



влечение к уголовной ответственности невиновных, в том числе несовершеннолетних лиц;

б) сущность уголовно-правовых положений Статута составляют нормы-принципы, которые являются идейной основой дальнейшего демократического развития уголовного права.

Список использованной литературы:

1. Привілей на виключне право Льва Сапеги видавати Статут Велико-го князівства Литовського 1588 року // Статуту Велико-го князівства Литовського : у 3 т. – Т. III. Статут Велико-го князівства Литовського 1588 року : у 2 кн. – Кн. 2 / за ред. С. Ківалова, П. Музиченка, А. Панькова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 568 с.

2. Дзюба С.М., Кучугура Л.І., Козлова Н.К. та ін. Кам'янець-Подільський історичний музей-заповідник. – Львів : Каменяр, 1982. – 103 с.

3. Turiene V., Sutkaitis T. Lithuania. – Vilnius : Invia, 2009. – 65 с.

4. Акт Генерального суду у справі Данила Забіли за донос на гетьмана І. Мазепу; Рішення за звинуваченням козака з полку пана Іллі Новицького Федора Лебеда Дмитром Малим із села Яцин у незаконному співжитті з його дружиною // Доба гетьмана Івана Мазепи в документах / Упоряд. : С.О. Павленко. – К. : Вид. дім «Києво-Могилянська академія», 2007. – 1144 с.

К ВОПРОСУ О ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ И РОЛИ АДМИНИСТРАТИВНЫХ СУДОВ В ИХ РАССМОТРЕНИИ В УКРАИНЕ

Константин КОНЮШКО,

соискатель научной степени кандидата юридических наук
Киевского международного университета,
судья Высшего административного суда Украины

Summary

The article analyzes the concept of the tax conflict and the tax dispute, defines their interaction. The factors of tax conflict and tax disputes are established. We study the principles of tax law, laid down by the Tax Code of Ukraine. The approaches to the parity of public and private interests in tax relations are defined. Tax disputes are investigated from the standpoint of the theory of financial law. This is Discusses the reasons for inclusion of tax disputes to financial and legal disputes that are public. The characteristics and the subjects of the tax dispute are analyses. The subject of the tax dispute is viewed through the prism of public finances, taking into account the peculiarities of the objects of tax relations. It is Proved the expediency of tax disputes attribution the disputes, are viewed in administrative proceedings.

Key words: administrative proceedings, tax dispute, tax legal, financial and legal nature of tax disputes.

Аннотация

В статье проанализированы понятия налогового конфликта и налогового спора, определена их взаимосвязь. Устанавливаются факторы возникновения налоговых конфликтов и налоговых споров. Изучаются принципы налогового законодательства, заложенные Налоговым кодексом Украины. Определяются подходы к паритету публичных и частных интересов в налоговых отношениях. Налоговые споры исследуются с позиций теории финансового права. Рассматриваются основания отнесения налоговых споров к финансово-правовым спорам, носящим публичный характер. Анализируются особенности и субъектный состав налогового спора. Предмет налогового спора рассматривается через призму публичных финансов, с учетом особенностей предметного состава налоговых отношений. Доказывается целесообразность отнесения налоговых споров к спорам, которые рассматриваются в порядке административного судопроизводства.

Ключевые слова: административное судопроизводство, налоговый спор, налоговые правоотношения, финансово-правовой характер налоговых споров.

Постановка проблемы. Анализ правоприменения в сфере налогообложения и налоговой системы Украины в целом свидетельствует о факте наличия значительного количества конфликтов, порождаемых многочисленными причинами объективного и субъективного характера. В первую очередь это связано с дихотомией между эффективным функционированием государства, заинтересованного в поступлении налогов, и текущей жизнедеятельностью граждан, домохозяйств, субъектов хозяйствования и т. п., заинтересованных в как можно меньших суммах уплаченных налогов. Такие конфликты, имеющие под собой не только экономическую, но и юридическую составляющую, часто превращаются в налоговые споры. Последние выступают

предметом не только правоприменения, но и разностороннего научного поиска, направленного на совершенствование процесса разрешения налоговых конфликтов. Поскольку без качественного и быстрого решения налоговых споров вряд ли можно говорить о положительном разрешении базового задания в сфере налогообложения, стоящего перед Украиной, – развития обновленной, справедливой налоговой системы, соответствующей основным параметрам и требованиям правового государства.

Актуальность темы исследования подтверждается необходимостью постоянного поиска новых решений достижения позитивных результатов в процессе рассмотрения налоговых споров как на уровне правоприменения, так и на уровне научных исследований.



Состояние исследования. Научный анализ проблемы разрешения налоговых споров в Украине осуществляется многими отечественными учеными, в первую очередь представителями наук финансового и административного права. Среди них целесообразно назвать И. Бабина, Д. Гетманцева, Н. Кучерявенка, Е. Орлюк, А. Шаукенова и др., чьи работы стали фундаментальной базой для исследования рассматриваемых вопросов.

Целью и задачей статьи является исследование теоретических подходов к причинам и основаниям возникновения налоговых споров, раскрытие их правовой природы как финансово-правовой категории, определение системы научных взглядов и разработок по этой проблеме. Новизна работы заключается в том, что в данной работе сделана попытка исследовать налоговые споры не просто как публично-правовые споры, посудные рассмотрению в административных судах Украины, но как споры, носящие финансово-правовой характер.

Изложение основного материала. Всемирным банком в ежегодном исследовании легкости ведения бизнеса Doing Business – 2014 Украина была признана государством, которое в 2012–2013 гг. среди всех стран достигло наибольших результатов в улучшении условий для деятельности предпринимателей [1]. Признавая произошедшие положительные изменения, государственные деятели, вместе с тем, отмечают, что это не предел национального потенциала. Ведь глобальная конкуренция и борьба за инвестора растут, равно как и повышается качество стандартов в соблюдении прав граждан и бизнеса. В частности, только в 2013 г. в мире было реализовано на 18% больше регуляторных реформ по сравнению с прошлым годом. Соответственно, Украина должна прилагать еще больше усилий для улучшения бизнес-климата и повышения инвестиционной активности. В значительной мере это касается и изменений, сопровождающих развитие налоговой системы страны, совершенствование работы налоговых и таможенных органов в лице Министерства доходов и сборов Украины, усовершенствования национального налогового законодательства, а также практики его применения. В данном направлении существенное место за-

нимают налоговые конфликты, порождающие налоговые споры.

Долгое время наличие налоговых споров связывали с отсутствием устойчивых традиций функционирования системы налогообложения, невысоким уровнем жизни населения, негативным восприятием органов налоговой службы, рассмотрением их как органов принуждения, а не как института, выполняющего важные государственные и общественные задачи. И обращали внимание на то, что возникновению налоговых споров способствует ряд факторов. В частности, к ним следует отнести то, что государственные налоговые органы являются носителями властных полномочий, а несовершенство налогового законодательства порождает различное толкование норм налогового права как налогоплательщиками, так и налоговыми органами; присутствуют недобросовестные налогоплательщики, стремящиеся за счет государственного бюджета безосновательно получить прибыль, и т. п. [2, с. 247].

Сейчас данная ситуация существенно изменилась – как на уровне реформирования налогового законодательства, так и на уровне сущностного реформирования налоговых органов, перехода их на международные стандарты деятельности, в том числе в части сотрудничества с налогоплательщиками. Происходит это и на уровне понимания подходов и принципов построения налоговой системы и налогообложения в целом. В частности, среди принципов, на которых базируется национальное налоговое законодательство, действующий с 2011 г. Налоговый кодекс Украины [3] (как базовый нормативно-правовой акт в сфере налогообложения) называет всеобщность налогообложения, равенство всех плательщиков перед законом, недопущение любых проявлений налоговой дискриминации, фискальную достаточность, социальную справедливость, экономичность и нейтральность налогообложения, стабильность, равномерность и удобство уплаты, единый подход к установлению налогов и сборов. Среди базовых принципов, закрепленных законодательством, следует также выделить неотвратимость наступления установленной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства, а также презумпцию

правомерности решений налогоплательщика. Указанный принцип применяется в том случае, если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирурующих органов, в результате чего существует возможность принятия решения как в пользу налогоплательщика, так и контролирующего органа.

Как видно из приведенного, ответственность за нарушение налогового законодательства в значительной степени приобретает взаимосвязь с презумпцией правомерности решений налогоплательщика. Таким образом, законодатель попытался закрепить в определенной степени если не паритет, то хотя бы учесть права и интересы обеих субъектов налоговых отношений, которыми выступают с одной стороны налогоплательщики, а с другой – государство в лице уполномоченных органов. Недаром подчеркивают, что выявление факта нарушения налогового законодательства не дает еще повода для сомнения в добросовестности действий плательщика налога, поскольку налогоплательщик мог просто допустить ошибку при уплате налога. Поэтому при выявлении факта нарушения налогового законодательства государство должно предоставить возможность налогоплательщику самостоятельно исправить положение и выполнить налоговое обязательство должным образом [4, с. 192].

Как указывалось выше, получила законодательное закрепление и презумпция решений налогоплательщика. Последняя является примером реализации правовых презумпций как специфического нормативного предписания, устанавливающего обязательность суждения о презумптивном факте при наличии оснований презумпции. Под налогово-правовой презумпцией (а именно ее пример и закреплен в принципах налогообложения) в юридической литературе понимают прямо или косвенно закрепленное в налоговом законодательстве обязательное суждение, имеющее вероятную природу, о наличии или отсутствии нормативных или фактических оснований для воз-



никновения, изменения или прекращения прав и обязанностей, направленное на достижение цели правового регулирования [5, с. 74-75].

Понятно, что закрепляя указанные принципы, законодатель не имел целью заложить механизм избегания наступления юридической ответственности в случае нарушения налоговых норм. В то же время указанные выше нормы дают возможность решить несколько задач. С одной стороны – применять юридическую ответственность за нарушение налогового законодательства касаясь любых субъектов налоговых отношений, а не только налогоплательщиков. С другой стороны – обеспечить возможность налогоплательщикам уйти от необоснованного применения административных рычагов работниками налоговых органов. Равно как и возможность налогоплательщикам защищать свои законные права и интересы в установленном законодательством порядке – как в административном, так и в судебном.

Указанные принципы налогообложения, закрепленные п. 4.1 ст. 4 НК Украины [3], должны реализовываться непосредственно в процессе правоприменения, в том числе при возникновении и решении различных налоговых конфликтов. Ведь именно правоприменение представляет собой разрешение определенного, конкретного дела, определенной правовой ситуации; это применение закона, общих правовых норм к конкретным лицам и обстоятельствам. Вместе с тем, конфликты, возникающие в сфере налоговых отношений, нередко выступают причиной последующих налоговых споров и негативно влияют как на финансовую и хозяйственную деятельность налогоплательщиков (юридических и физических лиц), так и на публичную финансовую деятельность. Касаясь последней такие конфликты напрямую влияют на невозможность формирования публичных фондов средств в запланированных показателях, и, как следствие, – невозможность осуществления расходов из таких публичных фондов в запланированных параметрах. Ибо именно данные составляющие представляют собою в значительной мере содержание публичной финансовой деятельности, исходя из позиций ученых, в частности Д. Гетманцева, Е. Орлюк и др.

Учитывая как эти, так и другие факторы, понятие налоговых споров все чаще становится предметом исследований специалистов различных наук, в первую очередь – юридических. Их интересы в данном случае представляют преимущественно представители таких отраслей, как административное, финансовое (налоговое), уголовное право. Поскольку именно в рамках этих отраслей и отраслевых законодательств происходит преимущественно процесс разрешения налоговых споров на практике. Одновременно, несмотря на определенные достижения, полученные отечественными представителями отраслевых правовых наук в части тех или иных аспектов налоговых споров, на сегодняшний день нет единых четких критериев, позволяющих рассматривать налоговый спор как постоянную юридическую категорию, принятую юридической наукой в целом. Объясняется это рядом факторов, в том числе сложностью налогового законодательства и изменениями, которым оно подвергалось во время независимости Украины. Кроме того, существенные изменения сопровождают и деятельность контролирующих органов, ведь в течение последних двадцати лет не единожды происходили коренные изменения правового статуса налоговых органов, которые в настоящее время осуществляют свои полномочия в рамках деятельности Министерства доходов и сборов Украины.

В то же время налоговые конфликты, а равно и налоговые споры, постоянно сопровождают деятельность налогоплательщиков и налоговых органов. Для этого достаточно проанализировать статистику как административного, так и судебного порядка рассмотрения налоговых споров и выявить их динамику. Не вызывает сомнений тот факт, что налоговые споры неизменно занимают существенное место среди административных дел, рассматриваемых административными судами. Их сложность и нарастающее количество в свое время побудила выделить эти споры в отдельную категорию судебных дел, которая сохранилась и после передачи их в юрисдикцию административного судопроизводства. Основанием отнесения таких споров именно к административной юрисдикции выступают публичный

характер налоговых отношений как составных финансовых отношений; обязательное участие в них компетентного органа государственной власти – контролирующего органа в сфере налогов, обеспечивающего защиту публичного интереса и представляющего интересы государства (Министерство доходов и сборов Украины). Кроме того, к налоговым спорам могут быть применены все критерии, отнесенные Кодексом административного судопроизводства Украины к административному судопроизводству.

В то же время методологически неверным будет отождествление понятий «налоговый спор» и «налоговый конфликт», поскольку, как верно отмечают в литературе, «не каждый налоговый конфликт приобретает правовую процессуальную форму спора» [6, с. 14]. Вместе с тем, никто не отрицает признание конфликтности налоговых отношений как основания возникновения налогового спора. Напротив, подчеркивают, что налоговый спор вызывается как конфликтом прав, так и конфликтом интересов, возникающими в связи с нарушением закрепленных в Налоговом кодексе Украины прав плательщиков неправомерными решениями, действиями или бездействием контролирующих органов [7, с. 4]. Хотя далеко не все практикующие юристы поддерживают мнение о том, что конфликтность фискальных правоотношений служит оправданием роста числа судебных споров. Ведь другие категории споров, касающихся собственности (акционерные, гражданско-правовые), хотя и затрагивают важные права и законные интересы их участников, тем не менее, имеют постоянную тенденцию разрешения во внесудебной процедуре. Этому способствуют и постепенно развивающиеся институты медиации, и рост правовой культуры, и возможность участников спора приходиться к компромиссу [8, с. 63]. Соглашаясь в целом с приведенным высказыванием, тем не менее, отметим, что сегодняшняя ситуация, существующая в правовой системе государства, вряд ли дает основания для оптимистических выводов о существенном уменьшении налоговых конфликтов. Соответственно, актуальность выработки единых критериев к налоговым спорам оста-



ется несомненной. Тем более, что до сих пор даже понятие «налоговый спор» не получило легального закрепления на уровне действующего законодательства.

Анализ научной литературы позволяет говорить о том, что в теории как административного, так и финансово-правового права в целом (и налогового права как его отраслевого образования) вопросам публичных споров, равно как и природе налоговых споров, постоянно уделяется внимание. Но эти вопросы чаще всего рассматриваются с позиций субъектного и объектного состава таких споров. В значительной мере внимание уделяется и административно-правовым характеристикам налоговых споров, и административно-правовому статусу их участников. В то же время, до сих пор так и не произошло в должной мере раскрытие правовой природы налоговых споров, носящих публично-правовой характер. При этом речь идет именно о финансово-правовом характере таких публичных споров.

И это несмотря на спрос практики, в том числе и судебной, для которой теоретические разработки, связанные с определением сущности понятий, применяемых административными судами при рассмотрении нарушений налогового законодательства, носят чрезвычайно актуальный характер. Поскольку в процессе правоприменения норм налогового законодательства нередко возникают проблемы, вытекающие из публичного, финансово-правового характера налоговых споров.

На наш взгляд, основанием отнесения налоговых споров к публично-правовым спорам, подсудным административным судам, является как действующее законодательство, так и теоретико-методологические основы. В совокупности они позволили законодателю четко и однозначно определиться с юрисдикцией в отношении данной категории дел. Ведь среди оснований возникновения публично-правового спора можно определить нарушение публичных интересов, допускаемых в процессе осуществления публичной финансовой деятельности. Тем более что в последние годы в Украине начали признавать необходимость соблюдения определенного баланса публичных и частных интересов

во всех отраслях права, в том числе и в финансовом. Это отмечают в своих работах Д. Гетманцев [9], А. Орлюк [10] и др.

Так, Д. Гетманцев, решая проблему введения в оборот категории финансово-правового обязательства, говорит о необходимости изменения акцентов в определении публичного интереса в публичной финансовой деятельности. Установление баланса частных и публичных интересов в финансовом праве должно осуществляться исходя из ограничений, закрепленных Конституцией Украины, которые не могут иметь обратной силы [9, с. 24]. Публичный интерес, нарушение которого наблюдается в процессе возникновения и разрешения налоговых споров, непременно будет связан с публичной финансовой деятельностью.

В связи с этим правоприменение следует рассматривать в широком смысле, то есть как властную организующую деятельность компетентных органов и лиц, имеющую своей целью содействие адресатам правовых норм в реализации принадлежащих им прав и обязанностей, а также контроль данного процесса. Приведенный выше обобщающий вывод можно сделать, анализируя содержание публичной финансовой деятельности. Под последней в юридической литературе понимают планируемую и систематическую деятельность государства и органов местного самоуправления в сфере мобилизации, распределения, перераспределения и использования публичных фондов средств в целях выполнения возложенных на них задач и функций и удовлетворения публичного интереса [10, с. 16]. Именно публичная финансовая деятельность выступает предметом финансово-правового регулирования. Включение в его содержание налоговых отношений прослеживается в работах ведущих финансистов как Украины, так и зарубежных стран.

И хотя это касается только отдельной составляющей публичной финансовой деятельности, которой выступает деятельность в сфере налогообложения (то есть формирования доходов), так или иначе налоговый спор косвенно влияет на любой из элементов публичной финансовой деятельности, в том числе на распределение

и осуществление расходов публичных фондов средств. Недаром специалисты отмечают, что формирование системы налогообложения, включение в нее определенного количества налогов и сборов не является самоцелью, наоборот, в основе этих процессов лежит четкий ориентир – определенный объем бюджетных ресурсов [11, с. 16]. Именно на налоговую систему возлагается обеспечение поступлений для осуществления публичных расходов. Следовательно, способность быстро, качественно и на законных основаниях решать налоговые споры (как следствие налоговых конфликтов) в значительной мере определяет качество функционирования налоговой системы и правоприменения налогового законодательства всеми сторонами налоговых отношений. Равно как и административными судами в процессе рассмотрения дел, связанных с налоговыми спорами.

К характеристикам налогового спора относится негативное отношение одного из субъектов конкретного налогово-правового отношения к принятию, выполнению или невыполнению закрепленных налогово-правовыми нормами предписаний. Основным актом, содержащим такие нормы, выступает сейчас Налоговый кодекс Украины. Некоторые специалисты, практикующие в сфере налогов, относят налоговые споры к одному из механизмов гарантии реализации прав налогоплательщиков. Это, в частности, отмечает Ю. Божко. Он указывает, что налоговый спор выступает в качестве механизма гарантии реализации субъективных прав заинтересованных лиц и сбалансирования публичных и частных интересов [12, с. 19].

Налоговые споры являются неотъемлемой составляющей налоговых правоотношений и возникают из самой природы и механизмов налогообложения, поскольку налогоплательщик не вправе по своему усмотрению распоряжаться частью имущества, она в виде определенной денежной суммы подлежит внесению в бюджет или внебюджетный целевой фонд. В этой обязанности воплощен публичный интерес всех членов общества; указанная обязанность определяет и законодательную форму закрепления налога, обязанность его уплаты, принуждение



при обеспечении этой обязанности, односторонний характер налоговых обязанностей и т. д. [2, с. 252]. Вместе с тем, если исходить из понимания того, что правовая сфера как разновидность социума является конфликтной (а сфера налогообложения, несомненно, является и правовой, и конфликтной), ее стабильность и возможность правового воздействия на общественные отношения обеспечивается во многом с помощью компромисса. В то же время далеко не всегда достижение компромисса является приемлемым для субъектов налоговых споров.

Как комплекс правоотношений налоговые споры считаются одной из самых сложных категории дел в судебной практике. При этом следует отметить, что в связи с административной реформой, проводимой в Украине с 2011 г., и передачей функций Государственной налоговой службы Украины Министерству доходов и сборов Украины указанные изменения также должны найти отражение и в судебной практике. В целом же высокий уровень качества административного судопроизводства по рассмотрению налоговых споров подтвердил правильность отнесения налоговых споров к юрисдикции административных судов.

Выводы. Проведенный анализ правовой природы и причин возникновения налоговых споров свидетельствует о финансово-правовом и публичном характере таких споров. Публичный интерес, нарушение которого наблюдается в процессе возникновения и разрешения налоговых споров, непременно будет связан с публичной финансовой деятельностью. Налоговые споры являются неотъемлемой составляющей налоговых правоотношений и возникают из самой природы и механизмов налогообложения. Способность быстро, качественно и на законных основаниях решать налоговые споры (как следствие налоговых конфликтов) в значительной мере определяет качество функционирования налоговой системы и правоприменения налогового законодательства всеми сторонами налоговых отношений. Равно как и административными судами в процессе рассмотрения дел, связанных с налоговыми спорами.

Анализ практики рассмотрения налоговых споров позволяет говорить о правильности отнесения налоговых споров (как публично-правовых споров) к юрисдикции административных судов.

Список использованной литературы:

1. Малолеткова О. Интерв'ю Міністра доходів і зборів України Олександра Клименка / О. Малолеткова // Урядовий кур'єр [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/media-tsentr/intervyu-takomentari/117736.html>.

2. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання / за ред. С.В. Бурая; кол. авторів. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 800 с.

3. Налоговый кодекс Украины : Закон от 2 декабря 2010 года № 2755-VI (с изменениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

4. Шаукенов А.Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права : монография / А.Т. Шаукенов. – Алматы : Изд-во Print S, 2009. – 314 с.

5. Бабін І.І. Презумпції та фікції у податковому праві : навч. посібник / І.І. Бабін. – Чернівці : Рута, 2009. – 320 с.

6. Тильчик В.В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.В. Тильчик ; Нац. ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2011. – 22 с.

7. Шевцова Н.В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н.В. Шевцова ; Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ. – Дніпропетровськ, 2011. – 24 с.

8. Сасов К.А. Сокращение количества судебных налоговых споров: международный опыт и российская практика / К.А. Сасов // Налоговые споры: опыт России и других стран : сб. по материалам II Междунар. науч.-практ. конф. 21-22 ноября 2008 г., г. Москва / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2009. – 383 с.

9. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання: проблеми генези, детермінації та сутності : автореф. дис. докт. юрид. наук : 12.00.07 /

Д.О. Гетманцев ; Інститут законодавства Верховної Ради України. – Київ, 2012. – 40 с.

10. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.

11. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. – Т. III. Учение о налогах / Н.П. Кучерявенко. – Х. : Легас ; Право, 2005. – 600 с.

12. Божко Ю.В. Податковий спір як гарантія захисту прав та інтересів платника податків / Ю.В. Божко // Збірник матеріалів Всеукраїнської конференції «Теоретико-практичні механізми розбудови правової держави», м. Львів, 23-24 вересня 2011 р. – Львів, 2011. – С. 19-20.