

## ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК ПУБЛІЧНО-ПРАВОВИЙ СПІР: ПИТАННЯ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

**Костянтин Коношко,**  
*здобувач Київського міжнародного університету*

Конституцією України права та свободи людини проголошено найвищою соціальною цінністю. Обов'язок їх забезпечувати й захищати, своєю чергою, покладений на державу в особі усіх її органів, серед яких провідне місце посідають судові органи. Суттєва роль у процесі захисту прав, свобод і законних інтересів осіб у сфері державного управління та місцевого самоврядування відведена системі адміністративного судочинства, в якій розглядаються адміністративно-правові спори. В таких спорах однією зі сторін є фізична чи юридична особа, чиї права може бути порушено, а другою — орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування чи їхні посадові особи. Адміністративно-правові спори виникають із багатьох питань, серед яких помітне місце посідають спори з порушення прав платників податків.

Варто зауважити, що на розвиток і удосконалення правового регулювання податкових відносин впливає багато факторів, серед яких суттєва роль має відводитися судовій практиці. Адже податкові спори становлять чималу за кількістю публічних спорів категорію, що підсудна системі адміністративного судочинства. Порядок розв'язання таких спорів істотною мірою впливає як на платників податків, які відстоюють свої права, так і на податкові органи, що доводять правильність застосування ними норм податкового законодавства у випадку

його порушення з боку платників. Значною мірою судова практика справляє вплив і на вдосконалення роботи податківців, які мають можливість не лише ознайомлюватися із судовими позиціями з тих або тих справ, але й отримують узагальнені позиції Вищого адміністративного суду України (ВАСУ) із приводу розв'язання публічно-правових спорів у сфері оподаткування.

У теорії як адміністративного, так і податкового права питанням публічних спорів, як і природі податкових спорів, постійно приділяється увага. Але ці поняття частіше розглядаються з позицій суб'єктного складу, об'єкта спору тощо. Натомість не до кінця розкриваються правова природа податкових спорів, які мають публічно-правовий характер. І це попри попит практики, й судової також, для якої теоретичні розробки, пов'язані з визначенням суті понять, які застосовуються адміністративними судами при розгляді порушень податкового законодавства, мають надзвичайно актуальний характер. Усе це загалом обґрунтовує доцільність обрання теми для цього дослідження та її актуальність.

Сутність адміністративно-правових спорів і механізмів їх розв'язання стали предметом численних досліджень. Достатньо подивитися праці: В. Бринцева, І. Голосніченка, І. Дікова, О. Зеленцова, А. Єлістратова, І. Коліушка, Н. Писаренко, Ю. Педька, Н. Саліцевої, А. Селіванова, В. Сьоміної, В. Ски-



## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

товича, В. Стефанюка, М. Тищенко, Н. Хаманьової, Д. Чечота та ін.

Своєю чергою, питання податкових спорів або спорів у сфері публічної фінансової діяльності досліджувались у роботах Д. Вінницького, О. Грачової, С. Запольського, М. Івлієвої, С. Кадькаленка, М. Карасьової, В. Кіценка, О. Козиріна, І. Кучерова, М. Кучерявенка, С. Міронової, С. Ніцимної, О. Орлюк, С. Пепеляєва, М. Перепелиці, Г. Петрової, Н. Пришви, І. Рукавішнікової, Л. Савченко, В. Сьоміної, Д. Щюкіна та ін. Водночас, не дивлячись на нібито значну кількість досліджень, у процесі правозастосування норм податкового законодавства нерідко виникають проблеми, пов'язані з публічним характером податкових спорів.

На наш погляд, віднесення податкових спорів до публічно-правових спорів, які є підсудними адміністративним судам, має своєю підставою як чинне законодавство, так і теоретичні засади, що дозволили законодавцю визначитися з юрисдикцією стосовно цієї категорії справ. Адже серед підстав виникнення публічно-правого спору можна визначити порушення публічних інтересів, які допускаються у процесі здійснення публічної фінансової діяльності. Під останньою в юридичній літературі розуміють плановану та систематичну діяльність держави й органів місцевого самоврядування у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів коштів з метою виконання покладених на них завдань і функцій та задоволення публічного інтересу [1, 16].

Своєю чергою, згідно зі ст. 3 Кодексу адміністративного судочинства (далі — КАС України) [2], під справою адміністративної юрисдикції потрібно розуміти переданий на вирішення адміністративного суду публічно-правовий спір, у якому хоча б однією стороною є орган виконавчої влади, місцевого самоврядування, їхня посадова чи службова особа або

інший суб'єкт, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, зокрема й на виконання делегованих повноважень. Тож, публічно-правовий спір є, відповідно до вище цитованої норми, предметом адміністративного судочинства.

Зауважимо, що до публічно-правових спорів у юридичній науці немає єдиних підходів. Деякі з учених розглядають публічно-правові спори як відкрите протистояння, що виникає між учасниками публічно-правових відносин у зв'язку з порушенням, застосуванням або тлумаченням норм публічного права. Зазначений підхід простежується в роботах М. Смоковича, Ю. Педька. Останній, зокрема, підкреслює, що суперечності, які характеризують зміст публічно-правового спору, виражаються в розбіжності, відмінності законних інтересів учасників публічно-правових правовідносин, що пов'язані з їхніми правами і обов'язками чи/і законності правозастосовного або нормативного адміністративного акта. Ці суперечності пов'язані з тим, що адміністративними діями (бездіяльністю) чи рішеннями порушені або можуть бути порушені суб'єктивні права й обов'язки приватних осіб, або з тим, що на них незаконно покладено будь-який юридичний обов'язок, або вони незаконно притягнуті до адміністративної відповідальності [3, 252].

Інші пов'язують публічно-правовий спір з відносинами у сфері публічного управління. На такій позиції стоїть, наприклад, В. Сьоміна, на погляд якої публічно-правовий спір як предмет адміністративного судочинства передусім характеризується тим, що виникає з приводу публічно-правових відносин у сфері публічного управління, а його суб'єктний склад і спрямованість залежить від конкретної справи [4, 254].

Існує також позиція, згідно з якою в деяких випадках предметом публічно-правового спору можуть бути й порушені права чи законні інтереси



публічних осіб (наприклад, у фінансових відносинах — органів фінансової компетенції, зокрема податкових органів), а також юридичних осіб (наприклад, розпорядників бюджетних коштів, чиї інтереси порушені публічно особою).

Вищевикладені міркування дають підстави вченим з фінансового права відносити спори у сфері публічної фінансової діяльності, а отже, і податкові спори, до публічних спорів, які розглядаються адміністративною юрисдикцією. На користь цього наводять такі міркування. 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 в зазначеній сфері. Обов'язковою стороною такого спору має бути орган чи органи (посадова особа/посадові особи), наділені публічно-владними повноваженнями у сфері публічної фінансової діяльності. До характеристик такого спору належать негативне ставлення одного із суб'єктів конкретного фінансово-правового відношення стосовно прийняття (встановлення), виконання або невиконання закріплених фінансово-правовими нормами приписів. Зазначені підходи були розроблені, зокрема, в дисертаційному дослідженні О. Головенка [5, 6].

Доцільно зазначити, що вказані характеристики цілком можуть бути застосовані до податкових спорів. Їхня специфіка пов'язана з обмеженими предметним і суб'єктним складом податкових спорів порівняно із фінансовими. Зокрема, предметом податкового спору є не публічні фінанси загалом, а спір про права та обов'язки суб'єктів податкових відносин з приводу оподаткування, який виникає у зв'язку з реалізацією владних управлінських функцій податковими органами.

Стосовно останніх, то відповідно до п. 2 Указу Президента України від 18.03.2013 року № 141/2013 «Про Міністерство доходів і зборів України» [6], останнє є правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної служби України, що реорганізуються.

Основними завданнями Міндоходів України, відповідно до Положення про Міністерство, є:

- 1) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків та зборів й інших платежів;
- 2) забезпечення формування й реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- 3) забезпечення формування й реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- 4) забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Отже, саме Міністерство доходів і зборів України є органом, що є



обов'язковим учасником податкових спорів, оскільки саме Міндоходів реалізує владні управлінські функції у сфері оподаткування.

До характеристик податкового спору належать негативне ставлення одного із суб'єктів конкретного податково-правового відношення до прийняття (встановлення), виконання чи невиконання закріплених податково-правовими нормами приписів. Основним актом, який містить такі норми, є нині Податковий кодекс України. З 2011 року він є базовим правовим актом кодифікованого характеру, що застосовується у процесі справляння податків в Україні.

Зауважимо, що з моменту запровадження адміністративної юстиції в Україні було напрацьовано значну практику з розгляду публічних, зокрема й податкових спорів. При цьому судова практика отримала певний вплив не лише на суб'єктів податкових правовідносин, але й на процес нормопроекування в податковому законодавстві. Адже деякі норми навіть Податкового кодексу України зазнали зміни саме з урахуванням судових рішень (на підставі яких досить якісно відслідковуються на практиці прогалини та колізії чинного законодавства).

Отож слушним видається твердження, що спори, пов'язані з порушенням прав платників податків або з порушенням приписів податкових норм платниками податків, розглядаються в порядку адміністративного судочинства. Підставою віднесення таких спорів саме до адміністративної юрисдикції є: по-перше, публічний характер податкових відносин як складових фінансових відносин; по-друге, обов'язкова участь у них компетентного органу державної влади — а саме органу контролю у сфері податків, який забезпечує захист публічного інтересу та представляє, відповідно, інтерес держави. Як зазначалося, органом, що представляє нині публічний інтерес держави в податкових від-

носінах, є Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів).

Доцільно зауважити, що в Стратегічному плані розвитку Міністерства доходів і зборів України на 2013–2018 роки [7] визначено такі принципи його роботи: сприйняття громадян і бізнесу як партнерів, повага до них; довіра до громадян та бізнесу й переконаність, що більшість з них працює чесно; допомога тим, хто цього потребує, та викриття тих, хто порушує вимоги законодавства; створення умов для професійного зростання й розвитку працівників Міністерства; прагнення бути корисними суспільству.

Зазначені принципи мають застосовуватись у роботі Міндоходів у процесі реалізації заходів, визначених Стратегічним планом. Серед них у контексті цього дослідження доцільно зазначити такі стратегічні цілі:

- I. Неупереджене та справедливе застосування законодавства. Для її досягнення визначено здійснювати такі заходи, як удосконалення механізму застосування апеляційних процедур; впровадження практики застосування податкового компромісу; забезпечення єдиного підходу до застосування законодавства; затвердження єдиних правил та критеріїв підготовки відповідей на запитання платників податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
- II. Удосконалення системи стягнення податкового та митного боргу. Для досягнення названої цілі передбачається розробка законодавчих ініціатив з питань прискорення стягнення податкового боргу; оптимізація роботи із стягнення податкового та митного боргу; забезпечення стягнення податкового боргу з урахуванням можливості подальшого ведення бізнесу боржником.

Як видно з наведеного, зазначені вище заходи мають комплексний ха-



ракти і в принципі повинні реалізуватися за участі не лише податкових органів, але й усіх учасників податкових правовідносин. І вторинних також, якщо можна так назвати ситуацію, коли виникає публічно-правовий спір у сфері оподаткування та до його розгляду залучаються інші органи, зокрема судові. Наприклад, якщо мова йде про забезпечення єдиного підходу до застосування законодавства, то це завдання доцільно розглядати як системну роботу і з боку податківців (роз'яснювальну, консультаційну роботи) і з боку органів, які застосовують норми податкового законодавства при розгляді податкових суперечок. Мова йде про доцільність розробки єдиних підходів на рівні узагальнень судової практики, в інформаційних листах тощо, що видає ВАСУ. При цьому необхідно видається і взяття до уваги практики ЄСПЛ з розгляду публічних спорів, які виникають з податкових відносин. Тим паче, що в цьому напрямі накопичено значну практику.

Структура (юридичний склад) податкового спору, на думку дослідників, є певною юридичною конструкцією, зовнішнім проявом правової сутності податкового спору. На погляд В. Кіценка, податковий спір — це матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей щодо власних прав і обов'язків та/або законності правових актів органів контролю (податкових або митних), які пов'язані зі встановленням або застосуванням податково-правових норм і які вирішуються в передбаченому законом порядку [8, 6]. Зазначимо, що наведене визначення значною мірою відображає публічний характер податкових спорів. Водночас спірним видається формулювання податкового спору як матеріального охоронного правовідношення. Якщо розглядати його через призму охоронюваних відносин, дійсно такий спір

виступатиме матеріальним. Однак, якщо говорити про цей спір через призму відносин, які охороняють (саме у такому сенсі цей спір розглядається адміністративними судами), він набуває характеристик процесуального. І саме із таких позицій податковий спір має характеризуватись у процесі розгляду його як публічно-правового спору.

До структурних елементів податкового спору належать: сторони, предмет і підстави. В. Кіценка визначає, що сторонами податкового спору є суб'єкти того податкового правовідношення, з якого податковий спір виник (суб'єкти предикатного податкового правовідношення) [8, 14]. До предмета податкового спору належать права, обов'язки, а також законність правових актів органів контролю (податкових та митних). Підстава податкового спору є юридичними фактами, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну або припинення прав та обов'язків суб'єктів спірного податкового правовідношення. Юридичні факти, що являють 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.

Зазначимо, що з певними висновками з наведених вище варто погодитися. Водночас більшість висловлених позицій вимагає деталізації. Наприклад, як предмет податкового спору визначаються права, обов'язки, а також законність правових актів органів контролю (податкових та митних). А предметом може бути й бездіяльність органів контролю. Певні зауваження викликає й запропонована класифікація юридичних фактів. Водночас складність поняття юридичного факту та його прив'язки до податкових правовідносин вимагають окремого дослідження.





## ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

Загалом податкові відносини вважають найбільш конфліктними серед видів фінансових відносин. Незалежно від рівня законодавчого регулювання реалізація податкових норм супроводжується значною мірою юридичних конфліктів. Останні породжуються і низьким рівнем знань законодавства з боку платників податків, і наявністю колізій як на рівні галузевого, так і міжгалузевого регулювання.

Як кінцеве підтвердження правильності вищевикладеного можна розглядати той факт, що у зв'язку з уведенням із 01.01.2011 року Податкового кодексу України, КАС України було доповнено ст. 183<sup>3</sup>, згідно з якою розгляд справи в адміністративному суді можуть ініціювати органи податкової служби з метою отримання судових рішень: а) про зупинення видаткових операцій платника податків на його рахунках; б) про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту його майна; в) про стягнення коштів за податковим боргом. Наведений перелік справ не є вичерпний, оскільки в КАС України встановлено, що законом можуть бути передбачені й інші випадки звернення суб'єктів владних повноважень до адміністративного суду. Особливості участі податкових органів у судових спорах було деталізовано в інформаційному листі ВАСУ від 02.02.2011 року № 149/11/13-11.

У судовій практиці адміністративних судів визначено такі категорії спорів:

- 1) за зверненнями суб'єкта владних повноважень;

- 2) за зверненнями суб'єкта владних повноважень, зокрема за зверненням Державної податкової адміністрації України або її територіальних органів;
- 3) за зверненнями суб'єкта владних повноважень, зокрема й за зверненням Державної податкової адміністрації України або її територіальних органів з них щодо визнання угод недійсними;
- 4) за зверненнями суб'єкта владних повноважень, зокрема за зверненням Державної податкової адміністрації України або її територіальних органів з них щодо припинення державної реєстрації юридичної особи або суб'єкта підприємницької діяльності (фізичної особи).

Зауважимо, що у зв'язку з адміністративною реформою, що проводилася в Україні з 2011 року, і передачею функцій Державної податкової адміністрації України Міністерству доходів і зборів України (про що йшлося вище), зазначені зміни також мають знайти відображення й у судовій практиці.

Загалом же, якість адміністративного судочинства стосовно розгляду податкових спорів підтвердила правильність віднесення податкових спорів як публічно-правових спорів саме до юрисдикції адміністративних судів. ♦

### Список використаних джерел

1. Орлюк О. П. *Фінансове право : академічний курс : підручник* / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2010. — 808 с.
2. *Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 року // Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. — 2007. — № 35–36, № 37. — Ст. 44.



3. Педько Ю. С. *Публічно-правовий спір — предмет юрисдикції адміністративних судів України* / Ю. С. Педько // *Актуальні проблеми застосування Цивільного процесуального кодексу та Кодексу адміністративного судочинства України*. — Х. : НЮАУ, 2007. — С. 249–252.
4. Сьоміна В. А. *Публічно-правовий спір — предмет адміністративного судочинства* / В. А. Сьоміна // *Актуальні проблеми застосування Цивільного процесуального кодексу та Кодексу адміністративного судочинства України : тези доповідей міжнародної наук.-практ. конференції (25–26.01.2007 року)* — Х. : НЮАУ, 2007. — С. 252–254.
5. Головенко О. Д. *Публічні фінанси як об'єкт правової охорони: автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07* / О. Д. Головенко ; ДНДІ МВС України. — К., 2012. — 21 с.
6. *Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 року № 141/2013* [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/ukazi-prezidenta-ukraini/62291.html>.
7. *Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки» від 23.10.2013 року № 869-р* [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу : <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/rozporjadjennya-km-ukraini/62895.html>.
8. Кіценко В. С. *Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07* / В. С. Кіценко ; Одеська юридична академія». — Одеса, 2010. — 20 с.

Надійшла до редакції 26.11.2013 року