

ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ПОДАТКОВИЙ СПІР: НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ВИМІР**DEFINITION OF THE CONCEPT OF TAX DISPUTE: SCIENTIFIC AND PRACTICAL DIMENSION****Ковінько Н.М., аспірантка кафедри податкового права***Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена з'ясуванню визначення «податкового спору». У статті розглянуто етимологію поняття «спір», проаналізовано його визначення запропоновані науковцями. Встановлено, що податковий спір є різновидом публічно-правового спору у зв'язку з чим було досліджено ознаки останнього, а саме те, що 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. На підставі аналізу публічно-правового спору були з'ясовані ознаки податкового спору, які дозволяють віднести його до публічно-правового.

Було встановлено відсутність законодавчого визначення поняття податкового спору, у зв'язку з чим проаналізовано доктринальні визначення даного поняття. Податковим спором, на нашу думку, є публічно-правовий спір, який виникає між учасниками податкових відносин, однією зі сторін якого є суб'єкт наділений владними повноваженнями. Даний спір стосується нарахування, сплати, повернення чи стягнення податків та зборів і спрямований на захист прав і законних інтересів його учасників.

Розглянуто необхідність на законодавчому рівні, а саме в ст. 14 Податкового кодексу України «Визначення понять» закріпити визначення поняття податкового спору. Законодавче закріплення дефініції податкових спорів є ключовим аспектом формування прозорості, справедливої та ефективної податкової системи. Це сприяє забезпеченню правової визначеності, оптимізації механізмів податкового адміністрування та мінімізації податкових ризиків як для суб'єктів оподаткування, так і для держави.

З'ясовано, що чітке законодавче визначення податкового спору відіграє ключову роль у зменшенні ризику процесуальних помилок, спрощенні процедури судового розгляду та забезпеченні об'єктивної й справедливої оцінки спору. Крім того, нормативна визначеність сприяє формуванню єдиної та прозорої системи податкового права, що забезпечує узгодженість правозастосовної практики та підвищує ефективність податкового регулювання.

Визначення податкового спору на законодавчому рівні сприятиме забезпеченню справедливості та захисту прав учасників податкових відносин. Це, у свою чергу, відіграє важливу роль у створенні сприятливого інвестиційного середовища, стимулюванні економічного розвитку та підвищенні рівня довіри громадян до податкової системи.

Ключові слова: податкова система, оподаткування, податковий спір, публічно-правовий спір, процедури розв'язання податкових спорів, публічні інтереси.

The article is devoted to clarifying the definition of "tax dispute". The article considers the etymology of the concept of "dispute", analyzes its definitions proposed by scientists. It is established that a tax dispute is a type of public-law dispute, in connection with which the features of the latter were investigated, namely that the cause of the dispute is public-law relations, one of the parties to the public-law dispute is a subject of authority, the occurrence of the dispute is associated with the implementation of the public interest. Based on the analysis of the public-law dispute, the features of a tax dispute were clarified, which allow it to be attributed to public-law.

It was established that there is no legislative definition of the concept of a tax dispute, in connection with which the doctrinal definitions of this concept were analyzed. A tax dispute, in our opinion, is a public-law dispute that arises between participants in tax relations, one of the parties to which is a subject of authority. This dispute concerns the assessment, payment, refund or collection of taxes and fees and is aimed at protecting the rights and legitimate interests of its participants.

The need to establish the definition of a tax dispute at the legislative level, namely in Article 14 of the Tax Code of Ukraine "Definition of Concepts", is considered. Legislative consolidation of the definition of tax disputes is a key aspect of the formation of a transparent, fair and effective tax system. This contributes to ensuring legal certainty, optimizing tax administration mechanisms and minimizing tax risks for both tax subjects and the state.

It was found that a clear legislative definition of a tax dispute plays a key role in reducing the risk of procedural errors, simplifying the judicial review procedure and ensuring an objective and fair assessment of the dispute. In addition, regulatory certainty contributes to the formation of a single and transparent system of tax law, which ensures the consistency of law enforcement practice and increases the efficiency of tax regulation.

The definition of a tax dispute at the legislative level will contribute to ensuring fairness and protecting the rights of participants in tax relations. This, in turn, plays an important role in creating a favorable investment environment, stimulating economic development and increasing the level of public confidence in the tax system.

Key words: tax system, taxation, tax dispute, public law dispute, tax dispute resolution procedures, public interests.

В умовах сьогодення роль та значення справляння податків та зборів важко не оцінити. На законодавчому рівні закріплений обов'язок зі сплати податків, який надає органам державної влади повноваження на здійснення заходів контролю, а також наділяє платника податку правом на захист своїх прав та інтересів. Оскільки податкові правовідносини складаються між їх учасниками, а саме: платниками податків та контролюючим органом – суб'єктом владних повноважень, нерідко виконання останнім покладених на нього завдань призводить до виникнення спорів. З огляду на характер правовідносин, які пов'язані зі справлянням податків та зборів, їх суб'єктний склад, виникла необхідність у з'ясуванні поняття «податковий спір».

Поняття «податковий спір» має правову природу, оскільки стосується сфери суспільних відносин, які врегульовані нормами права. Задля надання визначення податковому спору вважаємо за необхідне з'ясувати, що означає спір. Питання визначення податкових спорів при-

діляли увагу такі вчені як І.А. Васильєва, О.О. Мамалуй, І.А. Мальярчук, В.В. Тильчик, Смичок Є.М., Брояков С.В., Кучерявенко М.П. На думку О.В. Бринцева, поняття спору не можна ототожнювати з суперечностями його учасників і використовувати категорію «суперечність» як родову щодо поняття «спір». Родове поняття повністю й без винятків повинно охоплювати видове, у випадку ж «суперечність – спір» цього не відбувається: не всі суперечності тягнуть за собою виникнення спорів, та не всі спори супроводжуються суперечностями [1, с. 29]. Ю.В. Божко зауважує, що необхідно розрізняти категорії «спір» та «правовий спір», оскільки з позиції права спір має значення лише тоді, коли в його основі лежать суб'єктивні права, юридичні обов'язки, законні інтереси, свободи, тобто те, що регулює право. В іншому випадку спір не має значення для права, і право на нього ніяким чином не реагує [2, с. 15]. В свою чергу, серед характерних ознак правового спору можна виділити: 1) правовий спір

виникає лише з юридично значимих дій його учасників (тобто таких, що мають юридичні наслідки); 2) правовий спір спрямований на реалізацію та захист прав, свобод, інтересів, а також виконання обов'язків особи; 3) реалізація інтересів однієї особи спору в більшості випадків може призвести до неможливості задоволення інтересів іншої; 4) юридичною основою спору є гарантована законом можливість захисту права, свободи чи інтересу особи; 5) способи вирішення правових спорів, встановлені законом, не позбавляють особу можливості звернутись до альтернативних [3, с. 8–9]. Якщо звернутися до законодавчо закріпленого визначення поняття спору, то Закон України «Про фінансову реструктуризацію» визначає його як протиріччя чи суперечку [4].

Цілком виправданим є віднесення податкового спору до виду публічно-правового спору, з огляду на те, що він регулюється нормами публічного права. Кодекс адміністративного судочинства України визначає публічно-правовий спір, як спір у якому:

– хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або

– хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або

– хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму і спір виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи [5].

Судова практика, в свою чергу, визначає публічно-правовий спір, як спір який виникає між учасниками публічно-правових відносин і стосується саме цих відносин. У свою чергу, приватноправові відносини вирізняються наявністю майнового чи немайнового, особистого інтересу учасника. Спір має приватноправовий характер, якщо він, головним чином, обумовлений порушенням або загрозою порушення приватного права чи інтересу конкретного суб'єкта, що підлягає захисту у спосіб, передбачений законодавством для сфери приватноправових відносин, навіть якщо позивач намагається захистити своє порушене суб'єктивне право шляхом оскарження управлінських дій суб'єктів владних повноважень. Вказана правова позиція міститься, зокрема, у постановках Великої Палати Верховного Суду від 5 червня 2018 року у справі № 805/4506/16-а та від 27 червня 2018 року у справі № 815/6945/16 [6, 7]. Отже, публічно-правовий спір є одним із видів правового спору, який виникає між учасниками публічно-правових відносин, в яких однією із сторін є суб'єкт наділений владними повноваженнями.

В свою чергу, з аналізу наукових праць, можна виділити ознаки податкового спору, які дозволяють віднести його до публічно-правового, зокрема:

– 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 [8, 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, їх посадовими і службовими особами, іншими суб'єктами при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства особа перебуває під їх владними повноваженнями [9]. 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 оборону, 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 [10].

Слушно зауважити, що на законодавчому рівні не закріплено визначення поняття «податковий спір». 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 [11, с. 25];

– як податковий конфлікт переведений у процесуально-правову площину, розв'язання якого вимагає застосування спеціального порядку і залучення компетентного суб'єкта [12];

– 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 [13];

– 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 [14, с. 111].

Таким чином, з урахуванням думки викладеної в доктрині сучасними вченими, варто надати власне, авторське визначення поняття: податковий спір – це вид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин, однією зі сторін якого є суб'єкт наділений владними повноваженнями. Даний спір стосується нарахування, сплати, повернення чи стягнення податків та зборів і спрямований на захист прав і законних інтересів його учасників.

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 [11, 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 відіграє превентивну роль, оскільки чітке визначення його ознак та підстав допомагає уникати конфліктних ситуацій. Водночас існує низка проблем, які усклад-

нують вирішення податкових спорів: складність норм Податкового кодексу, постійні зміни та додаткові положення, що ускладнюють його тлумачення; недостатня прозорість податкового законодавства та процедур; розбіжності в інтерпретації норм між платниками податків і податковими органами.

Для забезпечення справедливості та правової визначеності платники податків і податкові органи повинні дотримуватися встановлених правил, уникати потенційно спірних ситуацій і забезпечувати відповідність своїх дій податковому законодавству. Саме тому законодавчі норми у сфері оподаткування мають бути максимально чіткими, деталізованими та доступними для розуміння.

Отже, визначення поняття податкового спору залишається актуальним і важливим завданням у сфері 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 [11, 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 [12].

З метою забезпечення єдності та органічності нормативно-правового регулювання податкових відносин, вважаємо, що для законодавця цілком правильним буде закріпити легальне визначення поняття «податкового спору» саме в ст. 14 Податкового кодексу «Визначення понять».

Таким чином, варто підсумувати, що поняття «податковий спір» має наступні особливості: в основі лежать певні суперечності, стосується сфери податкових відносин, які пов'язані з нарахуванням сплатою, поверненням чи стягненням податків та зборів, однієї зі сторін є суб'єкт владних повноважень, має публічний інтерес. В свою чергу законодавче закріплення дефініції податкових спорів є ключовим аспектом формування прозорості, справедливої та ефективної податкової системи. Це сприяє забезпеченню правової визначеності, оптимізації механізмів податкового адміністрування та мінімізації податкових ризиків як для суб'єктів оподаткування, так і для держави.

Нормативне закріплення терміну «податковий спір» є необхідним з огляду на його значення для забезпечення судового захисту учасників податкових правовідносин. Це сприятиме запобіганню податковим конфліктам шляхом чіткого визначення їхніх ознак та правових підстав.

Визначення податкового спору на законодавчому рівні сприятиме забезпеченню справедливості та захисту прав учасників податкових відносин. Це, у свою чергу, відіграє важливу роль у створенні сприятливого інвестиційного середовища, стимулюванні економічного розвитку та підвищенні рівня довіри громадян до податкової системи.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бринцев О.В. Правова сутність економічних спорів та способи їх вирішення: монографія. Харків: Право, 2005. 304 с.
2. Божко Ю.В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 214 с.
3. Сало Л. Б., Сенюта І. Я., Хлібороб Н. Є., Школик А. М. Способи вирішення публічно-правових спорів з органами влади: практичний посібник. Дрогобич: Коло, 2009. 112 с.
4. Про фінансову реструктуризацію: Закон України від 14 червня 2016 р. № 1414-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 32. Ст. 5.
5. Кодекс адміністративного судочинства України Закон України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35 /35-36, 37/. Ст. 1358.
6. Постанова Палати Верховного Суду від 5 червня 2018 р. у справі № 805/4506/16-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74809464>.
7. Постанова Палати Верховного Суду від 27 червня 2018 р. у справі № 815/6945/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75133501>.
8. Мамалуй О. Матеріальні та процесуальні аспекти судових проваджень із вирішення податкових спорів. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 5. С. 144–149.
9. Цвіра Д.М. Податковий спір як різновид публічно-правового спору. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/05031259-fa94-436884c380b39ba6bc1a/content>.
10. 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-disputes-in-public-administration-activity-mn-ua/>.
11. 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.
12. 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>.
13. 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>.
14. 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.