

СУЧАСНИЙ ПОГЛЯД НА ПОДАТКОВІ СПОРИ ЯК НА ПРЕДМЕТ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ЮРИСДИКЦІЇ

MODERN VIEW OF TAX DISPUTES AS A SUBJECT OF ADMINISTRATIVE JURISDICTION

Деменко О.Є., к.ю.н.,
асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена висвітленню сучасного погляду на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції. У статті за проведеним аналізом літературних наукових джерел щодо терміну «податковий спір» сформовано власне бачення сучасного змісту цього поняття, яке об'єднує багатоаспектні, комплексні спірні відносини, які виникають між суб'єктами владних повноважень та суб'єктами підпорядкування, що потребує правового врегулювання в адміністративному та/або судовому порядку. Запропоновано закріпити поняття «податковий спір» на законодавчому рівні у ст. 14 «Визначення понять» ПК України. Досліджено варіантність підходів до класифікації податкових спорів, на базі якої авторами відокремлено основні класифікаційні складові характеристики податкових спорів як предмету адміністративної юрисдикції, а саме: факт податкового спору, предмет та підстави податкового спору, суб'єкти податкового спору, у числі яких виступають ініціатори спору та суб'єкти вирішення податкового спору та оскарження податкового спору. Наведено основні принципи адміністративного судочинства, які згруповано на загально обов'язкові (верховенство права, рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом, принцип доступності) та додатково - обов'язкові (гласність і відкритість судового процесу, неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору, змагальність сторін, диспозитивність, обов'язковість судового рішення, неприпустимість зловживання процесуальними правами, забезпечення права на апеляційний перегляд справи та на касаційне оскарження у випадках визначених законом). Конкретизовано, що судові витрати складаються із судового збору та витрат, які пов'язані з розглядом справи. У підсумку, базуючись на проведеному дослідженні, зроблено висновок щодо багато варіантності видів податкового спору, як предмета адміністративної юрисдикції, що потребує уваги науковців та практиків права на постійній основі.

Ключові слова: податковий спір, адміністративна юрисдикція, класифікація, суб'єкти податкового спору, предмет податкового спору, підстави податкового спору, судові витрати.

The article is devoted to highlighting the modern view of tax disputes as a subject of administrative jurisdiction. The article based on the analysis of literary scientific sources regarding the term "tax dispute" formed its own vision of the modern meaning of this concept, which unites multifaceted, complex disputed relations that arise between subjects of authority and subjects of subordination, which requires legal settlement administratively and/or judicially. It is proposed to enshrine the concept of "tax dispute" at the legislative level in Article 14 "Definition of Concepts" of the Code of Ukraine. The variability of approaches to the classification of tax disputes was studied, on the basis of which the authors separated the main classification components of tax disputes as a subject of administrative jurisdiction, namely: the fact of the tax dispute, the subject and grounds of the tax dispute, the subjects of the tax dispute, including the initiators of the dispute and subjects of tax dispute resolution and tax dispute appeals. The main principles of administrative proceedings are given, which are grouped into generally mandatory (rule of law, equality of all participants in the judicial process before the law and the court, the principle of accessibility) and additionally mandatory (publicity and openness of the judicial process, impartiality and objectivity, completeness and comprehensiveness of dispute resolution, competition of parties, dispositiveness, bindingness of court decision, inadmissibility of abuse of procedural rights, ensuring the right to appellate review of the case and cassational appeal in cases specified by law). It is specified that court costs consist of the court fee and expenses related to the consideration of the case. As a result, based on the conducted research, a conclusion was made regarding the many variants of types of tax dispute as a subject of administrative jurisdiction, which requires the attention of scientists and legal practitioners on an ongoing basis.

Key words: tax dispute, administrative jurisdiction, classification, subjects of a tax dispute, subject of a tax dispute, grounds of a tax dispute, court costs.

Постановка проблеми. Головне завдання сьогодні, в контексті розгортання глобальних негативних мегатрендів, полягає у створенні надійної економічної системи країни, основою якої є формування ефективного державного бюджету за рахунок наймасовішого процесу у правничій сфері – сплати податків і зборів. Його учасниками виступають як резиденти, так і нерезиденти України, які не завжди погоджуються з позицією держави у питаннях податкових правовідносин, в тому числі безпосередньо з рішеннями контролюючих органів, що призводить до виникнення податкових спорів.

Глибинний погляд на сучасне бачення податкових спорів як на предмет адміністративної юрисдикції завжди привертат увагу науковців та бізнес-суб'єктів, що зумовлює необхідність певного їх узагальнення та конкретизації. Обгрунтування і висвітлення означеного напрямку з точки зору адміністративно-правової науки, дає нагоду акцентувати увагу не просто на констатації взаємодії держави та бізнесу, а, насамперед, на критичному сприйнятті самої природи тих податкових спорів, які мали місце ще в умовах мирного часу, так і тих, що виникли вже після 24 лютого 2022 року.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні, дослідженню питання податкових спорів

в Україні присвячені напрацювання багатьох науковців та практиків права. Так, визначення юридичної природи та поняття податкового спору досліджували І.А. Василюва, О.О. Мамалуй, І.А. Малярчук, В.В. Тильчик та ін. Теоретичні та практичні аспекти вирішення податкових спорів, в тому числі оскарження податкових консультацій, як предмета виникнення податкового спору досліджував О.М. Бондаренко, предмету доказування в податкових спорах присвячена дисертаційна робота О.Ю. Щербакової, а питання реформування механізмів вирішення податкових спорів вивчено у монографії М.В. Жернакова. Спрямованість удосконалення податкової політики України в цілому та її правове забезпечення, висвітлено у працях Л.М. Касьяненко, податкові органи цієї сторони податкового спору досліджено В.А. Пригодським та А.А. Горюшко. Види податкових спорів та їх загальна характеристика як предмета адміністративної юрисдикції постійно перебували та, і сьогодні, перебувають у полі зору таких вітчизняних учених як Бучинський О.І., Малярчук І.А., Роздайбіда А.А., Тильчик В.В., Уварова О.О. та ін.

Не вирішені раніше проблеми. Попре те, що сьогодні країна знаходиться в умовах воєнного стану дослідження теоретичної бази сучасних поглядів на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції з метою її

системного бачення потребує доповнення та конкретизації. Зазначене й обумовило актуальність нашого наукового пошуку.

Метою цієї статті є теоретичне обґрунтування сучасних поглядів на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції з деталізацією їх загальної характеристики, у контексті існуючих у науковій правовій літературі підходів.

Виклад основного матеріалу. Розділ II Конституції України «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», стаття 67 чітко обумовлює, що «...кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [1]. В Україні таким законом є Податковий кодекс України (далі ПК), норми якого (стаття 38, пункт 38.1) конкретизують конституційні положення щодо податкових відносин: «...виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк» [2].

Однак, бажання платника податків отримати прибуток та зменшити свої податкові зобов'язання перед державою є однією з основних причин конфлікту приватних та публічних інтересів. Враховуючи означене, податкові спори стають частим явищем, що передбачає встановлення прозорого, послідовного порядку їх розгляду та, у свою чергу, потребує постійного наукового осмислення їхньої характеристики.

Маємо зауважити, що на сьогодні поняття «податковий спір» на законодавчому рівні не закріплено. Аналіз наукових літературних джерел дозволив нам деталізувати визначення цього поняття. Так, О.М. Бондаренко вважає, що за своєю сутністю податкові спори є явищем негативним, а їх наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин [3, с. 81]. За І.А. Васильєвою податковий спір за своєю природою є «...юридичним конфліктом, ... у якому спір пов'язаний із правовими податковими відносинами сторін», що потребує врегулювання правовими нормами розбіжності, що виникла 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» [4, с. 25].

О.О. Мамалуй резюмує, що податкові спори за своєю суттю є публічно-правовими відносинами, які виникають із податкових правовідносин, що зумовлює специфіку щодо їх учасників і порядку вирішення юридичних конфліктів між ними. Науковець наголошує, що податкові правовідносини є базовим матеріальним аспектом судових проваджень із вирішення податкових спорів» [5, с. 147].

Підсумовуючи вище наведене та враховуючи, що й дотепер термін «податковий спір» законодавчо не закріплений, пропонуємо наступне об'єднующе бачення даного терміну: податковий спір це багатогранне поняття, яке об'єднує багатоаспектні, комплексні спірні відносини, що виникають між суб'єктами владних повноважень (податкові органи) та суб'єктами підпорядкування (платники податків, зборів тощо), тобто це юридичний конфлікт приватного та публічного інтересу, що потребує правового врегулювання в адміністративному та/або судовому порядку. Вважаємо доцільне закріпити поняття «податковий спір» на законодавчому рівні у ст. 14 «Визначення понять» ПК України.

Науковці та практики у сфері податкового права обирають різні критерії для характеристики податкових спорів. Так, В.І. Теремецький, І.А. Малярчук та В.В. Тильчик класифікують податкові спори в залежності [6, с. 129; 7, с. 350; 8, с. 114]:

1. Від суб'єкта податкового спору як ініціатора спору – у якості якого виступають:

- держава (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування);
- органи державної податкової служби;
- платники податків і зборів.

Така науковиця як О.І. Баїк, до суб'єктів податкових спорів відносить і кредитно-фінансові установи, через які здійснюється платежі з перерахування податків до бюджетів відповідних рівнів [9, с. 239].

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають бути реальним учасником податкових правовідносин, їх діяльність має перебувати у сфері регулювання норм податкового права, яке конкретизує як податкові права й обов'язки, так і їх реалізацію.

2. Від предмету податкового спору. За цим критерієм науковці виділяють дві групи податкових спорів:

- спори щодо дотримання компетентними органами державної влади податкового законодавства;
- спори, що виникають за причиною нанесення шкоди незаконними актами податкових органів або незаконними діями (бездіяльністю) їх посадових осіб.

Маємо деталізувати, що *предметом податкового спору* може бути й оскарження різного виду податку (податку на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, місцеві податки та збори та інші платежі).

3. Від підстави податкового спору. Науковці та практики права за цим критерієм класифікують податкові спори, що виникли внаслідок:

- неправильного тлумачення норми права;
- незастосування норми права, що необхідно застосувати;
- застосування норми, що не може бути застосована.

Такі науковці як О.Й. Бучинський, О.О. Уварова та А.А. Роздайбіда основними напрямками класифікації податкових спорів вважають [10, с. 107–108; 11, с. 49; 12, с. 6–7; 13, с. 134]:

1. Спори з питань права:

1.1. Залежно від ініціатора спору – спори, що виникають:

- з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів,
- з ініціативи платників зборів і податкових агентів;
- спори, ініційовані податковими органами;
- спори, ініційовані іншими об'єктами податкових правовідносин

За думкою І.А. Малярчук та І.О. Уварової [14, с. 350; 12, с. 6–7] класифікація даної групи податкових спорів може бути значно розширена на податкові спори між платником податків і податковим органом, причому у якості платників податків можуть виступати як резиденти, так і нерезиденти країни - *фізичної особи, фізичної особи як суб'єкти підприємницької діяльності та юридичної особи*.

1.2. Залежно від суб'єкта вирішення спору та порядком його вирішення – спори, які вирішуються:

- у судовому порядку;
- в позасудовому порядку (вирішуються самостійно учасниками спору;
- органами державної влади;
- за допомогою медіації. (В Україні на законодавчому рівні прийнято Закон України «Про медіацію» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2022, № 7), за яким визначено правові засади та порядок проведення медіації як *позасудової процедури врегулювання конфлікту* (спору).

Науковиця І.А. Малярчук деталізує, що за суб'єктами прийняття рішення, які платники податків можуть оскаржувати в адміністративному порядку, податкові спори розподіляються на прийнятті [14, с. 351]:

- державною податковою адміністрацією України;
- спеціалізованими державними податковими інспекціями;

• державними податковими інспекціями в містах з *районним поділом* (крім м. Києва) державними податковими інспекціями в районах, містах та *без районного поділу* міжрайонними державними податковими інспекціями.

2. Спори з питань факту оцінки фактичних обставин (мають пряме або непряме відношення до податкової діяльності платника податків) щодо процедури проведення заходів податкового контролю та (або) провадження у справах про податкові правопорушення.

За думкою Баїк О.І. [9, с. 238] основними підставами виникнення податкових спорів є:

- порушення норм і порядку проведення податкових перевірок;
- донарахування податків, застосування штрафних санкцій;
- незаконне накладення арештів на рахунки й майно компанії тощо;

3. Спори за предметом оскарження [12, с. 7]:

• щодо суми податкового зобов'язання:

• визначеної податковим органом за причинами, *не пов'язаними* з порушенням податкового чи іншого законодавства;

• суми та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленнями порушення з боку платників податків, що *пов'язані* з вимогами податкового законодавства;

• оскарження відмови в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;

3.2. Щодо дій податкового органу – оскарження:

- рішення та дій (або бездіяльності), що приймаються та здійснюються податковим органом у процесі перевірки;
- нормативно-правового акта у сфері оподаткування;
- індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);

3.3. Щодо вимоги про сплату податкового зобов'язання:

• узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки;

• про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб)).

В.В. Тильчик вважає, що пункт 3 вищенаведеної класифікації податкових спорів «Спори за предметом оскарження» має містити [8, с. 112; 15, с. 164]:

- спори про дотримання компетентними органами державної влади податкового законодавства;
- спори, що виникають із причини завдання шкоди незаконними актами податкових органів або незаконними діями (бездіяльністю) їхніх посадових осіб.

Цим же науковцем також розширено класифікацію податкових спорів за предметом потреб, які висуваються будь-якою спірною стороною щодо:

• *накладання* санкцій на осіб, які порушили податкове законодавство;

• *визнання* недійсним ненормативних актів податкових органів;

• *відшкодування* збитків, завданих незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих юрисдикційних органів державної влади;

З урахуванням вище наданого вважаємо, що основними класифікаційними складовими характеристики податкових спорів як предмету адміністративної юрисдикції повинні виступати: *факт* податкового спору, *предмет та підстави* податкового спору, наявність яких активізує наступну класифікаційну складову – *суб'єкти податкового спору*, у числі яких виступають ініціатори спору та *суб'єкти* вирішення податкового спору а, у разі його не вирішення набирає силу наступна класифікаційна складова – *оскарження* податкового спору.

Отже, маємо констатувати, що увага науковців, податкових органів та практиків права й бізнесу до сучасного бачення класифікації податкових спорів у правовій науці є необхідною умовою щодо чіткого з'ясування їхньої сутності у контексті визначення порядку та справедливого механізму вирішення. Означені позиції гарантуються ст. 14, пункт 14.1.1-1 чинного ПК України, де конкретизовано, що «адміністрування податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що *визначають* інституційну структуру податкових відносин, *організують* ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, *забезпечують* контроль за сплатою податків відповідно до порядку, встановленого законом». А, вже безпосередньо, підпункт 14.1.7 даної статті визначає порядок оскарження рішень контролюючих органів, а саме: оскарження платником податку податкового повідомлення щодо рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків.

Базові норми щодо оскарження рішень контролюючих органів закріплено у ст. 56, пункт 56.1 ПК України, де чітко встановлено, що ці рішення можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. Пункт 56.2 статті 56 (в редакції Закону № 466-IX від 16.01.2020 року) конкретизує, що платник податків має право звернутися із скаргою до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою, яка подається у письмовій або електронній формі засобами електронного зв'язку «...протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується» [2].

Маємо також акцентувати увагу на ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства (далі – КАСУ) «Основні положення досудового врегулювання спорів», де чітко деталізовано, що сторони вживають заходів для досудового врегулювання спору за домовленістю між собою або у випадках, коли такі заходи є обов'язковими згідно із законом. Так, у главі 2 «Адміністративна юрисдикція», § 1 «Предметна юрисдикція», статтею 19 конкретизуються справи, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів, а саме – «спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження».

В даному контексті доречно зауважити, що розділ I, глава 1, пункт 3 КАСУ чітко встановлює основні *принципи* адміністративного судочинства, які ми деталізували як:

1. Загально-обов'язкові:

- верховенство права;
- доступність та рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом.

2. Додатково-обов'язкові:

- гласність і відкритість судового процесу;
- неупередженість, об'єктивність та всебічність вирішення спору;
- змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі;
- обов'язковість судового рішення;
- забезпечення права на апеляційний перегляд справи та на касаційне оскарження у випадках, визначених законом;
- розумність строків розгляду справи судом;
- неприпустимість зловживання процесуальними правами;
- відшкодування судових витрат фізичних та юридичних осіб, на користь яких ухвалене судове рішення.

Безпосередньо види цих витрат закріплено у главі 8 «Судові витрати», ст. 132 КАСУ, де конкретизовано, що судові витрати складаються із судового збору та витрат, пов'язаних з розглядом справ, а саме витрати:

- на професійну правничу допомогу;
- сторін та їхніх представників, що пов'язані із прибуттям до суду;
- пов'язані із залученням свідків, спеціалістів, експертів, експертів та проведенням експертиз;
- пов'язані з витребуванням доказів, проведенням огляду доказів за їх місцезнаходженням, забезпеченням доказів.

Їх розмір, порядок сплати, повернення і звільнення від сплати встановлюються законом [16].

Доречно зауважити, що на тепер правовий механізм розв'язання податкових спорів перебуває у постійній варіабельності, що зумовлює науковців – теоретиків та практиків права проводити пошук оптимального поєднання способів та процедур (судових і позасудових) їх вирішення.

Висновки. Уніфіковано термін «податковий спір» як об'єднуюче багатогаспектне, комплексне поняття спірних відносин між суб'єктами владних повноважень та суб'єктами підпорядкування, що потребує правового врегулювання

в адміністративному та/або судовому порядку. Наголошено на обов'язковості законодавчого закріплення поняття даного терміну у Податковому Кодексі України. Вивчено багатоваріантність класифікаційних складових видів податкових спорів, на базі яких запропоновано власне бачення цієї класифікації, а саме: за фактом виникнення спору, предметом та підставами податкового спору, суб'єктами податкового спору (як ініціаторів спору, так й суб'єктів вирішення податкового спору) та оскарження податкового спору. Деталізовано основні принципи адміністративного судочинства, які розподілено на загально та додатково обов'язкові. Конкретизовано, що фундаментальні засади заходів адміністративного припису базуються на конституційному приписі розділу II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина», ст. 67 Конституції України та на статтях 6 «Поняття податку та збору», пункт 6.2 і 38 «Виконання податкового обов'язку», пункт 38.1 Податкового кодексу України де чітко затверджено обов'язковості кожного сплачувати податки. Вважаємо, що тематика сучасних поглядів на податкові спори як на предмет адміністративної юрисдикції потребує постійної уваги науковців та практиків права, проведення моніторингу та їх конкретизації на постійній основі.

ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України. Закон від 28.06.1996 р. № 254 к / 96-ВР (зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 08.10.2023).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами, внесеними згідно із Законом від 17 вересня 2020 р. № 905-IX) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 18.09.2023).
3. Бондаренко О. М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. Прикарпатський юридичний вісник. 2017. Випуск 1(16) том 4, с. 78–82.
4. 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.
5. Мамалуй О. Матеріальні та процесуальні аспекти судових проваджень із вирішення податкових спорів. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 5. С. 144–149.
6. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Діа плюс, 2012. 648 с.
7. Малярчук І.А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики. 2013. Вип. 48. С. 349–357.
8. 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.
9. Байк О.І. Представництво особи в податкових спорах: правовий аналіз, *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020, №7. С. 238–243.
10. Бучинський О.Й. З'ясування сутності поняття «податковий спір». *Правова позиція*. 2019. № 1 (22). С. 103–111.
11. Бучинський О.Й. Особливості класифікації податкових спорів. Прикарпатський юридичний вісник. 2018. Вип. 4. Т. 2. С. 48–52.
12. Уварова О.О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44 (1437). С. 3–11.
13. Роздайбіда А.А. Класифікація податкових спорів та засоби мінімізації їх кількості. *Право і суспільство*. 2015. № 4 (2). С. 132–136.
14. Малярчук І.А. Класифікація податкових спорів. Актуальні проблеми політики. 2013. Вип. 48. С. 349–357.
15. Тильчик В.В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. *Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 161–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpum_2016_845_27 (дата звернення: 27.09.2023).
16. Кодекс адміністративного судочинства України, 2005. ПКЛ <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 27.09.2023).