

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА АДМІНІСТРАТИВНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 347.73

ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ПІДСТАВ ВИНИКНЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Бондаренко Олександр Миколайович,
здобувач
(Науково-дослідний інститут
публічного права)

У статті на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України визначено та розглянуто підстави виникнення податкового спору. Наголошено, що поняття «розбіжність», «конфлікт» та «спір» не тотожні, не є синонімами. Обґрунтовано, що підставами виникнення податкового спору, незалежно від того, вирішується він в адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скаржником, позивачем та юрисдикційним органом.

Ключові слова: підстави, виникнення податкового спору, конфлікт, розбіжність, скаржник, позивач, суди, юрисдикційний орган.

THE CHARACTERISTICS OF THE GROUNDS FOR THE TAX DISPUTE

Bondarenko Oleksandr Mykolaiovych,
applicant
(Research Institute of Public Law)

In the article, based on the analysis of scientific views of scientists and norms of the current legislation of Ukraine, the grounds for the occurrence of a tax dispute are identified and considered. It is emphasized that the concepts of disagreement, conflict and dispute are not identical, are not synonymous. It is substantiated that the grounds for the occurrence of a tax dispute, regardless of whether it is being resolved by administrative or judicial procedure, are legal facts in the form of acts committed by the complainant, the plaintiff and the jurisdiction body.

Key words: grounds, occurrence of a tax dispute, conflict, discrepancy, complainant, plaintiff, courts, jurisdiction body.

Постановка проблеми. Аналіз проблем процедурного регулювання відносин оподаткування на сьогодні стає нагальним завданням, що потребує найскорішого вирішення. Важливість та глибинність цих процесів слід розглядати у двох аспектах. По-перше, йдеться про значущість піднятого питання в контексті адміністративної

реформи, яка здійснюється в Україні та безпосередньо стосується адміністрування податків і зборів, засад адміністративного судочинства, завданням якого є неупереджене вирішення податкових спорів як різновиду публічно-правових спорів. По-друге, важливість чіткого врегулювання процедур справляння податків та зборів, своєчасного та повного виконання податкового обов'язку складно переоцінити як фактор, за рахунок якого формується фінансова незалежність, гарантується виконання всіх завдань та функцій держави. До того ж, важливість цих проблем підсилюється і тенденціями, які зумовлюють перспективи входження України до європейського співтовариства [1].

Стан дослідження. Окремі проблемні питання щодо вирішення податкових спорів у своїх наукових працях розглядали: М.В. Кравчук, А.Б. Лисюткин, Т.А. Христюк, Ю.П. Сурмін, В.Д. Бакуменко, А.М. Михненко, М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова, В.М. Кириченко, О.М. Куракін, та багато інших. Утім, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі недостатньо уваги приділено питанням підстав виникнення трудового спору.

Саме тому **метою статті** є визначити та розглянути підстави виникнення податкового спору.

Виклад основного матеріалу. Починаючи розгляд основного питання, в першу чергу слід зазначити, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких не врегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом із приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Розмірковуючи про підстави виникнення податкового спору, слід звернути увагу на деякі важливі моменти.

По-перше, ми виходимо з того, що поняття «розбіжність», «конфлікт» та «спір» не тотожні, не є синонімами. «Розбіжність» являє собою найбільш простору категорію, що включає в себе і «конфлікт», і «спір». Розбіжності можуть існувати як у формі гострих протиріч, так і у вигляді неоднакових, утім не протилежних одна одній позицій, коли між сторонами відсутня пряма конфронтація. Із цього приводу доречно відмітити точку зору, яку висловлюють О.Г. Бердюгіна, В.А. Глазирін, А.В. Грібакін. Вони пишуть, що протиріччя і конфлікт – не тотожні поняття, тому що не завжди розвиток протиріч обертається конфліктом. В основі конфлікту як соціального феномена лежать суперечності між індивідами, групами, державами, однак для виникнення конфлікту потрібно, щоб опонуючі сторони усвідомили «протилежність» своїх цілей та інтересів, стали «протидіяти» досягненню цілей, інтересів один одного. Таке протиборство, яке ведеться шляхом суперечки, компрометації, загрози застосування або використання сили та іншими подібними способами, вважається конфліктом. Соціальний конфлікт можна визначити як протиборство (зіткнення) сторін (двох і більше), зумовлене протилежністю (несумісністю) їх цілей, інтересів, цінностей [2]. Тобто найбільш гострою формою розбіжностей є конфлікт, який передбачає зіткнення протилежних інтересів, думок, поглядів; наявність серйозних розбіжностей; гострої суперечки [3, с. 570]. Що ж до спору, то він за своєю суттю також є конфліктом, утім таким, що вирішується за участі відповідного арбітра, який спостерігає за дотриманням відповідного порядку під час діалогу, змагань конфліктуючих сторін; розсуджує сторони на підставі приведених ними доводів; засвідчує умови, на яких були досягнуті відповідні домовленості між сторонами щодо предмету спору. Теоретики податкового права, як правило, виходять із того, що поняття «податковий конфлікт» і «податковий спір», хоча й тісно пов'язані між собою, втім не співпадають повністю за змістом. По-перше, податковий конфлікт передує податковому спору, а по-друге, у вирішенні податкового спору приймає участь компетентний юрисдикційний орган,

у той час як конфлікт сторони врегульовують самостійно. Слід звернути увагу, що деякі дослідники досить скептично ставляться до того, що вирішення податкового конфлікту в адміністративному порядку можна розглядати як вирішення відповідного спору, оскільки спір, принаймні як правова категорія, передбачає рівне становище сторін [4, с. 32]. Звісно, можна погодитися з тим фактом, що вирішення податкового конфлікту вищестоящим фіскальним органом дає підстави для сумнівів у його неупередженості. Однак у той же час не слід забувати про те, що законодавством встановлено відповідний адміністративний порядок (процедуру) розгляду зазначених спорів, який передбачає для відповідача ряд прав, що дають йому змогу приймати активну участь у вирішенні спору, забезпечуючи таким чином об'єктивність та повноту процедури його розгляду. Слід погодитися з думкою Ю. Божко, що податковий конфлікт виникає виключно в межах відносин, які регулюються імперативними засобами. У свою чергу, податковий спір вже допускає застосування окремих диспозитивних засобів регулювання, наприклад, під час процедури апеляційного адміністративного узгодження сторін спору – платника та податкового органу. Хоча в даному випадку і не можна вести мову про абсолютну рівність сторін, але на цьому етапі для відносин сторін все ж характерна певна диспозитивність під час узгодження та пошуку сторонами спору певного компромісу та домовленостей, які регулюються не виключно у формі владних приписів. У подальшому, з досягненням сторонами домовленостей щодо предмета спору або прийняттям судом рішення по суті спору та його виконанням, відносини сторін повертаються в межі імперативного регулювання [5].

Ураховуючи вищезазначене щодо відмінностей податкового конфлікту та податкового спору, слід розрізнити і підстави їх виникнення.

По-друге, передумови виникнення податкового спору та підстави його виникнення – це різні правові явища. Передумови сприяють настанню відповідних юридичних наслідків, однак безпосередньо не спричиняють останніх. Так, однією з головних передумов виникнення податкового спору є наявність між платником податків і контролюючим органом неврегульованого податкового конфлікту. При цьому існування такого конфлікту не тягне з необхідністю початку процедури чи процесу із залученням до його вирішення відповідного юрисдикційного органу. Тобто наявність податкового конфлікту не є безпосередньою підставою для виникнення податкового спору. Однак даний конфлікт є підставою для реалізації його учасниками свого права на звернення до відповідного юрисдикційного органу.

Що ж стосується безпосередньо підстав виникнення податкового спору, то:

1) у випадку вирішення податкового спору в адміністративному порядку фактичний склад зазначеної підстави складають такі обставини:

– по-перше, подання особою скарги до фіскального органу, вищестоящого по відношенню до того, з яким виник податковий конфлікт. Скарга – це звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб [6; 7]. У законі «Про звернення громадян» від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР, а також Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271 закріплено, що звернення може бути усним (викладеним громадянином на особистому прийомі або за допомогою засобів телефонного зв'язку через визначені контактні центри, телефонні «гарячі лінії» та записаним (zareєстрованим) посадовою особою) чи письмовим, надісланим поштою або переданим громадянином особисто чи через уповноважену ним особу, якщо ці повноваження оформ-

лені відповідно до законодавства України (в тому числі під час особистого прийому). Письмове звернення також може бути надісланим із використанням мережі Інтернет, засобів електронного зв'язку (електронне звернення) [6; 7]. Отже, існує три форми звернення до контролюючого органу зі скаргою: усна, письмова та електронна. Однак для окремих різновидів скарг спеціальними нормативними актами передбачено лише одну форму звернення: письмову чи електронну, залежно від специфіки предмету податкового конфлікту;

– по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі. Реєстрація скарги є обов'язковою процедурою для органів ДФС, відповідно, відмова від її здійснення розцінюється як протиправна бездіяльність, яка також може бути оскаржена. Крім того, враховуючи загальні положення роботи зі зверненнями громадян, що викладені у вказаному Законі України та відомчому наказі, можемо дійти висновку про те, що важливість реєстрації звернення, в тому числі скарги, полягає в тому, що факт здійснення даної реєстрації свідчить про те, що звернення було прийняте, попередньо опрацьоване на предмет його відповідності формальним вимогам та передане належній посадовій особі контролюючого органу чи його структурному підрозділу для прийняття рішення по ньому. Тобто суперечка, розбіжності між громадянином та контролюючим органом (його посадовою особою) переходять із площини конфлікту у площину юридичного спору після того, як звернення першого було зареєстроване. Крім того, згідно із чинним порядком роботи зі зверненнями громадян в органах ДФС саме з моменту здійснення означеної реєстрації розпочинаються строки розгляду звернення.

Вказуючи в якості фактичного складу підстави виникнення податкового спору подання скарги та її реєстрацію, ми розуміємо, що дані обставини не є свідченням того, що справу буде розглянуто по суті, адже відповідний компетентний орган, посадова особа цілком можуть залишити заяву без розгляду та повернути її скаржнику за наявності відповідних підстав. За таких умов досить складно говорити про те, що податковий конфлікт набув форми спору, однак, на відміну від судового порядку, адміністративний не передбачає в якості окремого етапу відкриття провадження по справі. Тобто орган, посадова особа ДФС, що уповноважені розглядати скарги на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, їх посадових осіб, після реєстрації протягом встановленого строку повинні або залишити заяву без розгляду, або прийняти рішення по суті справи. Лише в Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» передбачено, що звернення, оформлене без дотримання вимог статті 5 Закону, повертається заявникові з відповідними роз'ясненнями не пізніше, ніж через десять днів від дня надходження. У той же час у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» про строки, протягом яких має бути повернута заява, що залишена без розгляду, немає ані слова.

На нашу думку, необхідно в законодавстві, яке регулює адміністративний порядок вирішення податкових спорів, передбачити, що компетентний орган, посадова особа зобов'язані протягом трьох днів, починаючи з наступного дня після реєстрації скарги, прийняти рішення про її залишення без розгляду, якщо для цього є підстави. Відповідно, якщо протягом даного строку такого рішення прийнято не буде, вона вважається такою, що розглядається по суті. Тобто третім і завершальним елементом фактичного складу виникнення податкового спору буде факт відсутності рішення про залишення скарги без розгляду;

2) у випадку вирішення податкового спору в судовому порядку фактичний склад підстави його виникнення формують такі обставини:

- по-перше, подання позовної заяви. Позов пред'являється шляхом подання позовної заяви в суд першої інстанції, де вона реєструється та не пізніше наступного дня передається судді. У позовній заяві позивач викладає свої вимоги щодо предмета спору та їх обґрунтування. Позовна заява подається в письмовій формі позивачем або особою, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах інших осіб;

- по-друге, відкриття провадження по справі. Наявність даного юридичного факту свідчить про те, що суддя не виявив у матеріалах позовної заяви підстав для її залишення без руху, повернення заявнику чи відмови у відкритті провадження і вбачає за можливе розпочати по справі відповідне провадження. Відповідно до чинного законодавства позовна заява повертається позивачеві, якщо суддя встановить, що позовну заяву подано без додержання вимог, встановлених статтями 160, 161 КАСУ, протягом п'яти днів із дня подання позовної заяви він постановляє ухвалу про залишення позовної заяви без руху. В ухвалі про залишення позовної заяви без руху зазначаються недоліки позовної заяви, спосіб і строк їх усунення, який не може перевищувати десяти днів із дня вручення ухвали про залишення позовної заяви без руху. Якщо позивач усунув недоліки позовної заяви у строк, встановлений судом, вона вважається поданою в день первинного її подання до адміністративного суду та приймається до розгляду, про що суд постановляє ухвалу в порядку, встановленому статтею 171 цього Кодексу, тобто відкриває провадження по справі. Повертається ж заява скаржнику у випадках, якщо: позивач не усунув недоліки позовної заяви, яку залишено без руху, у встановлений судом строк; позивач до відкриття провадження в адміністративній справі подав заяву про її відкликання; позов подано особою, яка не має адміністративної процесуальної дієздатності, не підписано або підписано особою, яка не має права її підписувати, або особою, посадове становище якої не вказано; позивач не надав доказів звернення до відповідача для досудового врегулювання спору у випадках, в яких законом визначено обов'язковість досудового врегулювання, або на момент звернення позивача із позовом не сплив визначений законом строк для досудового врегулювання спору; позивачем подано до цього самого суду інший позов (позови) до цього самого відповідача (відповідачів) із тим самим предметом та з однакових підстав і щодо такого позову (позовів) на час вирішення питання про відкриття провадження у справі, що розглядається, не постановлена ухвала про відкриття або відмову у відкритті провадження у справі, повернення позовної заяви або залишення позову без розгляду; порушено правила об'єднання позовних вимог (крім випадків, в яких є підстави для застосування положень статті 172 КАСУ); відсутні підстави для звернення прокурора до суду в інтересах держави або для звернення до суду особи, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах іншої особи; якщо позовну заяву із вимогою стягнення грошових коштів, яка ґрунтується на підставі рішення суб'єкта владних повноважень, подано суб'єктом владних повноважень до закінчення строку, визначеного КАСУ; у випадках, передбачених частиною другою статті 123 КАСУ [8].

Що стосується відмови у відкритті провадження, то суддя застосовує його у випадках, якщо: позов не належить розглядати за правилами адміністративного судочинства; у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав є такі, що набрали законної сили, рішення або постанови суду, ухвала про закриття провадження в адміністративній справі; настала смерть фізичної особи чи припинено юридичну особу, яка не є суб'єктом владних повноважень, які звернулися з позовною заявою або до яких пред'явлено позовну заяву, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва; у провадженні цього або іншого суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав [8].

Після відкриття провадження до справи залучається друга сторона податкового конфлікту (зокрема, їй пропонується надати відзив на позовну заяву), а отже, він набуває форми юридичного спору.

Висновок. Отже, підсумовуючи розглянутий у даному дослідженні матеріал, підставами виникнення податкового спору, незалежно від того, вирішується він в адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скаржником, позивачем та юрисдикційним органом. Звертаючись до адміністративного чи судового органу, скаржник вчиняє юридичний акт, яким доводить до відома юрисдикційного органу про наявність податкового конфлікту, стороною якого він є, і висловлює свій намір скористатися передбаченими законодавством юридичними інструментами його розв'язання та захисту своїх прав і законних інтересів, що є предметом конфлікту. Юрисдикційний орган, у свою чергу, приймаючи зазначену скаргу, підтверджує право скаржника на таке звернення, однак у той же час проводить відповідну роботу із з'ясування того, чи належним чином скаржник, заявник, реалізував зазначене право. За відсутності підстав, які унеможливають вирішення скарги, заяви, юрисдикційний орган розпочинає її розгляд, провадження по ній, чим переводить податковий конфлікт у площину правового спору.

Список використаних джерел:

1. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів [Текст]: монографія. Х.: Право, 2011. 184 с.
2. Соціологія: підручник для прикладного бакалаврату / О.Г. Бердюгіна, В.А. Глазирін, А.В. Грібакін [та ін]; відп. ред. В.А. Глазирін. 5-е вид., перероб. і доп. М.: Видавництво Юрайт, 2014. 414 с. Серія: Бакалавр. Прикладний курс. URL: http://stud.com.ua/28765/sotsiologiya/sotsialniy_konflikt_ponyattya_struktura_vidi.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
4. Грось Л.А. Гражданское и арбитражное процессуальное право – взаимосвязь с материальным правом. Хабаровск, 1997. С. 272.
5. Божко Ю. Конфлікт у сфері податкових відносин як передумова виникнення податкового спору. Юридична Україна. Фінанси, податки, бюджет. 2012. № 1. С. 25–29. URL: <http://www.pravnuk.info/urukrain/1393-konflikt-u-sferi-podatkovix-pravovidnosin-yak-peredumova-viniknennya-podatkovogo-sporu.html>.
6. Закон України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 № 393/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. Ст. 256.
7. Наказ Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 № 271. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15>.
8. Кодекс адміністративного судочинства України / в редакції Закону № 2147-VIII від 03.10.2017. ВВР. 2017. № 48. Ст. 436. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.