



УДК 343.359.2

САМСІН Ігор, д. ю. н., доцент, професор кафедри комерційного права КНТЕУ,  
суддя Верховного Суду України

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

*Відображено специфіку правового регулювання процедури вирішення податкових спорів. Виділено елементи і стадії такого регулювання. Особливу увагу приділено характеристиці першої стадії, пов'язаної з існуванням норми права, оскільки вона закладає основи упорядкування процесуальних відносин, характер матеріальних відносин, які повинні отримати певну процесуальну форму, та зумовлює спрямованість процедурного регулювання, а разом з ним і принципи того чи іншого процесу.*

*Ключові слова:* податок, податковий спір, оподаткування, оподаткування в Україні, податкове зобов'язання, механізм регулювання спорів, правове регулювання, юридичний факт, податковий борг, судове оскарження рішення.

*Самсин И. Правовое регулирование процедуры разрешения налоговых споров. Отражена специфика правового регулирования процедуры разрешения налоговых споров. Выделены элементы и стадии такого регулирования. Особое внимание уделяется характеристике первой стадии, связанной с существованием нормы права, поскольку она закладывает основы упорядочения процессуальных отношений, характер материальных отношений, которые должны получить определённую процессуальную форму, и обуславливает направленность процедурного регулирования, а вместе с ним и принципы того или иного процесса.*

*Ключевые слова:* налог, налоговый спор, налогообложение, налогообложение в Украине, налоговое обязательство, механизм регулирования споров, правовое регулирование, юридический факт, налоговый долг, судебное обжалование решения.

**Постановка проблеми.** Правове регулювання податкових спорів передбачає не тільки адекватне законодавче відображення, але й чітке методологічне уявлення про природу такого спору й принципи його вирішення. Принципово важливим є встановлення загальної процесуальної форми і механізму регулювання цих відносин. Виходячи з того, що механізм правового регулювання у загальному вигляді можна розглядати як систему правових засобів, певним чином структуровану і погоджену, спрямовану на подолання перешкод при задоволенні

інтересів учасників суспільних відносин, важливою є деталізація елементів такого механізму.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед вагомих наукових досліджень у сфері правового регулювання податкових спорів слід відзначити праці С. Коваленка, А. Малька, В. Семушкіна, Ю. Воробйової [1–3] та ін.

**Метою** статті є розкриття процедури вирішення податкових спорів як основного способу узгодження публічних та приватних інтересів із використанням теоретичних, методологічних і практичних положень та досліджень.

**Методи дослідження.** У науковій статті застосовано сукупність підходів і методів, зокрема, системний та догматичний, що дало змогу реалізувати концептуальну єдність дослідження.

**Результати дослідження.** Податковий спір – це окреме правовідношення, яке не входить до структури податкового зобов'язання, але результати якого суттєво впливають на розвиток податкових зобов'язальних правовідносин.

Логічну конструкцію співвідношення елементів і стадій правового регулювання виділяє А. Малько. Так, у механізм правового регулювання він включає: норму права; юридичний факт або фактичний склад з таким вирішуючим фактом, як організаційно-виконавчий правозастосовчий акт; правовідношення; акти реалізації прав і обов'язків [2, с. 57–60].

Початкова стадія правового регулювання пов'язується з існуванням норми права. Саме таким чином загальні й орієнтовні побажання щодо поведінки учасників набувають визначеної форми, яка, з одного боку, спрямована на реалізацію інтересів учасників відносин, з іншого, – повинна знайти своє місце в чітко структурованій системі права – відповідному інституті, підгалузі, галузі.

На цій стадії доцільно розмежовувати регулятивний вплив матеріальних податкових норм і процесуальних. Необхідно розпочинати з аналізу матеріально-правових норм, навіть якщо розглядати виключно елементи механізму розширення податкових спорів як певного процесу. Ця стадія регулювання закладає фундаментальні основи у впорядкування процесуальних відносин. Саме нею формуються основи для захисту прав і інтересів учасників правовідносин, пов'язаних зі сплатою податків та зборів. Якістю конструювання матеріальних податково-правових норм забезпечується їх логічна і ефективна дія, а їх дотримання гарантує сталість власних податкових надходжень держави і територіальних громад. Крім того, характер матеріальних відносин, які повинні отримати певну процесуальну форму, визначає спрямованість процедурного регулювання, а разом з нею – і принципи того чи іншого процесу.

Податкові процесуальні норми, в свою чергу, акцентують вплив безпосередньо на встановлення та забезпечення порядку розширення

податкових спорів, який реалізується завдяки встановленню меж належної і можливої поведінки зобов'язаних учасників і повноважень органів, які представляють публічний суб'єкт, порядку здійснення визначених процесуальних дій, ведення процесу.

Необхідною передумовою виникнення і розвитку податкових спорів є юридичний факт. Головне призначення юридичних фактів – "активація" всього механізму, введення відповідних процесуальних норм у дію. До вчинення певної дії чи настання події, тобто до реалізації певного юридичного факту, процесуальні норми існують взагалі в теоретичній площині. Після того, як визначений законом юридичний факт відбувся, положення процесуального закону починають реально впливати на визначені відносини, на основі приписів процесуальної правової норми настають певні наслідки, відбувається перехід до наступних етапів динаміки податкового процесуального регулювання. Юридичні факти, таким чином, виступають рушійною силою динаміки податкових спорів, підставою переходу процесуальних правовідносин від етапу до етапу.

Ініціатором податкового спору може виступати як платник податку, так і податковий орган. Водночас потрібно мати на увазі, що вирішення податкового спору за ініціативи платника може здійснюватися у двох різних режимах: шляхом адміністративного оскарження і в суді. За ініціативи податкового органу податковий спір може вирішуватися тільки в суді.

На думку деяких авторів, підставою для виникнення податкового спору з ініціативи податкового органу не можуть бути дії чи бездіяльність платника [3, с. 22–24]. Такий висновок базується на тому, що правопорушення, вчинене платником, не є підставою для виникнення спору, який автори виділяють як рішення про притягнення платника до відповідальності. З таким висновком важко погодитися. Саме неправомірні дії (бездіяльність) платника є тим юридичним фактом, який обумовлює розбіжності в інтересах і служить підставою для подальших дій сторін (уже в режимі податково-правового спору), в тому числі прийняття відповідного рішення податковим органом. У випадку прийняття неправомірного рішення підставою для виникнення податкового спору буде саме рішення податкового органу. Однак ці спори будуть мати різний предмет: *перший* – стягнення з платника податків його податкового боргу; *другий* – оскарження неправомірного рішення податкового органу. Таким чином, до юридичних фактів як до елемента механізму вирішення податкового спору слід також віднести рішення податкових органів.

Наступний елемент механізму розв'язання податкових спорів, або стадія податково-процесуального правовідношення, – це виникнення і розвиток конкретного юридичного зв'язку учасників відносин в умовах, коли узагальнений правовий припис набуває певну юридичну

впорядкованість за участі окремих реальних суб'єктів. Саме на цьому етапі реалізується основна кількість процесуальних норм, які регулюють поведінку учасників правовідносин по вирішенню податкового спору – двосторонніх чи тристоронніх (у випадку судового спору). Ця стадія поєднує і кінцеве значення, і відповідний зміст, який передбачає новий етап розвитку правового регулювання – виникнення акта реалізації прав і обов'язків.

Акти реалізації прав і обов'язків, з одного боку, підводять певну рису під оцінку в правовому сенсі поведінки осіб, яка відбувалась до цього. З іншого, – вони передбачають наслідки у вигляді корегування поведінки учасників, скасування відповідних рішень чи, навпаки, підтвердження правомірності їх прийняття. На цій стадії реалізація суб'єктивних прав і юридичних обов'язків відбувається таким чином, що дозволяє задовольнити інтереси учасників відносин [1, с. 13–16].

Враховуючи незбіг інтересів, на основі яких виник той чи інший податковий спір, результат його вирішення не може рівною мірою задовольнити обидві його сторони, і одна з них може чинити опір щодо виконання відповідного рішення. У такому випадку судовому вирішенню податкових спорів може передувати (або навіть повністю замінювати його) процедура адміністративного оскарження. Вона не є обов'язковою для платника і не позбавляє його права на оскарження в суді рішень податкового органу навіть у випадку відмови у задоволенні його адміністративної скарги.

Платники податків, незалежно від ефективності адміністративного оскарження рішень контролюючих органів і результатів такого оскарження, завжди мають право звертатися за захистом своїх прав до суду [4]. Не заглиблюючись у процедурні моменти, пов'язані з розглядом податкових спорів у судах, доцільно зупинитись на питаннях щодо значення цих процедур для динаміки податкового зобов'язання.

Судове оскарження рішення податкового органу про донарахування суми податку і штрафних санкцій належить до процедури погодження грошового зобов'язання, а тому швидше здійснюється на етапі зміни податкових зобов'язань, ніж їх припинення. Оскарження такого рішення не є єдиним предметом судового розгляду справ, які впливають з податкових правовідносин. Зокрема, платник податків може оскаржити рішення податкового органу про відмову в прийнятті декларації чи уточнюючої декларації платника як документів податкової звітності. Предмет такого спору прямо впливає з єдиного зобов'язання держави в податкових зобов'язальних правовідносинах – прийняти виконання податкового зобов'язання.

Виконання податкового зобов'язання передбачає не тільки здійснення ряду дій з боку платника податків, але і прийняття цих дій державою (чи уповноваженим органом) як належних у межах таких зобов'язальних правовідносин. Останнє здійснюється в пасивній формі

(у вигляді прийняття коштів на рахунки казначейського органу, звітних документів платника податків у податковий орган тощо) і вимагає проведення певних формальних дій, які не є проявом владної компетенції суб'єкта, а лише засвідчують факт виконання платником податків його зобов'язань (наприклад, видача банківською установою квитанції про сплату суми податку, копії звітних документів з відміткою податкового органу про їх прийняття).

Інший предмет судового розгляду спорів, які впливають з податкових правовідносин, – примусове стягнення податкового боргу – безпосередньо пов'язане з виконанням податкового зобов'язання. Виходячи з того, що платнику податків навіть у випадку помилки чи інших підстав неналежного виконання ним податкового зобов'язання закон надає широкі можливості виконати зобов'язання зі сплати податку до судового рішення, можна зробити висновок, що більшість відповідачів по такій категорії спорів – недобросовісні платники податків. Останні або навмисно ухиляються від виконання податкового зобов'язання, або не мають можливості сплатити податковий борг, який виник через важке матеріальне становище.

У будь-якому випадку йдеться про уже погоджену суму грошового зобов'язання, а також пені, оскільки платник-відповідач не виконує добровільно обов'язок зі сплати податку, а відповідно порушує встановлені законом строки його сплати. Навряд чи можна назвати таку справу податково-правовим спором у належному сенсі цього слова, навіть враховуючи положення Кодексу адміністративного судочинства України. Фактично предметом доказування в такій справі є лише наявність або відсутність податкового боргу у платника, навіть якщо такий борг виник не на підставі незаконного рішення податкового органу. Якщо платник податків не скористався своїм правом на оскарження такого рішення, він автоматично погодився зі зміною об'єкта податкового зобов'язання, в той час як його обов'язки зі сплати практично не змінились.

За результатами розгляду адміністративної справи про стягнення податкового боргу суд у випадку підтвердження наявності останнього виносить постанову, якою стягує з платника суму податкового боргу. Проте податкове зобов'язальне правовідношення не припиняється з набуттям чинності рішення суду. Після вступу рішення в законну силу платник також має вибір між добровільним виконанням рішення про стягнення відповідної суми і виконанням його в примусовому порядку.

Примусове виконання рішення суду здійснюється органами державної виконавчої служби, яка є суб'єктом владних повноважень у розумінні Кодексу адміністративного судочинства України, а відповідно її дії, рішення і бездіяльність також підлягають судовому оскарженню в порядку адміністративного судочинства. Тому досить важливим при виконанні рішення суду про стягнення податкового боргу є

дотримання процедури, встановленої законом. Відносини примусового виконання рішення суду за своєю суттю не є податковими, але впливають на динаміку податкового зобов'язання, адже навіть у випадку примусового виконання юридичним фактом, який вказує на припинення податкових зобов'язальних правовідносин, визнається фактичне перерахування суми податку, який входить до складу податкового боргу, на відповідні рахунки.

У випадку відмови в задоволенні адміністративного позову податкового органу про стягнення податкового боргу об'єкт податкового зобов'язання не змінюється. Згідно з цим податкове зобов'язання вважається виконаним у момент виплати первісної суми податку, а якщо така сплата не відбулася до вступу в законну силу рішення суду, податкове зобов'язання підлягає виконанню в загальному порядку [4]. У випадку визнання донарахування сум податку протиправними підлягають відміні і всі способи забезпечення виконання грошового зобов'язання, яке було донараховано, в тому числі й пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Враховуючи викладене, можна зробити **висновок**, що податковий спір переважно відбувається паралельно з податковими зобов'язальними правовідносинами, а не після їх припинення. Винятком з цього правила може бути лише відміна рішення податкового органу про донарахування сум податку, самостійно вирахована сума якого вже була сплачена платником. У такому випадку зобов'язання вважається виконаним у день первинної сплати суми податку, а відміна рішення податкового органу, тобто закінчення спору, відбувається пізніше. У всіх інших випадках припинення спірних правовідносин передують сплаті сум податку, а відповідно, і виконанню податкового зобов'язання.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Коваленко С. А. Налоговые споры: понятие и основания возникновения / С. А. Коваленко // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 9.
2. Малько А. В. Механизм правового регулирования / А. В. Малько // Правоведение. — 1996.
3. Семушкин В. С. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров / В. С. Семушкин, Ю. В. Воробьева // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 12.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 2755-VI . — № 13–17.

*Стаття надійшла до редакції 22.12.2015.*

**Samsin I. Legal regulation of the procedure for the tax dispute resolution.**

*Background. Legal regulation of tax disputes involves not only an adequate legislative regulation, but also a clear methodological understanding of the nature of the*

*dispute and the principles of its resolution. It is fundamentally important to establish common procedural form and mechanism of regulation of these relations. Based on the fact that the mechanism of legal regulation in general can be seen as a system of legal means, to some extent structured and coherent aimed at overcoming obstacles in meeting the interests of public relations, it is important to detail the elements of such a mechanism.*

*The aim of the article is to outline the procedures for resolving tax disputes as the main method of coordination of public and private interests using theoretical, methodological and practical terms and research.*

**Research methods.** *A set of approaches and methods, including systematic and dogmatic was used in the scientific article, which made it possible to implement the conceptual integrity of the study.*

**Results.** *Tax dispute is a special relationship, which is not part of the structure of tax liabilities, the results of which significantly influence the development of tax binding relationship.*

**Conclusion.** *The tax dispute is mainly parallel to tax binding legal relationship, not after its termination. The exception to this rule can only be a decision by the tax authority canceling the amount of tax on additional charges, which independently calculated amount has been paid by the payer. In this case, the obligation is met on the day of the initial payment of tax and the abolition of the tax authority decision ending a dispute occurs later. In all other cases termination of legal disputes is prior to payment of tax amounts, and, accordingly, the fulfillment of tax obligations.*

**Keywords:** tax, tax dispute, taxation, taxation in Ukraine, tax obligation, mechanism for dispute regulation, legal regulation, legal fact, tax debt, judicial appeal to the decision.

#### REFERENCES

1. Kovalenko S. A. Nalogovye spory: ponjatie i osnovanija vzniknovenija / S. A. Kovalenko // Nalogovye spory: teorija i praktika. — 2004. — № 9.
2. Mal'ko A. V. Mehanizm pravovogo regulirovanija / A. V. Mal'ko // Pravovedenie. — 1996.
3. Semushkin V. S. K voprosu o ponjatii i osnovanijah vzniknovenija nalogovyh sporov / V. S. Semushkin, Ju. V. Vorob'eva // Nalogovye spory: teorija i praktika. — 2004. — № 12.
4. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny : vid 02.12.2010 № 2755-VI // Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukrai'ny. — 2011. — № 2755-VI. — № 13–17.