

УДК 347.73

## ПРОЦЕСУАЛЬНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

*Усенко Є. А.*

*Вищий адміністративний суд України, Київ, Україна*

Досліджуються доюрисдикційні та юрисдикційні процедури вирішення податкових спорів. Підкреслюється, що норми, які регулюють вирішення податкових спорів утворюють комплексний правовий інститут, який склався на межі фінансового та адміністративного права.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, податкові спори, доюрисдикційні процедури, юрисдикційні процедури.

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що забезпечення виконання податкового обов'язку визначає спрямованість податково-правового регулювання, головною особливістю якого є участь держави в цьому процесі. Така участь не обмежується стадією нормотворення, що характерно для будь-якого галузевого правового регулювання, а й визначається участю держави через систему спеціально уповноважених органів. При цьому хотілося б звернути увагу на досить структуровану спеціалізацію органів. В самому загальному вигляді спеціалізація контролюючих органів пов'язується із стадіями руху публічних грошових фондів (формування – податкові органи; розподілення – органи казначейства; витрачання – контрольно-ревізійні органи). Податковий спір фактично, може виникнути (в досить узагальненому вигляді) на першій стадії – і тоді стороною, яка буде представляти державу в цьому конфлікті будуть органи Державної податкової адміністрації і на другій стадії. В цьому випадку до спору вже підключаються органи Державного казначейства (наприклад, в ситуаціях, коли спір пов'язаний із розподіленням коштів від податку між різними типами бюджетів). Спеціалізація характерна для податкових спорів і на іншій, більш вирішальній стадії – розгляду спору в суді. Так, на сьогодні неможна ще говорити про наявність виключно податкових (або фінансових) спеціалізованих судів, що є досить логічним та послідовним. Але розвиток адміністративної юстиції, запровадження спеціальних процедур судового вирішення податкових спорів свідчить і про реалізацію принципу спеціалізації не лише на стадії контролю державою за рухом публічних грошових фондів, а і на етапі вирішення специфічних спорів в галузі оподаткування, аналіз якого і є метою даної статті.

Слід зазначити, що окремих аспектів досліджуваної проблеми, в своїх працях торкалися Кучерявенко М. П. [6], Криницький І. Є. [7], Саркісов А. К. [3] однак спеціальних досліджень процесуального регулювання вирішення податкових спорів практично немає. У зв'язку з цим автором і поставлено за мету поглибити наукові знання з питань пов'язаних з правовим регулюванням розв'язання податкових спорів.

Аналізуючи механізм податкового регулювання в динаміці та розглядаючи співвідношення матеріального і процесуального в регулюванні оподаткування, Ку-

черявенко М. П. виділяє окремі стадії реалізації податково-правових норм [5, с. 59]. Серед них доцільно виокремити:

1. Появу матеріальних податкових регулятивних норм. На цій стадії визначається правовий статус учасників правовідносин, закріплюються форми юридичних зв'язків, що впливають на їх поведінку. В той же час, ця стадія характеризується появою певних орієнтирів у впливі на поведінку учасників податкових відносин. Про фактичне регулювання цієї поведінки ще не йдеться, бо не виникли підстави динаміки правовідносин, не вистає юридичного факту. Тобто не здійснюючи безпосереднього впливу на поведінку суб'єктів, ця стадія характеризується появою зрозумілих меж її побудови і таким чином йдеться про пасивний, передбачуваний вплив на дії сторін податкових правовідносин.

2. Поява підстав виникнення податкових правовідносин – позитивного юридичного факту. В цих умовах статичній ситуації з констатування змісту податково-правової матеріальної регулятивної норми надається активна форма, податкове регулювання набуває динамічної складової. При цьому в разі позитивного застосування права, своєчасного і чіткого виконання приписів регулятивних податкових норм виконання податкового обов'язку, а отже і завершення податкового регулювання може бути завершено в режимі матеріальних податкових регулятивних процедур. В такому сенсі на цій стадії учасники відносин діють виключно в межах приписів, які сприяють своєчасному та повному виконанню податкового обов'язку, тобто в рамках регулятивного податкового правовідношення.

3. Поява юридичного факту, що виражає неправомірну поведінку учасника податкових відносин. Ця ситуація переорієнтовує регулювання в оподаткуванні на залучення до впливу на поведінку учасників податкових відносин охоронних податкових норм і появу охоронних податкових правовідносин. Хотілося б обмовитись, що це зовсім не означає в якості винної особи виступає виключно платник податку. Суб'єктом правопорушення може бути і представник владної сторони. Крім того, регулювання податкових відносин в охоронному режимі не можна ототожнювати з обов'язковим застосуванням санкцій. Охоронне податкове правовідношення включає регулювання і такого етапу, коли суб'єкти спору можуть домовитись або змінити власні позиції, виправити помилку, яка пов'язана із притягненням суб'єкта до відповідальності.

4. В свою чергу динаміка охоронних податкових правовідносин може обумовити два напрями дій. Перший напрямок обумовлює виявлення підстав існування і дії безпосередньо охоронних правовідносин, здійснення певної підготовчої стадії процесуальних дій в охоронних податкових правовідносинах. Другий пов'язується з фактичними діями в охоронних податкових правовідносинах, застосуванням заходів примусу у сфері оподаткування. Тобто на цій стадії йдеться вже не про гіпотетичне існування передумов застосування примусу, певних санкцій, а про безпосередні дії щодо їх здійснення [5, с. 59, 60].

Для характеристики доюрисдикційних податкових процедур ( провадження позасудового розв'язання податкових суперечок ) важливим є положення, що їх застосування не пов'язується з обов'язковою наявністю правопорушення. «Не можна односторонньо стверджувати, що саме воно ( правопорушення – виділено нами – Є. У.) є

підставою виникнення цього виду процедур. Проте логічно стверджувати, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей між суб'єктами, що представляють владну і зобов'язану сторони податкових правовідносин. Причинами таких розбіжностей можуть бути як неправильне розуміння відповідної законодавчої норми, так і колізія актів податкового законодавства. Співвіднесенням позицій конфронтуючих сторін можна виявити загальне бачення проблеми і фактично врегулювати спір. Такий порядок регулювання розбіжностей, безперечно є узгоджувальним» [5, с.105].

Погоджуючись в цілому з позицією Кучерявенка М. П., хотілося б зробити декілька уточнень. По-перше, коли наголошується на причинах розбіжностей в поглядах сторін податкових правовідносин, і на підставі цього неправильного розуміння законодавчої норми може йтися не про хиби чи помилки в уявленні учасника податкових відносин, а намагання детально реалізувати свій інтерес в цих відносинах. Якщо податкові органи зацікавлені в якнайбільшому надходженні коштів, то платник, навпаки, в їх мінімізації. По-друге, щодо співвіднесення позицій конфронтуючих сторін. З одного боку, ці сторони не завжди знаходяться в обов'язковій конфронтації, намаганнями обох може бути пошук компромісу та досягнення позиції найбільш сприятливої як для платника, так і для податкового органу. З іншого боку, складно погодитись з тим, що фактично врегулювання спору здійснюється саме при такому співвіднесенні позицій цих учасників. Дійсно, з цим можна погодитись, коли йдеться про врегулювання спору в режимі адміністративного апеляційного узгодження. Але, коли йдеться про розгляд цього спору в суді, то конфронтація позицій платника та податкового органу вже виходить на зовнішній рівень та додається спеціальний учасник цих відносин – суд. Саме його діями і йдеться про врегулюванні спору.

Доюрисдикційні процедури в податковому регулюванні характеризуються деякими особливостями. Серед них можна виокремити найважливіші:

- а) не передбачають участь у вирішенні спору суду і безпосереднє застосування санкцій відразу після виникнення конфлікту;
- б) конфлікт долається діями самих учасників спору в режимі узгодження позицій податкового органу і платника податків та зборів (обов'язкових платежів);
- в) узгоджувальний характер обумовлює багаторівневність і обов'язкову поступовість рівнів вирішення спору, яка починається з податкового органу, що є безпосереднім учасником податкового спору та продовжується вищестоящими органами в ієрархії системи органів державної податкової служби;
- г) апеляційне узгодження не означає закінчення податкового спору, оскільки після його завершення платник податків та зборів (обов'язкових платежів) може звернутися до суду і оскаржити рішення, дії (бездіяльність) податкового органу, що буде означати продовження процедурного регулювання податкового спору.

Реалізація охоронного правового зв'язку в податковому правовідношенні здійснюється через юрисдикційні процедури. «Призначення процесу при цьому, – зазначає Кучерявенко М. П., – полягає у виявленні та здійсненні охоронних правовідносин. Здебільшого це пов'язано з безпосереднім застосуванням заходів примусу, що і зумовлює участь уповноваженого державного органу в цій сфері здійснення

матеріальних регулятивних правовідносин на засадах владного втручання, управління поведінкою учасників відносин за допомогою владних рішень» [5, с. 55]. Суд, постановляючи рішення за результатами розгляду податкового спору, визначає поведінку учасників податкового правовідношення відповідно до поведінки, встановленої матеріальною податковою регулятивною нормою, закінчуючи процес регулювання правовідношення. Хотілося б підкреслити багатоаспектність дій суда в цьому випадку. Він не лише оцінює поведінку учасників податкового спору та наслідки цього, але і робить висновок щодо цього, тобто підсумовує, яким чином поведінка кожного із суб'єктів відповідає припису податково-правової норми, наскільки вона відхилялась від нього та до яких наслідків призвела. Більш того, рішення суду поряд з оцінкою подій, які вже пройшли передбачає закріплення меж дій учасників спору, що витікають із ситуації, яка склалася в майбутньому. Тобто, визначається як повинні будувати свою поведінку учасники спору після того, як рішення суду набуде чинності.

Викладене у статті дає підстави для наступних висновків. Як доюрисдикційні, так і юрисдикційні процедури входять до процесуального механізму податкового регулювання. Механізм цей, однак, на даному етапі розвитку законодавства неоднорідний: доюрисдикційні процедури встановлюються податковими процесуальними нормами, а юрисдикційні – нормами адміністративного права. Таким чином, можна ставити питання про характеристику сукупності норм, які регулюють вирішення податкових спорів як комплексного правового інституту, який склався на межі фінансового та адміністративного права. Логічно підкреслити, що норми, які регулюють доюрисдикційні процедури, входять складовою частиною до податкового права як фінансово-правового інституту (чи підгалузі), а норми, що опосередковують юрисдикційні процедури при вирішенні податкових спорів є складовою адміністративного процесу. Податкові спори за участю судів підпадають під юрисдикцію адміністративних судів і розглядаються як різновид публічно-правових спорів з участю суб'єкта владних повноважень [2].

Ми зупинилися лише на деяких принципових аспектах характеристики податкових спорів, поставили окремі питання щодо з'ясування змісту податкових спорів, їх особливостей, характеру податкового процесу. На закінчення хотілося б акцентувати увагу на тому, що на даний час підстав для постановки питання про існування податкового процесу як окремого галузевого утворення немає. Для цього дійсно необхідні хоча б одна з передумов: поява податкового-процесуального кодексу; поява спеціалізованих податкових судів або закріплення спеціальних процедур судового вирішення податкових спорів, які б відмежовували б їх від інших процедур адміністративного судочинства.

#### Список літератури

1. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21.12.2000 // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 1. – Ст. 44.
2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005. – Київ : Лотос, 2005. – 75 с.

3. Саркісов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: автореф. дис. на соискание уч. степени докт. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Административное право; финансовое право». – М., 2006. – 70 с.

4. Кучерявенко М. П. Ставлення до адміністративної юстиції як напрямок розвитку української державності / М. П. Кучерявенко // Юридичний вісник України, 2009. – № 44 (748). – С. 3-15.

5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. / Н. П. Кучерявенко – Харьков: Легас. – . – Т. II: Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.

6. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація / М. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 459 с.

7. Криницький І. Є. Податково-процесуальне провадження: актуальні проблеми формування поняття / І. Є. Криницький // Фінансове право. – 2008. – № 1(3). – С. 4-8.

**Усенко Е. А. Процессуальное регулирование разрешения налоговых споров / Е. А. Усенко // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. – Серия: Юридические науки. – 2010. – Т. 23 (62). № 1. 2010. – С. 213-217.**

Исследуются доюрисдикционные и юрисдикционные процедуры разрешения налоговых споров. Подчеркивается, что нормы, которые регулируют разрешение налоговых споров образуют комплексный правовой институт, который сложился на границе финансового и административного права.

**Ключевые слова:** налоговое правоотношение, налоговые споры, доюрисдикционные процедуры, юрисдикционные процедуры.

**Usenko E. The Procedural regulation of tax disputes / E. Usenko // Scientific Notes of Tavrida National V. I. Vernadsky University. – Series : Juridical sciences. – 2010. – Vol. 23 (62). № 1. 2010. – P. 213-217.**

Are investigated to jurisdiction and jurisdiction procedures of the permission of tax disputes. It is underlined that norms which regulate the permission of tax disputes complex legal institute which has developed on border financial and administrative law.

**Keywords:** tax relations, tax disputes, to jurisdiction tax procedures, jurisdiction tax procedures.

*Надійшла до редакції 21.04.2010 р.*