретичні та організаційно-правові засади врегулювання правових спорів, що виникають у сфері фінансової діяльності держави.

Предметом дослідження є правова природа податкових спорів в Україні.

Методи дослідження. У процесі підготовки дисертації використано загальнонаукові і спеціальні методи дослідження. Як загальнометодологічна основа дослідження використовувався діалектичний метод пізнання, доповнений герменевтичним принципом розуміння: ціле розуміється на основі аналізу окремих частин, а частина – на основі аналізу цілого. Широко використовувалися методи системного та структурно-функціонального аналізу при визначенні понятійної схеми опису податкового спору [1.1, 2.1, 2.2, 2.3, 3.1], метод моделювання – при дослідженні структури (юридичного складу) податкового спору [2.2] та механізму розв'язання податкових спорів в Україні [3.1, 3.2]. Метод класифікації використано для виокремлення видів правових [1.1] та податкових спорів [2.2]. Формально-логічний метод застосовувався при дослідженні норм законодавства, що регулюють порядок розв'язання податкових спорів в Україні [1.2, 3.1, 3.2, 3.3], порівняльно-правовий метод – при аналізі досвіду зарубіжних країн щодо правового врегулювання податкових спорів [3.2] і при зіставленні адміністративного і судового порядку розв'язання п о д а т к о в и х с п о р і в [3 . 3] .

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є першим в Україні комплексним монографічним дослідженням поняття, структури, видів податкових спорів та їх правового врегулювання у контексті удосконалення чинного податкового законодавства України.

Здійснення дисертаційного дослідження дало змогу одержати такі результати, що мають наукову новизну:

уперше:

аргументовано, що податковий спір є специфічним податковим (матеріальним та охоронним за своєю природою) правовідношенням;

обґрунтовано, що для виникнення податкового спору необхідною є попередня наявність податкових правовідносин між його сторонами;

визначено функції податкових спорів: правозахисну, контрольну, юридичного опосередкування конфлікту, правостворюючу, інформаційну;

виокремлено інформаційно-ціннісний аспект розв'язання податкових спорів, що полягає у безпосередньому впливі на дії учасників податкового спору їх цінностей та стереотипів, наявного рівня правосвідомості та, в цілому, існуючої правової культури суспільства;

запропоновано:

визначення поняття “податковий спір”, як матеріального охоронного правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку;

визначення поняття “колізійна норма фінансового права”, як встановленого загальнообов'язкового правила застосування фінансово-правових норм у випадку їх можливого неоднозначного тлумачення або існування неузгодженості з іншими нормами права;

застосовувати термін “податковий конфлікт” для визначення всіх форм юридичних конфліктів, що виникають у сфері податкових правовідносин;

набули подальшого розвитку:

характеристика правового спору як матеріального охоронного правовідношення;

визначення та характеристика структури податкового спору як різновиду публічно-правового спору;

характеристика організаційно-правового механізму розв'язання податкових спорів як міжгалузевого явища;

теза про багатосторонній характер податкових правовідносин;

теза про те, що обов'язковим учасником податкових правовідносин, окрім уповноваженого державою контролюючого органу, є також платник податків;

розмежування понять: “податкові спори”, “спори у сфері оподаткування”, “адміністративно-правові спори”, “соціально-правові спори”.

Практичне значення одержаних результатів. Сформульовані в дисертації пропозиції можуть бути використані у:

науково-дослідній сфері – для подальшого дослідження правової природи податкових спорів як форми юридичного конфлікту і виду публічно-правового спору;

правотворчості – при підготовці проекту Податкового кодексу України, при внесенні змін і доповнень до актів законодавства України про оподаткування;

правозастосуванні – безпосередньо в процесі розгляду та прийняття рішень щодо скарг платників податків органами державної податкової служби, органами державної митної служби, а також при здійсненні адміністративними судами правосуддя щодо цієї категорії справ;

навчальному процесі – для підготовки та підвищення кваліфікації суддів і працівників апарату адміністративних судів, працівників відділів апеляцій органів державної податкової служби, для викладання спеціального курсу

“Особливості розгляду податкових спорів” і відповідного розділу навчальної дисципліни “Податкове право України”.

Апробація результатів дослідження. Дисертацію обговорено на засіданні кафедри адміністративного та фінансового права Національного університету “Одеська юридична академія”. Положення, висновки та пропозиції, що містяться в дисертації, доповідалися на: Міжнародній науково-практичній конференції “Треті Прибузькі юридичні читання” (23–24 листопада 2007 р., м. Миколаїв); Міжнародній науково-практичній конференції “Система фінансового права” (27–28 травня 2009 р., м. Одеса); Міжнародній науковій конференції професорсько-викладацького і аспірантського складу Одеської національної юридичної академії “Правове життя сучасної України” (5–6 червня 2009 р.), Міжнародній науковій конференції професорсько-викладацького і аспірантського складу Одеської національної юридичної академії “Правове життя сучасної України” (21–22 травня 2010 р.).

Публікації. Основні результати дослідження знайшли відображення у 8 публікаціях, 5 із яких – статті у наукових фахових виданнях, перелік яких затверджено ВАК України.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, які охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 194 сторінки, у тому числі 173 сторінки основного тексту і список використаних джерел – на 21 сторінці (204 найменування).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовуються вибір та актуальність теми дослідження, її зв’язок з науковими програмами і планами, ступінь її наукової розробки, визначаються об’єкт і предмет, мета і завдання дослідження, аргументується його наукова новизна, формулюються методологічні основи дослідження, наголошується на теоретичному і практичному значенні положень роботи, які виносяться на захист, міститься інформація щодо апробації основних положень роботи і публікації результатів дисертаційного дослідження.

Перший розділ “Методологічні засади дослідження податкових спорів” складається з двох підрозділів і присвячується дослідженню існуючих теорій правового спору та юридичного конфлікту в контексті податкових правовідносин, а також аналізу оподаткування, як особливої сфери виникнення правових спорів.

У **підрозділі 1.1. “Концептуальні підходи до визначення сутності податкових спорів”** податковий спір досліджується у контексті існуючих на сьогодні теорій юридичного конфлікту та публічно-правового спору. Правовий спір розглядається як логічно необхідна “проміжна ланка” між юридичним конфліктом та галузевим правовим спором і зумовлює загальні характеристики правової природи останнього. Така точка зору ґрунтується на розумінні правового спору (поряд із правопорушенням), як однієї із форм юридичного

конфлікту. Правовий спір є формою правового опосередкування поведінки суб'єктів у конфліктних ситуаціях.

Наголошується на неможливості ототожнення правового спору та правопорушення, яке є лише однією з можливих підстав виникнення правового спору. Правовий спір відрізняється від правопорушення наявністю певної процедури його здійснення та розв'язання, а правопорушення від правового спору – протиправністю.

Зазначено, що правовий спір передбачає активність особи, її протиборство з опонентом, а порушення суб'єктивних прав ще не утворює правового спору, оскільки відповідна особа через суб'єктивні або об'єктивні причини може його не ініціювати.

Правовий спір визначається як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів суб'єктів владних повноважень, які вирішуються у передбаченому законом порядку. Сутність правового спору визначається змістом предикатних правовідносин (тих правовідносин, з яких він виникає). Наголошується, що правовий спір може виникати як із регулятивних, так і з охоронних правовідносин.

У запропонованому класифікаційному ряді правових спорів, податковий спір досліджується як вид галузевого фінансово-правового спору і як вид публічно-правового спору. Зазначено, що податковий спір виникає виключно з податкових правовідносин.

У *підрозділі 1.2. “Оподаткування як сфера виникнення податкових спорів”* підкреслюється неможливість ототожнення оподаткування і податкових правовідносин. Представлене як певна сфера суспільних відносин, оподаткування розглядається як предмет регулювання не тільки фінансового, але і деяких інших галузей (зокрема, адміністративного) права. Так, відносини, що виникають у зв'язку з притягненням до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, хоча і виникають у сфері оподаткування, але регулюються нормами адміністративного права. Оскільки податковий спір виникає виключно з податкових правовідносин, робиться висновок, що у сфері оподаткування є можливим виникнення, окрім податкових, ще й інших різновидів правових спорів (зокрема, адміністративно-правових – спорів, що виникають з адміністративних правовідносин).

Порівняльний аналіз податкових та адміністративно-правових відносин, дозволив виокремити такі особливості податкових правовідносин: 1) учасники цього виду правовідносин є носіями саме податкових прав та обов'язків; 2) податкові правовідносини виникають, змінюються та припиняються з підстав, що передбачені нормами саме податкового законодавства; 3) податкові правовідносини – це правовий зв'язок, що виникає з приводу виключно матеріальних благ, ще точніше, – грошових коштів.

Зазначено, що спори, які виникають із приводу сплати внесків до Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, становлять окрему групу правових спорів – соціально-правові спори (виникають із правовідносин соціального забезпечення).

У сфері оподаткування, окрім виникнення правових спорів, є можливою також інша форма юридичних конфліктів – вчинення правопорушень та скоєння злочинів (як окремої, найбільш суспільно небезпечної, форми правопорушення). Для позначення всього різноманіття юридичних конфліктів, що виникають у сфері оподаткування, використовується термін “конфлікти у сфері оподаткування”. Відповідно, терміном “податковий конфлікт”, позначено всі форми юридичних конфліктів, що виникають виключно у сфері податкових правовідносин.

Другий розділ “Податковий спір – категорія фінансового права” складається з трьох підрозділів і присвячується визначенню сутності та особливостей податкових спорів, аналізу їх структури (юридичного складу), функцій, динаміки розвитку та здійсненню на цій основі класифікації податкових спорів.

У **підрозділі 2.1. “Поняття податкового спору”** наводиться загальна характеристика понятійно-категоріальної схеми опису податкового спору як окремого правового явища. Ця схема включає такі категорії: сутність, структура, класифікація, функції, динаміка, розв’язання.

На підставі аналізу наукових джерел аргументується матеріально-правовий підхід до визначення сутності податкового спору. Матеріально-правовий підхід дозволяє визначити правовий спір виходячи з того, яке матеріально-правове відношення знаходиться у спірному стані. Саме матеріально-правове відношення, що пов’язує сторони, характеризує зміст правового спору, визначає предмет матеріально-правових вимог скаржника/позивача. Якщо це правовідношення є податковим, спір має вважатися податковим.

Визначається, що податковий спір є специфічним податковим правовідношенням (матеріальним та охоронним за своєю природою), що виникає між, як мінімум, двома суб’єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов’язків або законності прийнятих контролюючими (податковими або митними) органами правових актів. Суперечності у цьому аспекті розглядаються як певні фактичні дії сторін податкового спору (у формі вимог та заперечень), в яких реалізується право кожного на захист своїх прав та законних інтересів.

Зазначено, що суперечності сторін податкового спору обумовлені їх протилежним уявленням про: а) об’єктивне право (його тлумачення та застосування); б) факти (як підстави застосування норм права; їх наявність або відсутність); в) належність реалізації прав та обов’язків (межі використання суб’єктивних прав (зловживання правом), належність виконання обов’язків (повнота, своєчасність); г) додержання процедури реалізації повноважень контролюючих органів (законність правових актів). У податковому спорі суперечності пов’язані з реалізацією податково-правових норм і врегульовуються у передбаченому законом порядку.

У **підрозділі 2.2. “Структура та класифікація податкових спорів”** податковий спір досліджується як певна юридична конструкція, структурні елементи якої виражають окремі аспекти правової природи цього правового явища. На підставі аналізу чинного законодавства та наявних наукових джерел

зі спорідненої проблеми структури позову аргументується підхід, за яким у структурі податкового спору виокремлюються такі елементи: сторони, предмет та підстава податкового спору.

Зазначається, що сторонами податкового спору є суб'єкти того первинного (предикатного) податкового правовідношення, з якого цей спір виникає. Сторони можуть розв'язати відповідні протиріччя як в адміністративному (процедурному), так і в судовому (процесуальному) порядку. При цьому, при зверненні до суду, ці сторони стають вже суб'єктами нових процесуальних правовідносин, в яких, окрім них, обов'язковим суб'єктом є сам суд. Визначено, що владний суб'єкт податкових правовідносин представляє публічний інтерес, виконує публічні функції, має владні повноваження, тобто є публічною стороною податкового спору. Натомість, суб'єкти податкових правовідносин, що представляють свій приватний інтерес і не мають владних повноважень (платники податків і зборів, податкові агенти, фінансові посередники (у першу чергу банки, які перераховують суми відповідних податкових платежів), представники платника податків), є приватною стороною податкового спору. Увага акцентується на тому, що держава виступає стороною податкового спору не безпосередньо, а тільки в особі уповноважених контролюючих (податкових або митних) органів.

Встановлено, що предмет податкового спору становлять суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а також законність правових актів контролюючих (податкових та митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм. Обґрунтовується, що як об'єкт захисту може бути виокремлено право як самостійне явище, тобто система правових норм, що характеризується, зокрема, верховенством Конституції, закону, несуперечністю, стабільністю тощо. Із цієї точки зору, до способів захисту об'єктивного права віднесено визнання незаконними правових актів, а законність правових актів контролюючих (податкових та митних) органів розглядається як можливий предмет податкового спору.

Увага звертається на первинність обов'язків у податкових правовідносинах, оскільки у більшості випадків саме реалізація конституційного обов'язку по сплаті податків і зборів зумовлює необхідність реалізації суб'єктивних прав уповноважених державою контролюючих органів. Саме юридичні обов'язки є рушійною силою податкових правовідносин.

Підстава податкового спору визначається як фактична сторона спору – як сукупність юридичних фактів, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення прав та обов'язків суб'єктів спірного податкового правовідношення. Юридичні факти, що становлять підставу податкового спору, класифіковано на три групи: 1) факти правової характеристики спірного податкового правовідношення; 2) факти легітимації сторін спору; 3) факти приводу для звернення до захисту.

З метою впорядкування, систематизації знань про наявне різноманіття податкових спорів досліджено відповідні підстави їх класифікації (в залежності від суб'єктного складу, ініціатора податкового спору, предмета податкового спору, порядку розв'язання тощо).

У підрозділі 2.3. “Динаміка та функції податкових спорів” відзначається, що податковий спір є триваючим правовідношенням, на підставі якого у подальшому виникають всі процедурні/процесуальні правовідносини, пов’язані вже із розв’язанням такого спору.

Виокремлення динамічної сторони податкового спору обумовлене дослідженням податкового спору як форми юридичного конфлікту. Динаміка податкового спору визначається як процес його виникнення, розвитку та припинення. Із точки зору своєї динаміки, податковий спір проходить три стадії: 1) виникнення податкового спору; 2) вирішення податкового спору уповноваженим державним органом або судом; 3) розв’язання податкового спору (шляхом фактичного виконання прийнятого на попередній стадії рішення).

Наголошується, що податковий спір виникає саме в момент належного звернення до відповідного, спеціально передбаченого законом, механізму розв’язання таких спорів (адміністративного або судового оскарження). Приводом для податкового спору є презумпція порушення прав або невиконання обов’язків суб’єктом податкових правовідносин. Як причини податкових спорів розглядаються певні обставини, що породжують порушення прав та законних інтересів або невиконання обов’язків суб’єктами податкових спорів. До таких обставин віднесено, зокрема, зловживання правом, правові колізії, правозастосовні помилки тощо.

Значається, що місце, яке посідає податковий спір у ряду правових засобів, обумовлюється належними йому функціями. До функцій податкового спору віднесено: 1) правозахисну; 2) контрольну; 3) юридичне опосередкування конфлікту; 4) правотворюючу; 5) інформаційну.

Третій розділ “Організаційно-правовий механізм розв’язання податкових спорів в Україні” складається з трьох підрозділів і присвячується дослідженню організаційно-правових засад розв’язання податкових спорів в Україні, аналізу проблем правового врегулювання податкових спорів, шляхів їх подолання, а також визначенню загального методологічного підходу до кваліфікації та вирішення податкових спорів.

У підрозділі 3.1. “Поняття та структура механізму розв’язання податкових спорів” здійснено аналіз існуючих теоретичних концепцій розв’язання податкових спорів. Механізм розв’язання податкових спорів визначено як сукупність організаційних та правових засобів вирішення спорів, що виникають між суб’єктами податкових правовідносин.

Увагу акцентовано саме на організаційно-правовій природі механізму розв’язання податкових спорів. До організаційної складової цього механізму належать відповідні органи державної влади, до компетенції яких входить право розглядати та вирішувати податкові спори (вищестоящі податкові та митні органи (у межах своєї компетенції) та адміністративні суди (у межах своєї юрисдикції), до правової складової – сукупність правових норм, що встановлюють компетенцію та порядок юрисдикційної діяльності уповноважених органів державної влади щодо вирішення податкових спорів. Зроблено висновок про міжгалузевий характер механізму розв’язання

податкових спорів в Україні (регулюється нормами різних галузей права – фінансового, адміністративного, адміністративно-процесуального).

Виокремлено дві форми розв’язання податкових спорів: 1) адміністративний порядок розв’язання податкових спорів (спір вирішується податковими та митними органами); 2) судовий порядок розв’язання податкових спорів (спір вирішується адміністративними судами в процесі адміністративного судочинства).

Обґрунтовується недоцільність існування трирівневої системи адміністративного оскарження (податкова інспекція району, міста – податкова адміністрація області – Державна податкова адміністрація України), що на практиці лише затягує процес розв’язання податкового спору. Запропоновано замінити її на дворівневу: 1) первинні скарги розглядає податкова адміністрація області; 2) повторні скарги – Державна податкова адміністрація України.

Наголошується на існуванні внутрішнього змісту, “людського виміру”, у діяльності, пов’язаній із розв’язанням податкових спорів. Розв’язання податкових спорів досліджується як специфічний вид комунікації, інформаційного обміну, що відбувається між його учасниками. На дії сторін податкового спору безпосередньо впливає наявний рівень знань та умінь, їхні цінності і стереотипи, існуючий рівень правової культури суспільства та правосвідомості окремого учасника податкового спору в цілому. Обґрунтовується існування інформаційно-ціннісного аспекту діяльності, пов’язаної з розв’язанням податкових спорів.

З аксіологічної точки зору розв’язання податкового спору можна уявити як зіткнення, доволі часто, дуже різних систем цінностей, на яких ґрунтують свої правові позиції представники контролюючих органів і платники податків. У зв’язку з цим, податковий спір може характеризувати ще і ціннісний конфлікт, що може впливати на правореалізаційну діяльність сторін податкового спору, а також на сприйняття ними норм чинного законодавства. Зазначається, що нехтування правом приватної власності платника податків з боку податкової служби завдає не меншої шкоди правопорядку, аніж зневажливе ставлення платника податків до свого конституційного обов’язку сплачувати встановлені податки і збори.

У підрозділі 3.2. “Проблеми правового врегулювання податкових спорів в Україні” наголошується на необхідності концептуальних змін у підході законодавця до регламентації інституту адміністративного оскарження. Вбачається доцільним закріпити у Податковому кодексі України окремий розділ під назвою “Адміністративний порядок розв’язання податкових спорів”, в якому докладно врегулювати процедуру адміністративного розв’язання податкових спорів, визначивши чіткий порядок оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів, а не тільки процедуру апеляційного узгодження податкових зобов’язань.

Проаналізовано наявні аргументи на користь введення процедури обов’язкового досудового розгляду податкових спорів, що існує у багатьох країнах світу (США, Франції, Бельгії, Російській Федерації та ін.) та має свої переваги (зокрема, надає можливість податковим органам вищого рівня в

оперативному режимі контролювати дії нижчестоящих податкових органів, зменшити витрати коштів державного бюджету на представництво в судах і, деякою мірою, скоротити кількість судових справ за рахунок досудового розв'язання податкових спорів, спричинених відвертими помилками нижчестоящего податкового органу у правозастосуванні). Разом із тим, зазначається, що введення обов'язкового досудового розгляду податкових спорів в Україні на сьогодні є неможливим, оскільки суперечить положенням Конституції України щодо поширення юрисдикції судів на всі правовідносини, що виникають у державі (ст. 124), та щодо права кожного на судове оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, їх посадових і службових осіб (ст. 55).

Існуючий у чинному податковому законодавстві України інститут податкового компромісу досліджується в контексті сучасної теорії методу фінансового права, що надало можливість установити погоджувальну природу цього правового явища. Зазначається, що з точки зору практики оподаткування в Україні існуюча процедура застосування податкового компромісу не може сприйматися як ефективний засіб розв'язання податкових спорів. Причина тому у вельми плутаному та “лаконічному” законодавчому регулюванні цієї процедури, а також у великих корупційних ризиках, що виникають у зв'язку з наділенням посадових осіб контролюючих органів дуже великими можливостями діяти за власним розсудом.

Зазначається, що доцільність створення податкових судів є евентуальною – вона є можливою, але лише за певних умов (побудова надійного механізму добору суддів із необхідним набором професійних знань та навичок у галузі фінансового права; налагодження системи постійного підвищення кваліфікації суддів та працівників апарату судів; забезпечення методологічного супроводження судового розгляду податкових спорів з боку вітчизняної науки). Підкреслюється, що такі умови можуть бути реалізовані і в рамках наявної судової системи шляхом поглиблення існуючої всередині адміністративних судів спеціалізації, з можливістю введення відповідної спеціалізації при доборі та професійній підготовці кандидатів на посаду судді адміністративного суду.

У **підрозділі 3.3. “Методологія розв'язання податкових спорів”** увагу приділено розробленню наукових засад аналітичної діяльності із розв'язання податкових спорів. Під методологією розв'язання податкових спорів розуміється аналітична діяльність, пов'язана з розглядом та вирішенням податкових спорів, організована за певними правилами. Під час такої діяльності застосовуються певні прийоми правозастосовної техніки.

Зазначається, що непередбачуваність рішень, які приймаються у процесі розгляду податкових спорів, проблема формування єдиної усталеної практики є прямими наслідками безсистемної, інтуїтивно організованої юридичної діяльності щодо їх розв'язання. Методологічно обгрунтованим визнається виокремлення двох стадій розв'язання податкового спору, які, у свою чергу, передбачають послідовне здійснення певних аналітичних дій: 1) стадія кваліфікації податкового спору (з'ясування сторін, предмета спору, змісту суперечностей та змісту заявлених вимог); 2) стадія вирішення податкового

спору (вибір та аналіз норм законодавства, визначення кола юридичних фактів, які необхідно встановити, встановлення цих фактів шляхом розгляду й оцінки доказів, прийняття рішення).

Проаналізовано окремі питання нетипового правозастосування, що виникають у процесі розв'язання податкових спорів, зокрема, питання подолання колізій правових норм. Як найбільш ефективний спосіб подолання правової колізії в конкретній ситуації розглядається застосування (за умови їх наявності) колізійних норм, під якими розуміється встановлене загальнообов'язкове правило застосування правових норм у випадку їх можливого неоднозначного тлумачення або існування неузгодженості з іншими нормами права. До колізійних норм фінансового права належать, зокрема законодавчо закріплене правило конфлікту інтересів, а також норми, що містяться у міжнародних угодах про уникнення подвійного оподаткування.

Наголошується на необхідності розроблення спеціальних методик щодо розв'язання окремих категорій податкових спорів. Кожну методику необхідно розглядати як окремий випадок загальної методології розв'язання податкових спорів. Основним змістом таких методик має стати опис типових спірних ситуацій (суперечностей) та виклад тактики дій щодо кваліфікації та вирішення відповідної категорії податкових спорів.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження було вирішено ряд завдань, що дозволило дійти таких висновків:

1. Податковий спір є конструктивною формою юридичного конфлікту, яка завжди характеризується протиборством сторін, дієвою незгодою. Протиборство сторін у податковому спорі, їх суперечності обумовлені протилежними уявленнями сторін про: об'єктивне право, юридичні факти, належність реалізації прав та обов'язків та про додержання процедури реалізації повноважень контролюючих органів (законність правових актів).

2. Податковий спір – це матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку.

3. Податкові спори виникають виключно з податкових правовідносин (як з регулятивних, так і з охоронних). Порівняльний аналіз категорій “оподаткування” та “податкові правовідносини” свідчить, що вони не є тотожними. Сфера оподаткування є більш широкою і включає в себе, окрім податкових, ще й деякі інші правовідносини (конституційні, адміністративні, кримінальні тощо). Відповідно, не є тотожними категорії “податкові спори” і “спори у сфері оподаткування”. “Спори у сфері оподаткування” є більш широким поняттям, що повністю включає в себе поняття “податкові спори”, а також окрему групу адміністративно-правових спорів (ті, що виникають у сфері

оподаткування). Соціально-правові спори становлять окремий вид правових спорів, що виникають із правовідносин соціального забезпечення.

4. Суттєвою особливістю податкових правовідносин є обов'язковість участі в них не тільки держави в особі податкових або митних органів, але й платника податків і зборів, без якого ці відносини взагалі втрачають сенс. Податкові правовідносини можуть мати багатосуб'єктний склад, тобто в них можуть брати участь більше, ніж дві сторони.

5. Структура (юридичний склад) податкового спору є певною юридичною конструкцією, зовнішнім вираженням правової сутності податкового спору. До структурних елементів податкового спору належать: сторони, предмет та підстава. Сторонами податкового спору є суб'єкти того податкового правовідношення, з якого податковий спір виник (суб'єкти предикатного податкового правовідношення). До предмета податкового спору належать права, обов'язки, а також законність правових актів контролюючих (податкових та митних) органів. Підстава податкового спору являє собою юридичні факти, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення прав та обов'язків суб'єктів спірного податкового правовідношення. Юридичні факти, що являють собою підставу податкового спору, можна класифікувати на три групи: 1) факти правової характеристики спірного податкового правовідношення; 2) факти легітимації сторін спору; 3) факти приводу для звернення до захисту.

6. Із точки зору своєї динаміки, податковий спір проходить три стадії: 1) виникнення податкового спору; 2) вирішення податкового спору уповноваженим державним органом або судом; 3) розв'язання податкового спору (шляхом фактичного виконання прийнятого на попередній стадії рішення). Податковий спір виникає саме в момент належного звернення до спеціально передбаченого законом адміністративного або судового порядку захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Момент виникнення податкового спору необхідно відрізнити від моменту виникнення приводу для такого спору. Приводом для податкового спору є порушення прав та законних інтересів або невиконання обов'язків суб'єктами податкових правовідносин.

7. До функцій податкового спору належать: правозахисна, контрольна, функція юридичного опосередкування конфлікту, правотворююча, інформаційна.

8. Організаційно-правовий механізм розв'язання податкових спорів – це сукупність організаційних та правових засобів вирішення спорів, що виникають між суб'єктами податкових правовідносин. У структурі цього механізму можна виокремити організаційну (органи державної влади, до компетенції яких належить право розглядати та вирішувати податкові спори: податкові органи, митні органи (у межах своєї компетенції) та адміністративні суди (у межах своєї юрисдикції) і правову складову – сукупність правових норм, що встановлюють компетенцію та порядок юрисдикційної діяльності уповноважених державних органів щодо вирішення податкових спорів. Організаційно-правовий механізм розв'язання податкових спорів у своєму правовому аспекті є міжгалузевим

явищем, оскільки регламентується нормами різних галузей права (фінансового, адміністративного, адміністративно-процесуального).

9. У Податковому кодексі необхідно закріпити окремий розділ під назвою “Адміністративний порядок розв’язання податкових спорів”, в якому закріпити чіткий порядок оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів (визначити перелік рішень, що підлягають оскарженню, строки, зміст та порядок подання скарги, порядок її розгляду, включаючи перелік відповідних прав скажника щодо участі у розгляді спору, форму та вимоги до змісту прийнятого за скаргою рішення, порядок повторного оскарження та права скажника на цій стадії, включаючи право подавати нові пояснення та документи в обґрунтування своєї позиції по справі, а також заборону повертати скаргу на новий розгляд до нижчестоящего органу).

10. Із питання утворення спеціалізованих податкових (фінансових) судів, більш доцільним буде поглиблення існуючої спеціалізації всередині адміністративних судів з можливістю введення відповідної внутрішньюрисдикційної спеціалізації і при доборі та професійній підготовці кандидатів на посаду судді адміністративного суду. Це забезпечить диференційований підхід до оцінки кандидатів на посаду судді і, одночасно, стане стимулом для відповідних осіб підвищити рівень своїх професійних знань і навичок саме у сфері обраної категорії правових спорів (зокрема, податкових спорів).

11. Колізійна норма фінансового права – це встановлене загальнообов’язкове правило застосування фінансово-правових норм у випадку їх можливого неоднозначного тлумачення або існування неузгодженості з іншими нормами права.

12. Діяльність щодо розв’язання податкових спорів має внутрішній вимір, який полягає в комунікації, інформаційному обміні, що відбувається між учасниками цієї діяльності. Відповідно, можна стверджувати про певний вплив правосвідомості та правової культури на цю діяльність, про існуючий інформаційно-ціннісний аспект цієї діяльності. Підвищення рівня правосвідомості та податкової культури, актуалізація саме правових, а не матеріальних цінностей, потребують часу і є можливим лише за умов удосконалення існуючого правового регулювання розв’язання податкових спорів в Україні, проведення активної роз’яснювальної роботи серед платників податків, підвищення відкритості (транспарентності) у роботі контролюючих органів, всебічного сприяння формуванню належної системи правових цінностей у здобувачів вищої юридичної освіти.

13. Розв’язання податкових спорів у своєму професійному вимірі є специфічним видом інтелектуальної діяльності з кваліфікації та вирішення існуючих суперечностей між сторонами податкового спору. Методологія розв’язання податкових спорів, як певна аналітична діяльність, складається із двох стадій, які, у свою чергу, передбачають послідовне здійснення певних аналітичних дій: 1) стадія кваліфікації податкового спору (з’ясування сторін, предмета спору, змісту суперечностей та змісту заявлених вимог); 2) стадія вирішення податкового спору (вибір та аналіз норм законодавства, визначення

кола юридичних фактів, які необхідно встановити, встановлення цих фактів шляхом розгляду й оцінки доказів, прийняття рішення).

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Кіценко В.С. Поняття та структура механізму розв'язання податкових спорів в Україні / В.С. Кіценко // Південноукраїнський правничий часопис. – 2010. – № 2. – С. 269-273.
2. Кіценко В.С. Поняття податкового спору / В.С. Кіценко // Митна справа. – 2010. – № 5(71), частина 2. – С. 341–345.
3. Кіценко В.С. Теоретичні питання визначення податкового спору як однієї з форм юридичного конфлікту / В.С. Кіценко // Юридичний вісник. – 2010. – № 4. – С. 65–69.
4. Кіценко В.С. Застосування норм податкового законодавства в процесі розв'язання податкових спорів (методологічний аспект) / В.С. Кіценко // Вісник Академії митної служби України. Серія: “Право”. – 2010. – № 2. – С. 40-46.
5. Кіценко В.С. поняття та структура податкового спору як виду правового спору / В. С. Кіценко // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 65-71. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10kvcvhc.pdf>
6. Кіценко В.С. Питання методології розв'язання податкових спорів / В. С. Кіценко // Правове життя сучасної України : тези доповідей Міжнар. наук. конф. професор.-виклад. і аспірант. складу (5–6 червня 2009 р., м. Одеса) / Відп. ред. д-р юрид. наук проф. Ю.М. Оборотов // Одеська національна юридична академія. – О. : Фенікс, 2009. – 792 с. – С. 259–261.
7. Кіценко В.С. Податковий спір як вид правового спору / В. С. Кіценко // Система фінансового права : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (27–28 травня 2009 р., Одеська національна юридична академія). – О. : Фенікс, 2009. – 488 с. – С. 292–297.
8. Кіценко В.С. Праксеологічне значення теорії конфлікту в сучасних дослідженнях фінансових правовідносин / В. С. Кіценко // Правове життя сучасної України : тези доповідей Міжнар. наук. конф. професор.-виклад. і аспірант. складу (м. Одеса, 21–22 травня 2010 р.) / Відп. ред. д-р юрид. наук. проф. Ю.М. Оборотов // Одеська національна юридична академія. – О. : Фенікс, 2010. – 810 с. – С. 316–318.

АНОТАЦІЯ

Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет “Одеська юридична академія”, Одеса, 2010.

Дисертація є першим комплексним дослідженням правової природи податкових спорів в Україні. Проаналізовано концептуальні підходи до визначення сутності податкових спорів (теорії юридичних конфліктів, правового спору, суперечностей тощо).

Сформульовано авторське поняття податкового спору, проаналізовано його структуру, динаміку та функції, місце у класифікаційному ряду правових спорів.

Охарактеризовано організаційно-правовий механізм розв'язання податкових спорів, виокремлено та проаналізовано складові цього механізму.

Запропоновано практичні рекомендації щодо правового врегулювання податкових спорів в Україні. Міститься комплексний аналіз норм податкового законодавства із визначеної предметом дослідження проблематики, а також аналіз практики його застосування.

Ключові слова: податкові спори, податкові правовідносини, оподаткування, податкове законодавство, правовий спір, захист прав.

АННОТАЦИЯ

Киценко В.С. Правовая природа налоговых споров в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный университет “Одесская юридическая академия”, Одесса, 2010.

Диссертация является первым комплексным исследованием правовой природы налоговых споров в Украине. Налоговый спор рассматривается как материальное охранительное правоотношение, которое возникает между субъектами налоговых правоотношений.

Исследованы особенности налогового спора как вида публично-правового спора и формы юридического конфликта. Особое внимание уделено установлению момента возникновения налогового спора. Сформулировано авторское определение налогового спора.

Проанализирована структура (юридический состав) налогового спора, выделены такие структурные элементы налогового спора: стороны, предмет, основание.

Обосновывается, что характерной особенностью налоговых правоотношений является обязательное участие в них не только государства в лице уполномоченных контролирующих органов, но и налогоплательщика, без которого существование налоговых правоотношений утрачивает смысл. Аргументируется тезис о многостороннем характере некоторых видов налоговых правоотношений.

В качестве возможного предмета налогового спора, кроме субъективных прав и юридических обязанностей субъектов налоговых правоотношений, рассматривается также законность правовых актов контролирующих органов.

Как сфера возникновения правовых споров и отдельное направление финансовой деятельности государства, исследована категория налогообложения.

Осуществлен сравнительный анализ понятий “налоговые споры”, “споры в сфере налогообложения”, “административно-правовые споры”, “социально-правовые споры”.

Исследование налогового спора в динамике позволило выделить стадии налогового спора. Проанализированы функции, которые выполняет налоговый спор в механизме правового регулирования налоговых отношений.

Охарактеризован организационно-правовой механизм разрешения налоговых споров в Украине. В его структуре выделены и проанализированы две составляющие – организационная (совокупность органов государственной власти, уполномоченных рассматривать налоговые споры) и правовая (совокупность правовых норм, которые устанавливают компетенцию и порядок юрисдикционной деятельности уполномоченных на разрешение налоговых споров органов государственной власти).

Исследованы отдельные проблемы разрешения налоговых споров в Украине. В частности, рассматривается вопрос о целесообразности создания специализированных налоговых судов в Украине. Принимая во внимание значительные объёмы финансовых ресурсов, которые потребуются на создание таких судов, более целесообразным представляется углубление внутрисудебной специализации административных судов, включая введение соответствующей специализации при отборе и профессиональной подготовке кандидатов на должность судьи административного суда.

Уделено внимание информационно-ценностному аспекту разрешения налоговых споров.

Проанализированы некоторые методологические проблемы применения норм налогового законодательства в процессе разрешения налоговых споров; сформулировано понятие коллизионных норм финансового права, с методологической точки зрения выделены стадии разрешения налоговых споров. В форме постановки проблемы предложено разработать специальные методики разрешения отдельных категорий налоговых споров.

Обоснованы практические рекомендации по усовершенствованию правового регулирования разрешения налоговых споров в Украине. Содержится комплексный анализ норм налогового законодательства по обозначенной предметом исследования проблематике, а также анализ практики их применения.

Ключевые слова: налоговые споры, налоговые правоотношения, налогообложение, налоговое законодательство, правовой спор, защита прав.

SUMMARY

Kitsenko V.S. The legal nature of tax disputes in Ukraine. – Manuscript.

Thesis for the degree of the Candidate of Law Sciences. Specialty 12.00.07 – Administrative Law and Procedure; Financial Law; Informational Law. – National University “Odessa Academy of Law”, Odessa, 2010.

The author researches the legal nature of a tax dispute as a separate category of financial law. The tax dispute is considered from the viewpoint of a legal dispute as a

specific protective legal relationship. Special attention is paid to establishing the date of a tax dispute and its structure.

Separately paid attention to informational and value aspects of the settlement of tax disputes.

Analyzes some methodological problems of the tax legislation in the settlement of tax disputes; formulates the concept of tax disputes resolution mechanism, from a methodological point of view, marks individual stages in resolving tax disputes. In the form of the problem statement the author suggests to develop separate methods for resolving certain categories of tax disputes.

Key words: tax disputes, tax legal relations, tax laws, taxation, the legal dispute, the protection of rights.