



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

Юридичні факти в механізмі вирішення податково- правового спору

УДК 347

У статті обґрунтовано необхідність забезпечення ефективного законодавчого регулювання податкових спорів, що займають одне з центральних місць в системі публічно-правових спорів.

Автор наголошує на тому, що ефективно регулювання неможливе без чіткого методологічного уявлення про природу таких спорів та засади їх вирішення, пропонує власне дослідження юридичних фактів як елементу механізму вирішення податково-правових спорів.

Ключові слова: механізм вирішення податково-правового спору, юридичний факт, процесуальні дії, бездіяльність, адміністративне оскарження.

И. Самсин. Юридические факты в механизме разрешения налогово-правовых споров

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

Автор обращает внимание на невозможность эффективного регулирования без четкого методо-

логического представления о природе таких споров и основах их разрешения, а также предлагает свое исследование юридических фактов как элемента механизма разрешения налогово-правовых споров.

Ключевые слова: механизм разрешения налогово-правового спора, юридический факт, процессуальные действия, бездействие, административное обжалование.

I. Samsin. Legal facts in the mechanism of the settlement of tax disputes

The article substantiates 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 legal facts as part of the mechanism of tax disputes settlement.

Keywords: mechanism of the settlement of tax disputes, legal fact, proceedings, omissions, administrative appeal.



Відповідно до ст. 1 Конституції Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава. Частина 3 ст. 8 Основного Закону встановлює, що норми Конституції України є нормами прямої дії. Це означає, що, закріпивши дані конституційні положення, держава взяла на себе зобов'язання забезпечити кожного, хто підпадає під її юрисдикцію, ефективними механізмами захисту громадянських прав і свобод, у тому числі в публічно-правових відносинах.

Лева частка публічно-правових спорів стосується податкової проблематики. Податкові надходження формують доходну частину бюджетів усіх рівнів, а сплата податків пов'язана з обов'язковим відчуженням частини доходу чи майна платника. Тому виникнення спорів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, між державою в особі компетентних органів та платниками податків – неминуче.

Вирішення податкових спорів потребує досконалої законодавчої бази. Їх правове регулювання неможливе без чіткого методологічного уявлення про природу такого спору та засади його вирішення. Тому важливо з'ясувати процесуальний механізм регулювання відносин з вирішення податково-правового спору, а також виділити окремі його елементи.

Питанням вирішення податково-правового спору приділялася увага в працях багатьох українських і російських учених, серед яких І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, С. М. Миронова, А. В. Руденко, О. П. Рябченко, Є. А. Усенко, Н. В. Шевцова. Водночас проблеми структурування вирішення податково-правових спорів, на нашу думку, досліджені недостатньо. Мета цієї статті – з'ясувати механізм вирішення податково-правових спорів, виокремити його структурні елементи, а також місце в системі юридичних фактів.

Під поняттям «механізм» традиційно розуміється сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ. На наш погляд, дослідження механізму вирішення податкових спорів доцільно розпочати зі структури правового регулювання загалом. Так, О. В. Малько до механізму правового регулювання включає такі елементи: 1) норма права; 2) юридичний факт або фактичний склад з таким вирішальним фактом, як організаційно-виконавчий правозастосовний акт; 3) правовідношення; 4) акти реалізації прав і обов'язків. Як факультативний елемент механізму правового регулювання науковець виділяє охоронний правозастосовний акт [1, 57-60]. Ми вважаємо, що в цілому цей механізм можна застосувати також і до податкового регулювання.

Початкова стадія правового регулювання пов'язується з існуванням норми права. В цей спосіб загальні чи орієнтовні побажання щодо поведінки учасників набувають певної форми, що спрямована на реалізацію інтересів учасників відносин та закріплюється у визначений законодавством спосіб.

Водночас до здійснення певної дії чи настання події, тобто до реалізації певного юридичного факту процесуальні норми існують взагалі, в теоретичній площині. Таким чином, головним призначенням юридичних фактів у механізмі вирішення податкових спорів є «активація» процесу вирішення податково-правового спору. Після того як визначений законом юридичний факт відбувся, положення процесуального закону починають діяти, на підставі приписів процесуальної правової норми настають певні наслідки, відбувається перехід до наступних етапів динаміки податкового процесуального регулювання. Юридичні факти, таким чином, є рушійною силою динаміки податкових спорів, підставою виникнення процесуальних правовідносин та переходу їх від одного етапу до іншого.

Головним призначенням юридичних фактів у механізмі вирішення податкових спорів є «активація» процесу вирішення податково-правового спору

Серед юридичних фактів у теорії права традиційно виділяють дії та події. Останні не залежать від волі учасників відносин та, віддзеркалюючи об'єктивну картину дійсності, настають самі собою. Юридичною подією, наприклад, є смерть фізичної особи, з якою пов'язане як припинення податкового зобов'язального правовідношення, в тому числі встановленої нормами матеріального права низки обов'язків платників, так і відповідні процесуальні наслідки. Зокрема, відповідно до вимог ст. 157 Кодексу адміністративного судочинства України суд закриває провадження у справі у разі смерті або оголошення в установленому законом порядку померлою особи, яка була стороною у справі, або ліквідації під-

приємства, установи, організації, які були стороною у справі [2].

Втім, у процесуальному регулюванні події як юридичні факти найчастіше пов'язані з плином процесуальних строків. Так, наприклад, положенням п. 95.2 ст. 95 Податкового кодексу України передбачено, що стягнення коштів і продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги [3]. У цьому випадку 60 календарних днів, що спливали з моменту надіслання вимоги контролюючого органу, є юридичним фактом-подією і має наслідком виникнення права органу на звернення до суду з вимогою про стягнення коштів або надання дозволу на погашення боргу за рахунок майна платника.

Поняття «дія» як різновид юридичного факту в правовідносинах податково-правового спору має означати не тільки активну поведінку, а й бездіяльність суб'єктів

Водночас слід погодитися, що сам по собі строк без зв'язку з ситуацією жодного змісту не несе [4, 71]. У цьому випадку можна констатувати, що податкові процесуальні строки та й податкові процесуальні події взагалі є елементом податкового процесуального фактичного складу, тобто податкові події впливають на процес вирішення податкових спорів лише в комбінації з іншими юридичними фактами [5, 43-44]. Дійсно, в наведеному прикладі 60 днів, що спливали, – це строк, який не тільки обчислюється з моменту іншого юридичного факту – надіслання податкової вимоги, а й має сенс лише в тому випадку, якщо таке надіслання відбулося.

Таким чином, можна констатувати, що події як юри-

дичні факти в динаміці податково-правового спору мають другорядне значення і не завжди є елементом процесуального фактичного складу. Наприклад, право платника на оскарження рішення податкового органу виникає після його надіслання цим органом. У цьому випадку підставою відповідної процесуальної динаміки є інший юридичний факт у вигляді активної дії, і вплив строків чи будь-яка інша юридична подія на цю динаміку не впливають.

Юридичні дії, на відміну від подій, виражають волю поведінку учасників відносин. На думку С. С. Алексєєва, юридичні дії – це волева поведінка людей, зовнішній вираз волі і свідомості громадян, волі організацій та суспільних утворень [6, 168]. У цілому погоджуючись з таким визначенням, вважаємо за необхідне зазначити, що при аналізі дій як різновиду юридичного факту доцільно розглядати їх не тільки як спосіб активної поведінки, оскільки бездіяльність учасників податково-правового спору також може мати суттєві правові наслідки. Зокрема, невиконання платником його податкового обов'язку може породити податковий спір як такий, а неоскарження рішення податкового органу про донарахування сум податку чи нарахування фінансових санкцій може суттєво вплинути на розвиток спору. Так само, наприклад, повторне неприбуття на судові засідання позивача без поважних причин є підставою для залишення позовної заяви без розгляду [2]. Доцільніше для позначення цього різновиду юридичного факту було б за аналогією з кримінальним правом використовувати поняття «діяння», яке включає в себе як дії, так і бездіяльність. Безумовно, ми не пропонуємо змінювати усталений категоріальний апарат теорії права. Водночас вважаємо за необхідне наголосити, що поняття «дія» як різновид юридичного факту в правовідносинах податково-правового спору має означати не тільки активну поведінку, а й бездіяльність суб'єктів.

За ознакою узгодження з приписами податково-правових норм серед юридичних дій в теорії права виділяють правомірні процесуальні дії (юридичні поступки та юридичні акти) та неправомірні процесуальні дії (податкові правопорушення) [6, 168-171]. Стосовно цього хотілося б зробити зауваження. Виходячи із загальнотеоретичного розуміння юридичних дій, позиція включення юридичних актів до процесуальних дій виглядає цілком обґрунтованою. Водночас з огляду на специфіку розгляду публічно-правових спорів загалом, а податково-правових спорів зокрема, ототожнювати процесуальні дії та юридичні акти, на наш погляд, недоцільно. Кодекс адміністративного судочинства, наприклад, чітко розмежує ці категорії, використовуючи конструкцію «рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень» для позначення об'єктів оскарження в адміністративній справі [2].

Ініціатором податкового спору може виступати



як платник податку, так і податковий орган. Водночас треба мати на увазі, що вирішення податкового спору з ініціативи платника може здійснюватись у двох різних режимах: шляхом адміністративного оскарження та в суді. Натомість з ініціативи податкового органу податковий спір може вирішуватись лише в суді. У зв'язку з цим складно погодитися з такою позицією. На думку деяких авторів, підставою виникнення податкового спору з ініціативи податкового органу не можуть бути дії чи бездіяльність платника [7, 22-24; 8, 13-16]. Такий висновок базується на тому, що правопорушення, здійснене платником, не є підставою виникнення спору. Автори, зокрема, вважають, що рішення про притягнення платника до відповідальності не є підставою виникнення спору. Нам складно погодитися з таким висновком. Саме неправомірні дії (бездіяльність) платника є тим юридичним фактом, який породжує розбіжність в інтересах та слугує підставою для подальших дій сторін (уже в режимі податково-правового спору), в тому числі винесення відповідного рішення податковим органом. Натомість у разі винесення неправомірного рішення податковим органом підставою для виникнення податкового спору буде саме рішення податкового органу. Водночас слід мати на увазі, що ці спори матимуть різний предмет. Перший – донарахування сум податку платнику та застосування до нього відповідних санкцій, а другий – оскарження неправомірного рішення податкового органу.

Таким чином, до юридичних фактів як елементу механізму вирішення податкового спору слід також віднести рішення податкових органів. У літературі є досить поширеною конструкція «акти податкових органів». Під останніми розуміються документи, що не мають нормативного характеру, прийняті стосовно учасників податкових відносин і затверджені підписом керівника податкового органу чи його заступником. Специфічні ознаки ненормативного правового акта в контексті податкового регулювання полягають в тому, що: а) за змістом документ стосується конкретних висновків щодо прав чи обов'язків учасників податкових відносин (платника, податкового агента тощо); б) формалізований на підставі владного припису (наприклад, має обов'язкову регулятивну частину); в) виданий з ініціативи податкового органу та ним же відповідно формалізований – підписаний керівником або заступником [9, 571]. Практика вирішення податкових спорів у Російській Федерації сформувала й деякі узагальнюючі підходи стосовно змісту поняття «акт ненормативного характеру». Згідно з постановою Пленуму Вищого арбітражного суду Російської Федерації від 28 лютого 2001 року № 5 під подібним актом слід розуміти акт, який може бути оскаржений в арбітражному суді шляхом пред'явлення вимоги щодо визнання його недійсним, документ будь-

якого найменування (вимога, рішення, постанова тощо), підписаний керівником (чи його заступником) податкового органу, що стосується окремого платника [10].

Кодекс адміністративного судочинства України натомість для позначення об'єктів оскарження в судовому порядку використовує конструкцію «рішення, дії та бездіяльність суб'єктів владних повноважень» [2]. Слід зазначити, що більш доцільним ми вважаємо саме використання терміну «рішення» у розумінні процесуального закону. Крім цього, для того щоб підпадати під визначення юридичних фактів, що впливають на динаміку податково-правового спору, рішення мають створювати для платника певні правові наслідки, які порушують його законні права та інтереси (у разі неправомірного рішення податкового органу) або відновлюють порушені інтереси держави.

Як юридичний факт, що впливає на механізм вирішення податкових спорів, може також розглядатись бездіяльність податкових органів (платнику не направлено копію акта про проведення податкової перевірки; податковим органом не прийнято заяву про доповнення до податкової декларації тощо). Оскільки податковий орган, як і будь-який інший суб'єкт владних повноважень, має діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, визначені законом, перелік його обов'язків чітко регламентований законодавством. Відповідно, їх невиконання, що призвело до порушення прав чи інтересів платника, може бути підставою для визнання бездіяльності податкового органу неправомірною.

Список використаних джерел:

1. Малько А. В. Механизм правового регулирования // Правоведение, 1996. – №3 (214). – С. 54–62.
2. Кодекс адміністративного судочинства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Исаков В. Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. – М., 1986. – 267 с.
5. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): монография / С. М. Миронова. – М., 2007.
6. Алексеев С. С. Общая теория права. – Т. 2. – М., 1982.
7. Налоговые споры: теория и практика. 2004. – № 9.
8. Налоговые споры: теория и практика. 2004. – № 12.
9. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева: – М., 2000. – 608 с.
10. Вестник Высшего арбитражного суда РФ. – 2001. – № 7.