



Ігор Самсін,

кандидат юридичних наук,
заслужений юрист України,
суддя Верховного Суду України,
Голова Вищої кваліфікаційної комісії
суддів України

УДК 347:349

Норми права в механізмі вирішення податково-правового спору

Із прийняттям Конституції в 1996 р. Україна проголосила себе демократичною, соціальною, правовою державою. Закріпивши в тексті Основного Закону це положення, наша держава перебрала на себе зобов'язання забезпечити кожного, хто підпадає під її юрисдикцію, достатнім рівнем життя, демократичними правами, а також ефективними механізмами захисту своїх прав і свобод. Відтоді становлення і розвиток української державності нерозривно пов'язані з побудовою сучасної та дієвої системи, за допомогою якої забезпечується вирішення правових спорів у всіх сферах суспільних відносин, зокрема й публічно-правових спорів.

Серед останніх одне з центральних місць посідають податкові спори. З огляду на важливість цієї сфери відносин як для держави, так і для кожного індивіда, а також на поширення податкових відносин на всіх без винятку фізичних та юридичних осіб, кожного дня виникає дуже значна

кількість правових спорів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. З одного боку, кожен, хто мешкає на території держави, зацікавлений у наповненні бюджетів усіх рівнів, основною доходною частиною яких є податки і збори. З іншого – кожний податковий спір безпосередньо стосується прав та інтересів певної фізичної чи юридичної особи.

Правове регулювання податкових спорів потребує чіткого методологічного уявлення стосовно природи такого спору та засад його вирішення. З приводу цього принципово важливим є з'ясування процесуального механізму регулювання відносин із вирішення податково-правового спору, а також вирішення його окремих елементів.

Слід зазначити, що окремо питання визначення механізму вирішення податково-правового спору та його окремих елементів не приділялося багато уваги. Певних аспектів означеної проблеми торкалися І. Є. Кри-



ницький, М. П. Кучерявенко, С. М. Миронова, А. В. Руденко, О. П. Рябченко, Є. А. Усенко, Н. В. Шевцова. Ми в цьому дослідженні хотіли би зосередити увагу саме на означеному питанні та місці в цьому механізмі правових норм.

Під поняттям «механізм» традиційно розуміється сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ. Виходячи з того, що механізм правового регулювання в узагальненому вигляді можна розглядати як систему правових засобів, певним чином структуровану та узгоджену, яку спрямовано на подолання перешкод у задоволенні інтересів учасників суспільних відносин, важливою є деталізація елементів такого механізму.

Логічну конструкцію елементів правового регулювання пропонує О. В. Малько. Зокрема, до механізму правового регулювання вчений вводить такі елементи: 1) норму права; 2) юридичний факт або фактичний склад із таким вирішальним фактом, як організаційно-виконавчий правозастосовний акт; 3) правовідношення; 4) акти реалізації прав та обов'язків. Як факультативний елемент механізму правового регулювання науковець вирізняє охоронний правозастосовний акт [1]. Ми вважаємо, що в цілому цей механізм можна застосувати також і до податкового регулювання.

Отже, початкова стадія правового регулювання пов'язується саме з існуванням норми права. Тоді загальні чи орієнтовні побажання щодо поведінки учасників набувають певної форми, яка спрямована на реалізацію інтересів учасників відносин та закріплюється у визначений законодавством спосіб.

Доцільно на цій стадії, на наш погляд, розмежовувати регулятивний вплив на вирішення податкового спору матеріальних і процесуальних правових норм. Навіть якщо розглядати тільки елементи механізму вирішення податкових спорів як певного процесу, вбачається необхідним

починати з аналізу матеріальних норм права. Якістю конструювання матеріальних податково-правових норм забезпечується їхня логічна й ефективна дія, а дотримання їх гарантує сталість власних податкових надходжень держави і територіальних громад.

Крім того, характер матеріальних відносин, які повинні набрати певної процесуальної форми, визначає наперед направленість процедурного регулювання, а разом з нею і принципи того чи того процесу. Так, цивільне матеріальне законодавство виходить із свободи договору та рівності учасників цивільних правовідносин, які мають право самостійно встановлювати для себе права та обов'язки. З огляду на це принципи цивільного процесу також максимально відображають загальну ідею рівності суб'єктів. Відповідно до положень Цивільного процесуального кодексу України цивільне судочинство здійснюється на засадах змагальності сторін, а сторони та інші особи, які беруть участь у справі, мають рівні права щодо подання доказів, їх дослідження та доведення перед судом їхньої переконливості [2].

Безумовно, подібні положення характерні й для процесуального законодавства в інших сферах. Утім, механізм вирішення податкових спорів має свою специфіку. Якщо брати за основу податкові матеріальні норми починаючи з конституційного положення ст. 67 – «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», нескладно дійти висновку, що мова йде про безумовний імперативний характер цих відносин. Уже на рівні Основного Закону законодавець закладає нерівність суб'єктів: державні органи встановлюють норми щодо порядку й розмірів сплати податків і зборів, а фізичні та юридичні особи-платники їх дотримуються.

Виходячи з цього побудовано певні вихідні положення, за якими вирішуються податкові спори. Зокрема,

ст. 56 Податкового кодексу України передбачено порядок адміністративного оскарження рішень податкових органів, за якого вищі податкові органи мають право за скаргою платника скасовувати рішення нижчих, а ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України встановлює обов'язок суб'єкта владних повноважень довести правомірність свого рішення в суді, якщо він є відповідачем у справі та заперечує проти позову про визнання його рішення протиправним. Тож матеріальні правові норми, хоч і не регулюють безпосередньо процесуальні процеси вирішення податкових спорів, закладають основи правового регулювання в цій сфері та визначають процесуальні норми-принципи.

Податкові процесуальні норми, своєю чергою, акцентують свій вплив на встановленні та забезпеченні порядку вирішення податкових спорів. Реалізація цього порядку здійснюється встановленням меж належної та можливої поведінки зобов'язаних учасників і повноважень органів, які представляють публічного суб'єкта, вчиненням певних процесуальних дій, веденням процесу.

Важливою особливістю процесуального регулювання на цьому етапі є встановлення відповідних процесуальних гарантій для всіх учасників. Принципово змістовним це має бути, насамперед, для платників або інших учасників, які протистоять владному суб'єкту. Так утворюються юридична форма охорони платника від порушень з боку владного суб'єкта, підстави захисту прав та законних інтересів платника.

Реалізується це насамперед закріпленням норм-принципів адміністративного судочинства, за якими вирішуються податкові спори. Безумовно, судовому вирішенню податкових спорів може передувати, а то й повністю заступати його, процедура адміністративного оскарження. Щоправда,

вона не є обов'язковою для платника та не позбавляє його права на судове оскарження рішень податкового органу навіть у випадку відмови в задоволенні його адміністративної скарги. Відповідно до цього ми не вважаємо за необхідне зупинятися на детальному аналізі процедури адміністративного оскарження в цьому дослідженні. Слід, однак, зазначити, що доцільним було би закріпити в законодавстві принципи здійснення та адміністративної процедури оскарження рішень податкових органів. Це слугувало би додатковою гарантією об'єктивного й неупередженого розгляду вищими податковими органами скарг платників і в багатьох випадках позбавляло б їх необхідності звертатися до суду по захист своїх прав та інтересів.

Серед засобів регулятивного впливу принципів адміністративного судочинства, закріплених у чинному законодавстві, вбачається доцільним вирізнити два напрями. Перший пов'язаний з установленням прав та обов'язків для учасників адміністративного процесу. При цьому мова йде про надання таких прав і встановлення таких обов'язків для осіб, які беруть участь у справі (а серед них – учасників податково-правового спору), за яких максимально забезпечувалось би завдання адміністративного судочинства, а саме: захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування та інших суб'єктів.

Другий напрям спрямовано на регулювання діяльності суду у вирішенні адміністративних справ через установлення обов'язків, додаткових повноважень і гарантій, які надають можливість суду здійснювати судочинство справедливо, неупереджено та своєчасно.

Перелік принципів адміністративного судочинства встановлено ст. 7

Кодексу адміністративного судочинства України. Пунктом 4) ч. 1 цієї статті передбачено принцип офіційного з'ясування обставин у справі, який деталізовано ст. 11 Кодексу адміністративного судочинства. Відповідно до положень цієї статті суд уживає передбачені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, зокрема щодо виявлення та витребування доказів із власної ініціативи [3]. Очевидно, що цей принцип стосується напряду регулювання процесуальної діяльності суду, яку водночас спрямовано на ефективний захист прав фізичних і юридичних осіб.

Спрямованість інших принципів із наведеного переліку нескладно зрозуміти виходячи з їхньої назви. Так, принципи верховенства права та законності вочевидь спрямовано на регулювання діяльності суду у прийнятті рішень, тоді як рівність усіх учасників адміністративного процесу перед законом і судом та змагальність сторін закладають засади правового статусу учасників процесу у вирішенні адміністративним судом публічно-правових спорів, зокрема й податкових.

У літературі також існують різні підходи до класифікації принципів адміністративного судочинства [4, с. 96–98]. Одні автори не зосереджуються на проблемах класифікації взагалі та аналізують принципи за переліком у порядку ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України [5, с. 21]. Інші, натомість, пропонують поділ їх на принципи, що відображають сутність адміністративного судочинства як форми здійснення правосуддя (верховенство права, законність, поділ влади, незалежність суддів) та принципи, що відображають сутність адміністративного судочинства як процесу з його окремими самостійними стадіями, такі принципи відображають сам хід судочинства (правова рівність, доступність і гарантованість судового захисту, мова судочинства, гласність

судового процесу та його повне фіксування технічними засобами, диспозитивність, змагальність, активна роль суду, офіційність, швидкість розгляду адміністративних справ, обов'язковість судових рішень, апеляційне та касаційне оскарження) [6, с. 40–43].

Слід зазначити, що наряд принципи адміністративного судочинства вичерпуються закріпленням у ст. 7 Кодексу адміністративного судочинства України переліком. Якщо застосовувати широке трактування поняття «принцип права» або «принцип судочинства», під цими поняттями слід розуміти певні основоположні правила, засади регулювання тієї чи тієї сфери суспільних відносин. У випадку регулювання адміністративного судочинства в цілому та вирішення податково-правових спорів зокрема під цими принципами слід розуміти такі положення, які визначають певні загальні правила та застосовуються до невизначеного кола процесуальних відносин. Не є порушенням побудови процесуального закону при цьому встановлення таких положень не тільки в інших статтях Кодексу адміністративного судочинства, а й в інших нормативних актах.

Так, ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України встановлено презумпцію правомірності рішень платника податку [7]. Цей принцип, як впливає з назви статті Податкового кодексу, не стосується напряду судового вирішення публічно-правових спорів. Він поширюється на всі відносини в державі, що складаються з приводу сплати податків і зборів, зокрема процесуальні, які регулюються насамперед правилами адміністративного судочинства. Суд, оцінюючи, чи правомірно діяв платник податків та маючи сумнів щодо трактування його прав і обов'язків або прав і обов'язків контрольного органу, повинен виходити з презумпції правомірності

рішень платника податків, що є суттєвою гарантією захисту його прав. Тож названий принцип можна цілком віднести до принципів вирішення податково-правових спорів.

Слід погодитися, що принципи адміністративного судочинства (а отже, і вирішення податково-правових спорів) містяться і в Конституції України, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та інших міжнародних договорах, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Справді, зі змісту преамбули і ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод випливають такі основні принципи: верховенство права; справедливий і відкритий судовий розгляд; розгляд упродовж розумного строку; незалежність та безсторонність суду; публічність проголошення судового рішення [3]. Оскільки Законом України «Про ратифікацію Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції» [8], в Україні визнано чинними положення Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р., то відповідно до положень Конституції України міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України, є частиною національного законодавства. Таким саме чином і принципи, закріплені в положеннях цих нормативних актів, є частиною національного законодавства України.

Вказані принципи деталізуються в процесуальних нормах Кодексу адміністративного судочинства України, отже, поділ процесуальних норм-принципів за об'єктом впливу (на ті, що спрямовані на регулювання діяльності суду і ті, що встановлюють процесуальні права та обов'язки сторін у спорі) цілком застосовний і до інших положень процесуального закону. Зокрема, принцип рівності всіх учасників процесу перед законом і судом

та змагальності сторін, закріплені в ст. 7 Кодексу, не тільки деталізуються у статтях 10 та 11, що мають відповідні назви, а й знаходять відображення в інших положеннях Кодексу адміністративного судочинства України.

Те саме можна сказати і про принципи, що не перелічені в тексті ст. 7 Кодексу, але де факто є також вихідними положеннями адміністративного судочинства. Так, додаткові гарантії для сторони, яка не є суб'єктом владних повноважень (насамперед платника податків) проявляються не тільки через різницю в обов'язках доказування чи презумпції правомірності рішень платника податків, а деталізуються в суто процедурних моментах.

Зокрема, в ч. 1 ст. 128 Кодексу адміністративного судочинства, яка описує наслідки неприбуття в судові засідання особи, яка бере участь у справі, зазначено: «суд відкладає розгляд справи в разі ... неприбуття в судові засідання відповідача, який не є суб'єктом владних повноважень, належним чином повідомленого про дату, час і місце судового розгляду, якщо від нього не надійшло заяви про розгляд справи за його відсутності» [3]. А ч. 4 цієї ж статті встановлює: «у разі неприбуття відповідача, належним чином повідомленого про дату, час і місце судового розгляду, без поважних причин розгляд справи може не відкладатися і справу може бути вирішено на підставі наявних у ній доказів» [3]. Ці на перший погляд суперечливі положення мають одну суттєву різницю – посилання в ч. 1 ст. 128 на відсутність статусу суб'єкта владних повноважень у відповідача, в разі неприбуття якого до суду суд зобов'язаний відкласти судові засідання. У такий спосіб законодавець забезпечує учасників процесу, які не є суб'єктами владних повноважень (зокрема і платників податків), від можливого порушення їхніх прав та надає їм додаткові гарантії захисту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Малько А. В.* Механізм правового регулювання / А. Малько // Правоведе-
ние. – 1996. – № 3. – С. 54–62.
2. *Цивільний* процесуальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим
доступу : URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>
3. *Кодекс* адміністративного судочинства України [Електронний ресурс]. –
Режим доступу URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/274715>
4. *Шевцова Н. В.* Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових
спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.07 /
Н. В. Шевцова / Харківський національний університет внутрішніх справ. – Х.,
2011. – 211 с.
5. *Рябченко О. П.* Основи адміністративного судочинства в Україні : [навч.
посіб.] / О. П. Рябченко, В. І. Бутенко, М. М. Ясинок, Л. Г. Лічман, С. О. Погрібний. –
Суми : МакДен, 2008. – 200 с.
6. *Руденко А. В.* Адміністративне судочинство: становлення та здійснення :
дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / А. В. Руденко. – Х., 2006. – 209 с.
7. *Податковий* кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. *Про* ратифікацію Європейської конвенції про захист прав людини і осново-
положних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до
Конвенції : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : URL :
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/475/97-%D0%B2%D1%80>

Самсін І. Л. Норми права в механізмі вирішення податково-правового спору

У статті обґрунтовано необхідність забезпечення ефективного законодавчого регулювання податкових спорів, які посідають одне з центральних місць у системі публічно-правових спорів.

Автор наголошує на неможливості ефективного регулювання без чіткого методологічного уявлення стосовно природи таких спорів і засад їх вирішення та пропонує власне дослідження норм права як елемента механізму вирішення податково-правових спорів.

Ключові слова: механізм вирішення податково-правового спору, норма права, матеріальні норми, процесуальні норми, імперативний характер, адміністративне оскарження, принципи вирішення податково-правових спорів.

Самсин И. Л. Нормы права в механизме разрешения налогово-правовых споров

В статье обоснована необходимость обеспечения эффективного законодательного регулирования налоговых споров, которые занимают одно из центральных мест в системе публично-правовых споров.

Автор обращает внимание на невозможность эффективного регулирования без четкого методологического представления о природе таких споров и основ их разрешения, а также предлагает свое исследование норм права как элемента механизма разрешения налогово-правовых споров.

Ключевые слова: механизм разрешения налогово-правового спора, норма права, материальные нормы, процессуальные нормы, императивный характер, административное обжалование, принципы разрешения налогово-правовых споров.

Samsin I. Rules of law in the procedure of settlement tax disputes

In the article is substantiated the need for effective legal regulation of tax disputes, which occupy one of the central places in the public law disputes system.

The author stresses the impossibility of effective regulation without a clear idea about the methodological nature of such disputes and principles to solve them, and offers its own investigation of the rules of law as part of the mechanism of resolving tax disputes.

Key words: procedure of settlement tax disputes, rule of law, substantive rules, procedural rules, the imperative nature, administrative appeal, the principles of resolving tax disputes.

