



ІНСТИТУЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗГЛЯДУ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: ПОНЯТТЯ ТА ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ*

Костянтин Конюшко,

здобувач Київського міжнародного університету

У статті аналізуються підходи теорії податкового права щодо визначення інституційних механізмів розгляду податкових спорів. Розглядаються основні позиції, розроблені вітчизняними та іноземними науковцями щодо розуміння податкових спорів через призму інституційного механізму. Аналізу піддаються підходи до розуміння поняття терміну інституційного механізму загалом та його основних елементів у теорії права. Через призму теоретико-правових підходів та демократичні орієнтири суспільного розвитку робиться узагальнення щодо розуміння інституційного механізму розгляду податкових спорів.

Ключові слова: інституційний механізм, податковий спір, основні елементи інституційного механізму

Податкові спори є об'єктивним явищем у будь-якій податковій системі. Збільшення чи зменшення їх кількості свідчить про багато факторів, у тому числі — якість нормативного регулювання, правову культуру суспільства, фаховий рівень представників контролюючих органів, бажання платників податків добросовісно виконувати свої податкові зобов'язання тощо. Аналіз правозастосування дозволяє у цілому говорити про необхідність розгляду податкових спорів із позицій теорії податкового права, зокрема — у частині визначення інституційного механізму розгляду податкових спорів та його основних елементів.

Доцільно зауважити, що в Україні, на відміну від ряду держав пострадянського простору, ці питання залишаються переважно поза увагою вчених. На відміну від розгляду податкових спорів у цілому, яким займаються представники і фінансового (податкового) права, і адміністративного, і кримінального тощо. Прикладами можуть бути роботи Гетьманцева Д. О., Касьяненко Л. М., Криницького І. Є.,

Кіценко В. С., Педька Ю. С., Сьоміної В. А., Тильчика В. В. та ряду інших. Все це дозволяє говорити про необхідність проведення поглибленого теоретичного дослідження, присвяченого саме інституційному механізму розгляду податкових спорів. Зазначений напрям й виступатиме в якості предмету дослідження даної статті.

Дослідники, що розробляють в юридичній науці теорію податкових спорів, відносять до їх структурних елементів зазвичай сторони, предмет та підстави. Наприклад, Кіценко В. С. визнає, що 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

* Стаття друкується в авторській редакції



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 [1, с. 14]. Аналогічні підходи щодо розуміння елементів податкових спорів можна простежити й в інших роботах, присвячених даному предмету.

Зазначимо, що із певними висновками із наведених вище слід погодитися. Разом із тим більшість висловлених позицій вимагає деталізації. Наприклад, в якості предмету податкового спору визначаються права, обов'язки, а також законність правових актів контролюючих (податкових та митних) органів. Однак предметом спору може бути й бездіяльність контролюючих органів. Певні зауваження викликає й запропонована класифікація юридичних фактів. Водночас складність самого поняття юридичного факту та його прив'язки до податкових правовідносин вимагають окремого дослідження.

Разом із тим поняття та основні елементи податкового спору не є тотожними поняттю та основним елементам інституційного механізму розгляду податкових спорів. Адже податкові спори виникають із ряду причин — коли протиставляються інтереси та наміри суб'єктів податкових відносин, коли допускається умисне порушення податкового законодавства або, навпаки, коли таке порушення допускається внаслідок недосконалого правового механізму, що регулює взаємовідносини між платником податків та контролюючим органом. При цьому податкові спори так чи інакше стоять на перетинанні публічного та приватного інтересу. Зрозуміло, що протиставлення таких інтересів є небажаним явищем, яке, разом із тим, вимагає реакції з боку держави в особі її уповноважених органів.

Зокрема, в системі адміністративних судів було розглянуто справ зі спорів з приводу реалізації податкової

політики та зверненнями податкових органів із деякими видами вимог:

окружними адміністративними судами: 49 457 справ — за перше півріччя 2012 року та 48 744 справи — за перше півріччя 2013 року; місцевими загальними судами як адміністративними судами: 263 справи — за перше півріччя 2012 року та 191 справу — за перше півріччя 2013 року; апеляційними адміністративними судами: 12 164 справи — за перше півріччя 2012 року та 13 813 справ — за перше півріччя 2013 року [2].

Разом із тим допоки немає узагальнених даних щодо діяльності податкових органів (зокрема, в особі Міністерства доходів і зборів України) у частині розгляду скарг платників податків у 2012–2013 роках. І така ситуація значною мірою має під собою не лише об'єктивні, але й суб'єктивні причини.

Платники податків досить часто податкові конфлікти, що виникають у процесі виконання ними податкових обов'язків, намагаються розв'язати у досудовому порядку, тобто в порядку адміністративного оскарження рішень та дій контролюючих органів. Разом із тим тривалий аналіз розв'язання податкових конфліктів дозволяє говорити про відсутність сталої традиції використання позасудових механізмів розв'язання податкових спорів. Така ситуація має як об'єктивні, так і суб'єктивні підстави. З одного боку, причиною небажання застосування позасудових механізмів вирішення податкового спору з боку платників податків виступає відомчий, а відтак часто й упереджений підхід із боку контролюючих органів. Про наявність даної обставини в Україні говорять багато років. Зусилля, що приділяються з боку керівництва податкових органів тривалий час, спрямовані на усунення даної ситуації, дають позитивний ефект, але дуже повільний.



Адже зловживання своїми можливостями є рисою, якою нерідко характеризують діяльність податкових органів (не залежно від того, яку назву вони носять на певний момент). Досить повільно формується й політика формування податкової культури, політика підтримки добросовісних платників податків тощо. Крім того, недоконалим є й сам механізм позасудового розв'язання податкових спорів, його недостатнє й неточне закріплення у правовому полі. Все це разом створює підстави, аби платник податків, застосовуючи такі процедури, почував себе невпевненим.

Зрозуміло, що усунення недоліків розв'язання податкових спорів не може вважатися головним заходом впливу держави на податкову систему, але воно має суттєве значення для якісного розвитку цієї системи у цілому, на удосконалення правозастосування з боку як платників податків, так і податкових органів.

Відтак, постає питання про необхідність якісної теоретичної розробки поняття механізму розв'язання податкових спорів, визначення його елементів та їх взаємозв'язку, дослідження особливостей досудового та судового розгляду податкових спорів. Зрозуміло, що зазначені питання не є новими для науки фінансового права в цілому та податкового права зокрема. Разом із тим аналіз наукової літератури, монографічних джерел та дисертаційних досліджень дозволяє говорити про те, що розкриття поняття «механізм вирішення податкових спорів» здійснювалося переважно на теренах країн СНД, а не України. На відміну від поняття «податковий спір», яке досить ретельно розглядалося в Україні, про що йшлося вже вище.

Звідси доцільним виглядає аналіз наукових позицій, запропонованих юридичній науці, стосовно розуміння поняття механізму розв'язання податкових спорів та його елементів, ознак, принципів тощо. Такий аналіз дозволить виробити узагальнений підхід

для національної теорії податкового права у частині розгляду даного поняття, яке, на наш погляд, носить доктринальне значення.

Так, Миронова С. М. запропонувала під поняттям «механізм вирішення податкових спорів» розуміти взятую в єдності систему правових і організаційних засобів, що забезпечують порядок результативної взаємодії учасників податкових правовідносин з метою вирішення податкових спорів [3, с. 12]. Структурними елементами механізму вирішення податкових спорів автор називає: 1) норми процесуального податкового права, що регулюють порядок розв'язання податкових спорів; 2) юридичні факти, що обумовлюють виникнення, розвиток і припинення податкових спорів; 3) податково-процесуальні відносини по вирішенню податкових спорів (податково-юрисдикційна діяльність). Проведене дослідження дозволило авторці говорити про таку ознаку податкових спорів як системність принципів організаційно-правового забезпечення порядку вирішення податкових спорів.

Деякий інший підхід щодо розуміння даного поняття пропонується у роботі російського дослідника Іванова М. А., присвяченій аналізу інституційно-правового механізму розгляду податкових спорів у Франції. Автор визначає інституційно-правовий механізм вирішення податкових спорів як взаємопов'язану систему державних органів і систему правових засобів, за допомогою яких забезпечується розв'язання податкового спору на всіх етапах його розгляду. Основне місце серед елементів інституційно-правового механізму вирішення податкових спорів автор відводить компетентним державним органам і установам, які вступають у суспільні відносини, урегульовані нормами права [4, с. 5–6]. Залежно від етапу розгляду податкових спорів, автор поділяє їх на спори, що розглядаються в досудовому або в судовому порядку. Такий поділ, на його погляд,



обумовлений тим, що процедури вирішення кожного з цих видів спорів відрізняються одна від одної і, по суті, незалежні одна від одної, зокрема тому, що здійснюються різними державними органами.

У свою чергу визначення досвіду іншої країни англосаксонської системи права, а саме США, дозволив Єгорову О. Є. дійти висновку, що інституційно-правовий механізм розгляду податкових спорів можна визначити як комплексне правове явище, що включає взаємопов'язану систему органів, уповноважених на розгляд податкових спорів, а також врегульовану нормами права систему процедур і засобів, за допомогою яких відбувається вирішення податкових спорів у зазначених органах. Нормативно-правову основу даного механізму утворює система норм, що регулюють порядок організації та функціонування механізму розгляду податкових спорів. Організаційну основу даного механізму становить система взаємопов'язаних органів, уповноважених розглядати податкові спори. А в якості процедурно-процесуальної основи виступає система засобів і процедур вирішення податкових спорів [5, с. 6]. Подібними є й погляди стосовно розгляду спорів у країнах ЄС [6, с. 7].

Отже, як видно із наведеного аналізу досліджень практики розв'язання податкових спорів у країнах континентальної та англосаксонської систем права, у концептуальному плані підходи є подібними. Податкові спори розв'язуються або в адміністративному, або у судовому порядку. Саме ці порядки та процедури й становлять основу інституційного механізму вирішення податкових спорів. На питання, наскільки доцільно використовувати зазначений підхід в Україні, можна буде відповісти, зробивши наведений нижче аналіз концептуальних теоретичних підходів, норм законодавства та правозастосовної практики.

Не викликає сумнівів той факт, що механізм розв'язання податкових спо-

рів має розглядатися як складова механізму правового регулювання в цілому. Відтак, для нього, з одного боку, характерними будуть ознаки, зміст і властивості, притаманні для механізму правового регулювання в цілому, з іншого ж боку, він матиме свої особливості, викликані специфікою податкової діяльності та податкових правовідносин.

У теорії права прийнято вважати, що механізм правового регулювання являє собою взятую в сукупності систему правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин [7, с. 46]. До основних ознак механізму правового регулювання відносяться ті, що він є частиною механізму соціального регулювання; об'єднує всі явища правової дійсності (у тому числі засоби, способи й форми); це взаємопов'язана та взаємодіюча система; є динамічною частиною правової системи суспільства; результатом його дії є встановлення правопорядку в суспільстві.

На погляд багатьох теоретиків, категорія «механізм правового регулювання» дозволяє охопити весь процес правового регулювання, представити його в системно-динамічному вигляді, розкрити його структуру, взаємозв'язок і взаємодію всіх елементів, з'ясувати їх характерні ознаки і функції [8, с. 35]. Відтак, набуває сенсу й комплексне вивчення механізму правового регулювання, і теоретичне опрацювання пов'язаних з ним питань. Адже все це в цілому сприяє не просто підвищенню складових елементів цього механізму, але й правовому регулюванню у цілому.

Зазвичай до елементів механізму правового регулювання відносять норми права, правовідносини, юридичні факти та акти реалізації прав і обов'язків [7, с. 47]. Хоча у фаховій літературі пропонують й більш широкі підходи щодо розуміння елементного складу. Наприклад, до них пропонують відносити юридичні норми, нор-



мативно-правові акти, акти офіційного тлумачення, юридичні факти, правовідносини, акти правореалізації, правосвідомість та режим законності та правопорядку, який впроваджується в результаті досягнення цілей правового регулювання [8, с. 36]. Навряд чи даний підхід можна вважати методологічно вивіреною, адже він скоріш відображає не лише сам механізм правового регулювання, але й наслідки, пов'язані з його застосуванням. Спірним буде й віднесення саме в якості елементів механізму правового регулювання режимів законності та правопорядку, а також правосвідомості.

У будь-якому разі механізм правового регулювання можна уявляти як діяльність складових елементів системи правового регулювання, що у кінцевому рахунку має спрямовуватися на досягнення суспільно корисного, суспільно значимого результату, пов'язаного із втіленням правових норм у життя. На користь визначення значення поняття механізму правового регулювання свідчить і те, що саме це поняття дозволяє систематизувати юридичні засоби правового впливу на суспільні відносини, визначити місце і роль того чи іншого юридичного засобу у правовому житті суспільства.

Не викликає сумнівів той факт, що механізм правового регулювання розповсюджує свою діяльність на усі суспільні відносини, що підпадають під правовий вплив. Відтак, він є застосованим і до податкових правовідносин в усьому їх різноманітті. Зрозуміло, що по відношенню до кожного з інституційних елементів податкової системи механізм правового регулювання набуватиме своєї специфіки, пов'язаної з об'єктивним та суб'єктивним складом таких правовідносин, зі специфікою юридичних фактів, тощо.

Необхідність виділення інституційного механізму розв'язання податкових спорів в якості складової механізму податково-правового регулювання пов'язується, на наш погляд, із не-

обхідністю розбудови податково-правової теорії, і сприятиме узагальненню податкового права у цілому. Адже нині далеко не усі теоретики податкового права навіть виділяють механізм податково-правового регулювання, не говорячи вже про більш вузький поділ. Останні переважно підходять до розуміння податкового права виключно як права фіскального призначення.

Натомість нині треба приділяти значну увагу іншій проблемі, над якою нарешті почали працювати науковці, вимушені це робити під впливом реального стану суспільних відносин. Вітчизняні теоретики права все більше звертають увагу на співвідношення демократичного права та прав людини у масштабі сучасних реалій. Так, Оніщенко Н. М. вважає, що лише від «ефективного впровадження і реалізації настанов демократичного права залежатиме виконання державою ролі соціального арбітра, «улаштовувача справ багатьох», її здатність знімати соціальну напругу, уникати гострих соціальних конфліктів тощо» [9, с. 90]. Вважаємо, що зазначене має знаходити відображення й на рівні окремих галузей та інститутів права, у тому числі — права податкового. Де мова має йти не лише про фіскальний інтерес, але й про певний баланс публічних та приватних інтересів, що в цілому має сприяти виконанню державою покладених на неї функцій в їх повному (а не усіченому — наприклад, фіскальному, правоохоронному, контролюючому) вимірі.

Як відомо, кожній стадії правового регулювання відповідають специфічні елементи механізму правового регулювання, місце яких у механізмі правового регулювання обумовлене їх функціональною роллю. Наприклад, стадії правотворчості відповідає такий елемент механізму як норма права. Настанню умов, передбачених нормою права, відповідають юридичні факти, оперативно-виконавчі, правозастосовні акти. Установленню юридичного зв'язку між уповноваженими та зо-



ПОГЛЯД НАУКОВЦЯ

бов'язаними суб'єктами відповідають правові відносини, суб'єктивні права та юридичні обов'язки, тощо.

Виходячи із цього, навряд чи можна вважати визначення, запропоноване Мироною С. М., згадуване вище, щодо поняття механізму вирішення податкових спорів, яке включає до свого складу лише такі елементи як норми податкового процесуального права, юридичні факти та податково-процесуальні відносини, повним. Адже виходячи із даного визначення втрачаються такі елементи механізму правового регулювання як оперативно-виконавчі правозастосовні акти та правоохоронні правозастосовні акти. Їх відсутність унеможливорює фактичне розв'язання податкового спору. Оскільки останній нерідко виникає саме на підставі правозастосовного акту, а не просто сукупності норми податкового права, відповідного юридичного факту та правовідношення, що виникає на їх підставі.

Досить спірним, на наш погляд, є й обмеження механізму вирішення податкових спорів виключно процесуальними нормами права, а відтак — і виключно процесуально-правовими відносинами. Якщо брати це у зв'язці з юридичними фактами, що обумовлюють виникнення, розвиток і припинення податкових спорів, то такий підхід фактично виключає матеріальні податкові норми як підставу для виникнення податкових спорів. Натомість на практиці саме матеріальні податкові норми породжують численні податкові спори. Порушення матеріальних норм, пов'язаних із визначенням об'єктного складу податку, розрахунку податкової бази, пільг та ставок породжують конфлікти, які виникають між платниками податків та контролюючими органами, та призводять, у кінцевому рахунку, до податкових спорів. Зрозуміло, що податкові спори можуть виникати й на підставі процесуальних податкових норм, але останні не є єдиною підставою для виникнення конфлікту інтересів у сфері оподаткування.

Якщо говорити про механізм розв'язання податкових спорів із позицій його інституційного змісту, слід виходити із того, що такий спір має розглядатися через призму і правових засобів, за допомогою яких він розв'язується, і через систему органів (інституцій), чії зусилля мають застосовуватися для його вирішення.

Відтак, інституційний механізм розв'язання податкових спорів можна розглядати як взаємопов'язану та взаємообумовлену систему органів державної влади та суб'єктів оподаткування, за участі якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв'язання податкового спору на всіх етапах його розгляду. Такі процедури й засоби являють собою приклад правового інструментарію, за допомогою якого забезпечується правове регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, викликаних наявністю податкового спору.

Основними елементами інституційного механізму розв'язання податкових спорів виступають органи державної влади, наділені відповідною компетенцією, що є суб'єктами відповідних податкових правовідносин. Зазначений елементний склад відображає організаційну структуру механізму розв'язання податкових спорів. У свою чергу структурними елементами механізму розв'язання податкових спорів в їх процедурно-процесуальній основі виступають матеріальні та/або процесуальні податкові норми, що є підставою для виникнення податкового спору; процесуальні податкові та адміністративні норми, що регулюють порядок розв'язання податкових спорів; юридичні факти, що обумовлюють виникнення та розв'язання податкових спорів; податково-процесуальні відносини, в межах яких здійснюється розв'язання податкових спорів. ♦



Список використаних джерел

1. Кіценко В. С. *Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис... канд. юр. наук : 12.00.07 / В. С. Кіценко ; НУ «ОЮА». — Одеса, 2010. — 20 с.*
2. *Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у першому півріччі 2012–2013 років: Загальні показники розгляду адміністративних справ місцевими та апеляційними судами (за категоріями адміністративних справ) [Електронний ресурс] — Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/ua/file_viewer.html?id=6cb48ef69e7639e994bda864501f8cd3.*
3. Миронова С. М. *Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект) : Автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / С. М. Миронова . — Саратов, 2006. — 26 с.*
4. Иванов М. А. *Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : Автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / М. А. Иванов. — М., 2006. — 24 с.*
5. Егоров А. Е. *Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки : Автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / А. Е. Егоров ; МГИМО. — М., 2013. — 26 с.*
6. Гончаренко И. А. *Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / И. А. Гончаренко. — М., 2001. — 24 с.*
7. Вєдєрніков Ю. А. *Теорія держави і права : навч. посіб. / Ю. А. Вєдєрніков, А. В. Папірня. — К. : Знання, 2008. — 333 с.*
8. Волинка К. Г. *Теорія держави і права : навч. посіб. / К. Г. Волинка. — К. : МАУП, 2003. — 240 с.*
9. Онїщенко Н. М. *Демократичне право та права людини у масштабі сучасних реалій / Н. М. Онїщенко : У зб. : Правова доктрина — основа формування правової системи держави : матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції, м. Харків, 20-21 листопада 2013 р. — Х. : Право, 2013. — С. 88–94.*

Надійшла до редакції 24.03.2014 року

К. Конюшко. Институциональный механизм рассмотрения налоговых споров: понятие и основные элементы. В статье анализируются подходы теории налогового права к определению институциональных механизмов рассмотрения налоговых споров. Рассматриваются основные позиции, разработанные отечественными и иностранными учеными в понимании налоговых споров через призму институционального механизма. Анализу подвергаются подходы к пониманию понятия срока институционального механизма в целом и его основных элементов в теории права. Через призму теоретико-правовых подходов и демократические ориентиры общественного развития делается обобщение относительно понимания институционального механизма рассмотрения налоговых споров.

Ключевые слова: институциональный механизм, налоговый спор, основные элементы институционального механизма.

K. Konyushko. Institutional mechanism for dealing with tax disputes: the concept and the basic elements. This article analyzes the approaches of the tax law theory to determine institutional mechanisms for dealing with tax disputes. It is emphasized that the analysis of conflict resolving tax disputes about the lack of a sustainable tradition of using non-judicial mechanisms for resolving tax disputes. Meanwhile, deficiencies of resolving tax disputes can not be considered as the main measure of state control in the tax system. However, it is essential for the quality of the system as a whole, the improvement of enforcement by both taxpayers and tax authorities.

The basic item developed by domestic and foreign scholars in understanding of tax disputes in the light of the institutional mechanism. The analysis uncovered approaches to understanding the concept of the term institutional mechanism in general and its key elements in the theory of law. Through the prism of the theoretical and legal approaches and democratic orientation of social development it understands generalizations about institutional mechanism for consideration of tax disputes.

The mechanism of resolving tax disputes is examined from the standpoint of its institutional content, in the light of the legal means by which it is solved, and the system of bodies (institutions) whose efforts have applied for solving it.

Keywords: institutional framework, tax dispute, institutional mechanism basic elements.