

УДК 347.73:336.22(477)

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2023-2.12>

Р. О. Фат'янов, аспірант
Київського інституту інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ ТА ОБҐРУНТУВАННЯ НЕОБХІДНОСТІ ЙОГО ЗАКРІПЛЕННЯ В ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

У статті розглянуті податкові спори як вид публічно-правових спорів. Окреслені визначення податкового спору, які вже запропоновані науковцями. Податкові спори виникають між платниками податків і податковими органами, коли сторони не згодні з рішенням щодо оподаткування або іншими податковими питаннями.

Податковий спір розглянутий як вид публічно-правового спору, визначені його ознаки, а саме: причиною виникнення спору є публічно-правові відносини, однією зі сторін публічно-правового спору є суб'єкт владних повноважень, виникнення спору пов'язане із реалізацією публічного інтересу.

Вказано, що відсутність терміну податкового спору в законодавстві може ускладнити процес вирішення податкових спорів, але їх належність до публічно-правових спорів підтверджено.

У статті закріплено важливість закріплення визначення терміну податкового спору в законодавстві з метою забезпечення ефективного судового захисту учасників таких спорів. Висвітлено проблематику, пов'язану з неоднозначністю та відсутністю чіткого визначення податкового спору в багатьох юрисдикціях. Недостатня ясність щодо поняття податкового спору призводить до правової несправедливості та непередбачуваності для платників податків та органів державної податкової служби.

Далі в статті досліджується роль закріплення визначення податкового спору в законодавстві для забезпечення судового захисту учасників такого спору. Підкреслено, що чітке визначення допомагає зменшити ризик процесуальних помилок, спрощує процедуру судового розгляду та забезпечує більш точну і справедливу оцінку спору. Крім того, воно сприяє створенню єдиної та прозорої системи податкового права.

Розглянуто необхідність законодавчого закріплення визначення поняття податкового спору з метою попередження виникнення таких конфліктів.

Запропоновано, що законодавче закріплення визначення податкового спору може сприяти попередженню таких конфліктів шляхом створення чітких, однозначних та об'єктивних критеріїв, які визначатимуть, коли можна вважати ситуацію податковим спором. Це допоможе зменшити розбіжності у тлумаченні законодавства та сприятиме забезпеченню більшої прозорості та впевненості як для платників податків, так і для податкових органів.

Завдяки цим пропозиціям, законодавче закріплення визначення податкового спору може стати важливим кроком у попередженні виникнення податкових спорів, зменшенні невизначеності та покращенні взаємовідносин між платниками податків і податковими органами.

Ключові слова: податковий спір, ознаки податкового спору, публічно-правовий спір, публічні інтереси, владні повноваження, забезпечення судового захисту в податкових спорах, попередження виникнення податкових спорів.

R. O. Fatyanov. The concept of a tax dispute and justification of the need to establish it in the legislation of Ukraine

The article examines tax disputes as a type of public legal disputes. The definitions of the tax dispute, which have already been proposed by scientists, are outlined. Tax disputes arise between taxpayers and tax authorities when the parties disagree on a tax decision or other tax issues.

The tax dispute is considered as a type of public-law dispute, its features are determined, namely: the cause of the dispute is public-law relations, one of the parties to a public-law dispute is a subject of authority, the dispute is related to the realization of public interest.

It is indicated that the absence of a tax dispute term in the legislation may complicate the process of resolving tax disputes, but their belonging to public legal disputes has been confirmed.

The article considers the importance of fixing the definition of the term of a tax dispute in legislation in order to ensure effective judicial protection of participants in such disputes. Issues related to the ambiguity and lack of a clear definition of a tax dispute in many jurisdictions are highlighted. Lack of clarity regarding the concept of a tax dispute leads to legal injustice and unpredictability for taxpayers and state tax authorities.

Further, the article examines the role of fixing the definition of a tax dispute in legislation to ensure judicial protection of the participants in such a dispute. It is emphasized that a clear definition helps reduce the risk of procedural errors, simplifies the court proceedings and ensures a more accurate and fair assessment of the dispute. In addition, it contributes to the creation of a unified and transparent system of tax law.

The need for a legislative consolidation of the definition of a tax dispute in order to prevent the occurrence of such conflicts is considered.

It has been proposed that the legislative consolidation of the definition of a tax dispute can contribute to the prevention of such conflicts by creating clear, unambiguous and objective criteria that will determine when a situation can be considered a tax dispute. This will help reduce differences in the interpretation of legislation and contribute to greater transparency and certainty for both taxpayers and tax authorities.

Thanks to these proposals, legislating the definition of a tax dispute can be an important step in preventing the occurrence of tax disputes, reducing uncertainty and improving the relationship between taxpayers and tax authorities.

Key words: tax dispute, signs of a tax dispute, public legal dispute, public interests, authority, ensuring judicial protection in tax disputes, prevention of tax disputes

Постановка проблеми. Дослідження теми податкових спорів залишається актуальним і важливим і в наші дні. Податки є необхідним джерелом доходів для уряду та забезпечують функціонування різних сфер суспільства, таких як оборона, охорона здоров'я, освіта, інфраструктура та соціальні послуги. Законодавчі засади регулювання податковими спорами закріплені в Податковому кодексі України, що є одним з найскладніших законів, і його основне завдання полягає в регулюванні відносин, пов'язаних із сплатою обов'язкових державних платежів. Цей офіційний нормативно-правовий акт має на меті поліпшення та спрощення діяльності підприємств в Україні, але на практиці це не завжди реалізується. Податковий кодекс постійно зазнає значних змін, що ускладнює умови підприємницької діяльності, навіть без урахування складності його сприйняття. Багато бізнесменів не встигають ознайомитися з нововведеннями в сфері оподаткування, що призводить до нестабільності у їх справах. Крім того, податкові органи, маючи за мету збільшення доходів державного бюджету, часто виходять за межі своїх повноважень. Нажаль, через складність податкової системи і широкий спектр законодавчих та підзаконних правових норм, податкові спори між податковими органами та фізичними і юридичними особами виникають часто. Тому необхідно слідувати до максимальної визначеності усіх правових термінів, правил та процедур, що супроводжують цю діяльність. До сьогодні на законодавчому рівні не закріплене визначення податкового спору, хоча науковцями неодноразово зверталась увага на важливість визначення терміну податкового спору в законодавстві.

Метою статті є охарактеризувати визначення податкового спору, що існують в правовій літературі, визначити його ознаки, як публічно-правового спору та підтвердити важливість закріплення визначення податкового спору у законодавстві.

Виклад основного матеріалу. Визначення терміну податкового спору в законодавстві забезпечує ясність і правову визначеність поняття, що забезпечує уникнення неоднозначностей та розбіжностей у тлумаченні. Це гарантує платникам податків та податковим органам чітке розуміння, коли ситуація вважається податковим спором та дозволяє уникнути подвійного тлумачення.

В науковій літературі пропонуються такі визначення податкового спору:

– як врегульовану правовими нормами розбіжність між суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку [1, с. 25].

– як податковий конфлікт переведений у процесуально-правову площину, розв'язання якого вимагає застосування спеціального порядку і залучення компетентного суб'єкта [2].

– як специфічне податкове правовідношення (матеріальне та охоронне 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 [3].

– як форму вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка носить публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [4, с. 111].

Для правильного розкриття питання про необхідність встановлення терміну податкового спору у законодавстві потрібно почати з того, що податковий спір є видом публічно-правового спору. Податковий спір ґрунтується на застосуванні норм публічного права (податкового, фінансового, адміністративного права, адміністративного судочинства тощо). В науковій літературі вказують, що податковий спір, як публічно-правовий, має низку ознак, а саме:

– виникає з публічно-правових відносин. Публічно-правовими відносинами є передбачені нормами публічного права суспільні відносини, що виражаються у взаємних правах та обов'язках їх учасників у різних сферах життєдіяльності суспільства, пов'язаних із реалізацією публічної влади. Особливість податкових спорів, а саме те, що вони виникають із податкових правовідносин, які за своєю суттю є публічно-правовими, що зумовлює специфіку і стосовно учасників таких відносин, і щодо порядку вирішення юридичних конфліктів між ними. Саме податкові правовідносини є базовим матеріальним аспектом судових проваджень із вирішення податкових спорів, оскільки за відсутності таких відносин між сторонами порушення процесу є неможливим [5, с. 147].

– сторони як особи, які беруть участь у справі, є суб'єктами публічно-правових відносин, одна з яких має особливий правовий статус і наділена владними повноваженнями. Вступаючи у правовідносини з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими і службовими особами, іншими суб'єктами при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства особа перебуває під їх владними повноваженнями [6]. При виникненні спору між особою і зазначеними органами такий спір відповідно до Кодексу адміністративного судочинства України є публічно-правовим;

– виникнення спору пов'язане із реалізацією публічного інтересу, оскільки податки відіграють найважливішу роль у формуванні державного та місцевих бюджетів, що дає можливість фінансувати оборонну, соціальну, промислову та інші сфери суспільного життя.;

– предметом спору є рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів публічно-правових відносин, які порушують або можуть порушити права, свободи та інтереси інших суб'єктів [7].

Результати податкового спору мають вплив на публічні інтереси, зокрема на фінансову стабільність держави, збори податків та реалізацію державних програм. Саме переведення конфліктної ситуації у процесуально-правові рамки і призводить до визнання такого спору податковим. В юридичній літературі неодноразово наголошується, що такі спори пов'язані з виконанням податкових обов'язків [8, с. 123]. Оскільки податкові відносини поширюються на всіх без виключення фізичних та юридичних осіб, це зумовлює велику кількість зіткнень інтересів, що виливається у численні правові спори, пов'язані зі сплатою податків і зборів. Отже, розв'язання податкового спору має важливе значення для держави та суспільства в цілому.

Податковий спір вважається публічно-правовим спором, незалежно від наявності або відсутності законодавчо визначеного терміну. Визначимо, чому важлива належність податкового спору до публічно-правових спорів, незважаючи на відсутність визначеного терміну.

1. Залучення публічних інтересів: податки є основним джерелом доходів держави і використовуються для забезпечення публічних потреб, таких як оборона, інфраструктура, освіта, охорона здоров'я і соціальна підтримка. Вирішення податкових спорів має прямий вплив на ці публічні інтереси. Публічно-правовий характер спору підкреслює необхідність балансування інтересів держави та платників податків.

2. Реалізація владних повноважень полягає в тому, що податкові органи виконують функції публічної влади, зокрема збирання податків, здійснення контролю та забезпечення дотримання податкового законодавства. Вирішення податкових спорів стосується владних повноважень та правомочності податкових органів, що робить цей спір публічно-правовим.

3. Вплив на громадську довіру: правильне та справедливе вирішення податкових спорів є важливим для забезпечення громадської довіри до системи оподаткування. Якщо платники податків не мають впевненості у справедливості та прозорості розгляду спорів, це може підірвати їхню довіру до держави та призвести до відмови від виконання податкових зобов'язань.

4. Захист прав платників податків: податкові спори можуть мати значний вплив на права та інтереси платників податків. Визнання таких спорів публічно-правовими забезпечує дотримання процедур, забезпечення права на оскарження та забезпечення рівних можливостей сторін. Хоча відсутність визначеного терміну в законодавстві може ускладнити процес вирішення податкових спорів, важливість їх належності до публічно-правових спорів залишається, оскільки це відображає природу, вплив та важливість таких спорів для суспільства в цілому.

Наступним аспектом, що свідчить про важливість закріплення терміну податкового спору у законодавстві є забезпечення судового захисту учасників такого спору. Законодавче визначення податкових спорів створює підґрунтя для судового захисту платників податків. Коли спір визнається як податковий, платник податків має можливість звернутися до суду для захисту своїх прав і спростування рішення податкового органу. Це сприяє забезпеченню справедливості та правової впевненості в системі оподаткування.

Визначення поняття податкового спору є актуальним та важливим завданням сфери правосуддя. Це пояснюється тим, що по-перше, податкові спори є найбільш поширеною і достатньо трудомісткою категорією адміністративних справ, по-друге, існує невідкладна необхідність у визначенні сутності податкового спору як такого, оскільки від правильного з'ясування цього поняття залежить доцільність використання тих чи інших норм матеріального та процесуального права [1, с. 25]. Також це дозволить досягнути завдань, які виникають при вирішенні податкових спорів:

– забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи щодо податкового спору;

– забезпечити захист, відновлення та реалізацію суб'єктами тих прав та законних інтересів з приводу порушення, обмеження яких і виник податковий спір;

– здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових відносин [2].

Правовий механізм вирішення податкових спорів перебуває у постійній зміні та модернізації, що зумовлює пошук оптимального поєднання та співвідношення судових і позасудових способів, а також процедур вирішення податкових спорів. Податкові спори належать до категорії найсерйозніших та найскладніших адміністративних справ в суді. Важливу роль під час вирішення податкових спорів відіграє правильна кваліфікація конкретного спору, оскільки від неї залежить належне і точне застосування відповідної норми

права [1, с. 25]. Чітке розуміння поняття податкового спору дозволить податковим органам розробляти процедури вирішення спорів, встановлювати строки та правила розгляду справ. Це сприятиме швидкому та ефективному вирішенню податкових спорів, зменшенню навантаження на суди та скороченню адміністративних витрат.

Законодавче закріплення терміну податкового спору також сприятиме попередженню виникнення таких спорів шляхом чіткого формулювання ознак та підстав податкового спору. Наявність таких проблем, як складність для розуміння Податкового кодексу, а його зміни та додаткові положення роблять його ще більш заплутаним; недостатня інформаційна прозорість податкового законодавства та податкових процедур; інтерпретація законодавчих положень податкового законодавства може відрізнятися між платниками податків і податковими органами. Це може призвести до розбіжностей у тлумаченні правил і спорів щодо правильності їх застосування.

Платники податків та податкові органи повинні керуватися правилами, уникати потенційно спірних ситуацій та забезпечувати дотримання податкового законодавства, а воно в свою чергу має бути максимально визначене та деталізоване.

Висновки. Закріплення на законодавчому рівні визначення податкових спорів є важливим елементом створення прозорої, справедливої та ефективної системи оподаткування. Це сприяє забезпеченню правової впевненості, ефективному управлінню податковими процедурами та зменшенню податкових ризиків для платників податків і держави.

Податковий спір вважається публічно-правовим спором, незалежно від наявності або відсутності законодавчо визначеного терміну. Належність податкового спору до публічно-правових спорів важлива, незважаючи на відсутність визначеного терміну, оскільки: забезпечуються публічні інтереси; в процесі вирішення спору реалізуються владні повноваження (податкові органи виконують функції публічної влади, зокрема збирання податків, здійснення контролю та забезпечення дотримання податкового законодавства); забезпечується громадська довіра державним органам (правильне та справедливе вирішення податкових спорів є важливим для забезпечення громадської довіри до системи оподаткування); реалізується захист прав платників податків.

Підтвердженням необхідності закріплення терміну податкового спору у законодавстві також є той факт, що це забезпечить судовий захист учасників такого спору та сприятиме попередженню виникнення податкових спорів шляхом чіткого формулювання його ознак та підстав.

Закріплення чіткого визначення податкового спору у законодавстві забезпечить справедливість та захист прав учасників таких спорів. Від цього залежить створення сприятливого інвестиційного клімату, підтримка економічного розвитку та забезпечення довіри громадян до податкової системи.

Список використаних джерел:

1. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві* : збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики». Київ, 2022. 240 с.
2. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : автореферат на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. URL: <https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/science/rada/auto/32/a2.pdf>.
3. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореферат на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/1319/%d0%9a%d1%96%d1%86%d0%b5%d0%bd%d0%ba%d0%be.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
4. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.
5. Мамалуй О. Матеріальні та процесуальні аспекти судових проваджень із вирішення податкових спорів. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 5. С. 144–149.
6. Цвіра Д.М. Податковий спір як різновид публічно-правового спору URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/05031259-fa94-4368-84c3-80b39ba6bc1a/content>.
7. Хлібороб Н. Що таке публічно-правовий спір? URL: <http://www.cdms.org.ua/index.php/uk/addressing-publicarguments-mn-ua/the-emergence-of-public-law-disputesin-public-administration-activity-mn-ua/>
8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : В 6 т. / Н.П. Кучерявенко. Харьков. 2004. 600 с.