

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

КІЩЕНКО Валерій Сергійович - кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного та фінансового права НУ «Одеська юридична академія»

УДК 347.73: 336.22

В статті проаналізовані деякі концептуально-методологічні проблеми застосування норм податкового законодавства в процесі вирішення податкових спорів; сформульовано поняття податкового правозастосування, з методологічної точки зору виділено окремі стадії вирішення податкових спорів. В формі постановки проблеми запропоновано розробити окремі методики вирішення податкових спорів.

Ключові слова: податкове правозастосування, податковий спір, податкове законодавство, методологія юридичної діяльності.

Проблемами правозастосовчої діяльності до сих пір займалися, в основному, фахівці загальної теорії права. Вагомий внесок у розробку питань, пов'язаних з особливостями процесу правореалізації та правозастосування зробили такі відомі вчені теоретики, як С.С.Алексєєв, С.І.Братусь, О.М.Васильєв, А.Б.Венгеров, Н.В.Вітрук, М.Н. Вовченко, В.В.Глазирін, В.М.Горшенков, І.Я.Дюрягін, В.В.Єршов, В.П. Казимирчук, В.В.Лазарєв, П.О.Недбайло, М.Ф.Орзіх, А.С.Піголін, Ю.С. Решетов, Є.П. Шикін, Л.С.Явич та ін.

Серед сучасних українських теоретиків заслуговують на увагу праці таких вчених, як Д.О.Бочаров («Доказування в правозастосовчій діяльності: загальнотеоретичні питання»), М.Д.Гнатюк («Правозастосування та його місце в процесі реалізації права»), Д.М.Михайлович («Офіційне тлумачення закону»), І.Л. Невзоров («Принцип законності в правозастосувальній діяльності»),

М.Б.Рісний («Правозастосувальний розсуд»), М.М.Хміль («Принцип неприпустимості зловживання правом»).

Що ж до галузевих досліджень, зокрема розвідок юристів-фінансистів, слід констатувати вельми індивідуальне ставлення науковців до проблем, що виникають у процесі реалізації фінансово-правових норм або, у більш широкому сенсі, у процесі дії фінансового права.

Системність наукового пізнання полягає в тому числі в тому, що проблеми, досліджувані на мікрорівні (тобто є предметом окремих галузей науки), неодмінно стають матеріалом для побудови загальних макрорівневих теорій. Та, навпаки, висунуті загальні теорії, які відзначаються великим ступенем абстрактності та універсальності, знаходять своє підтвердження у прикладних дослідженнях галузевого рівня.

Відповідно, одним з напрямів розвитку галузевих юридичних наук (у тому числі науки фінансового права), є переймання та поступове засвоєння загальнотеоретичних категорій (наприклад, тлумачення правових норм, розсуд у праві, правовий спор, юридичний конфлікт та інш.). Хоча слід погодитись, що деякі з цих категорій, ще до свого загальнотеоретичного опанування, були предметом дослідження інших галузевих наук (наприклад, загальнотеоретичне дослідження поняття правовий спір бере початок у теорії цивільного права та процесу).

На жаль, дуже багато (якщо не більшість) наукових досліджень у фінансовому праві

зводиться лише до коментування діючих нормативно-правових актів та вдосконалення існуючих понятійних схем опису.

Таким чином обмежуються лише проблемами законодавця, у кращому випадку підказуючи йому про необхідність внесення певних змін до законодавства. Але що робити з таким «проблемним законодавством» до того часу, коли ці вельми корисні поради будуть почуті законодавцем? Як його застосувати і чому? І якщо в першому випадку наука фінансового права йде за законодавцем (досліджуючи проблеми фінансового нормотворення), у другому випадку (щодо проблем фінансового правозастосування) наука фінансового права слідує в кращому випадку за судовою практикою, «комплексно» і «узагальнено» перефразуючи її висновки і рекомендації. Насправді, при розв'язанні податкових спорів правові позиції вищих спеціалізованих судів і Верховного Суду України мають незрівнянно більше значення для правозастосування, ніж гори дисертацій, написані з фінансового права за останні роки.

Податкові спори відносяться до категорії найбільш складних справ, що обумовлюється необхідністю застосування норм фінансового, цивільного, господарського, адміністративно-процесуального, а іноді й інших галузей права. Звідси не можна повністю відмежувати фінансове правозастосування від, наприклад, адміністративно-процесуального правозастосування. В інтересах практики, безумовно, найбільш корисним буде комплексне міжгалузеве дослідження правозастосування при розв'язанні податкових спорів. Однак, це не заперечує можливість висвітлення окремих аспектів цієї проблематики, хоча б стосовно застосування норм податкового законодавства.

У сучасній юриспруденції застосування права визначається як діяльність державних органів і посадових осіб по прийняттю спеціальних рішень з метою виникнення, зміни або припинення правовідносин на основі діючих норм права [1, С.351].

Питання про правову природу і особливості застосування права в радянській юридичній науці вирішувалося в процесі наукових дискусій щодо проблеми форм

реалізації правових норм, а також у контексті визначення механізму правового регулювання. Помітну роль у цьому зіграла наукова дискусія в 1954-1955рр., що публікувалася на шпальтах журналу «Советское государство и право». У редакційній статті цього журналу «До підсумків дискусії про застосування норм радянського права» головний висновок відносно правової природи правозастосування зводився до того, що «радянське законодавство пов'язує звичайно термін «застосування» з тим способом реалізації юридичних норм, який характеризується владними діями компетентних державних органів по відношенню до інших державних організацій, громадських організацій і громадян» [2, С.50]. Ці положення про владний, організуючий характер застосування права та спеціальний суб'єкт, який уповноважений займатися цим видом юридичної діяльності, стали основою для подальшого творчого розвитку теорії правозастосування.

На сьогодні існує багато визначень правозастосування. Немає необхідності наводити їх усі. Враховуючи предмет нашого дослідження, більш важливим є визначення загальних рис і особливостей застосування норм податкового законодавства або, інакше кажучи, податкового правозастосування.

Відштовхуючись від розробленої в теорії права концепції застосування права податкове правозастосування є владною діяльністю уповноважених органів, направленою на прийняття індивідуально-правових актів з метою реалізації норм податкового законодавства в процесі справляння податків і зборів, а також здійснення податкового контролю, притягнення правопорушників до фінансової відповідальності, розгляду скарг платників податків.

Будь-яка правозастосовча діяльність потребує свого методологічного забезпечення. Особливо це стосується юрисдикційної діяльності, тим більше пов'язаної з розв'язанням правових спорів. Під методологією, у даному випадку, ми розуміємо сукупність науково обґрунтованих принципів, методів та способів аналітичної діяльності по розв'язанню правових спорів.

Знання норм діючого законодавства,

безумовно, є необхідним. Але цього недостатньо. Недостатньо тому, що ці норми треба ще вміти застосовувати. Саме навички правозастосування, оволодіння певними методиками аналітичної діяльності є вагомим змістовним елементом професійної кваліфікації юриста.

Непередбачуваність рішень, що приймаються в результаті вирішення податкових спорів, проблема формування єдиної установленої практики – прямі наслідки безсистемної, інтуїтивно організованої юридичної діяльності по їх розв'язанню.

Спроба побудувати якийсь універсальний метод, незалежний від особливостей окремої сфери правозастосування навряд чи буде доцільною, оскільки буде зведена до певного кола абстрактних рекомендацій марних для практики.

Більш корисним уявляється розробка окремої методології правозастосування для кожної процедури податкового процесу. Так, вельми актуальним залишається розробка науково обґрунтованих методологій:

- визначення суми податкового зобов'язання за непрямим методом;
- проведення перевірок органами податкової служби України;
- виявлення та кваліфікації податкових правопорушень;
- розв'язання податкових спорів.

Слід зазначити, що в межах податкового процесу мова йде лише про адміністративний порядок розв'язання податкових спорів. Процес судового розгляду податкових спорів нормами податкового законодавства не регулюється.

Адміністративне та судове оскарження дуже відрізняються не тільки юрисдикційним органом, але і самою процедурою розгляду, різними процесуальними можливостями сторін. Діюче податкове законодавство лише схематично окреслює процедуру адміністративного оскарження. Оскаржуючи рішення податкового органу або дії його посадових осіб до податкового органу вищого рівня, саме платник податку зобов'язаний довести протиправність таких рішень або дій. У випадку судового оскарження, відповідно до ч.2 ст. 71 КАСУ [3], в адміністративних справах про протиправність рішень,

дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Відмінності адміністративного і судового порядку розв'язання податкових спорів очевидні, причому не на користь адміністративного порядку.

Водночас, приймаючи до уваги наявні особливості, як податкові органи, так і суд використовують певну схожу методологію розв'язання податкових спорів. Встановлення предмету спору, змісту вимог скажника, з'ясування фактичних обставин за наявними доказами, вибір та застосування обумовлених предметом спору норм законодавства, правозастосовче тлумачення – ці, та деякі інші, прийоми юридичної техніки розв'язання правових спорів застосовуються як в адміністративному, так і судовому порядку оскарження. Розташовані в логічній послідовності такі прийоми можна розглядати як окремі методологічні стадії розв'язання податкових спорів.

Під методологією в даному випадку розуміється, власне, аналітична діяльність, пов'язана з розглядом та вирішенням податкового спору, організована за певними правилами. Під час такої діяльності застосовуються певні прийоми правозастосовчої техніки.

Таким чином, з методологічної точки зору розв'язання податкових спорів можна уявити як певну аналітичну діяльність, у якій можливо виділити окремі стадії.

Кваліфікація податкового спору:

1. З'ясування сторін
2. З'ясування предмету спору, тобто стосовно чого виник спір (використання прав, виконання обов'язків або реалізації повноважень)
3. З'ясування змісту суперечностей сторін, тобто їх уявлення щодо діючого права, власних прав та обов'язків та стосовно наявності тих фактичних обставин (юридичних фактів), що є підставою для такого уявлення.
4. З'ясування змісту заявлених вимог, тобто обраного способу захисту.

Вирішення податкового спору:

АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано деякі концептуально-методологічні проблеми застосування норм податкового законодавства в процесі розв'язання податкових спорів; сформульовано поняття податкового правозастосування, з методологічної точки зору виокремлені певні стадії розв'язання податкових спорів. У формі постановки проблеми запропоновано розробити окремі методики розв'язання податкових спорів.

5. Вибір та аналіз норм законодавства, регулюючого правовідносини, змістом яких став предмет заявленого спору.

6. Визначення кола фактичних обставин (юридичних фактів), які необхідно встановити.

7. Встановлення фактичних обставин справи шляхом розгляду та оцінки представлених сторонами доказів

8. Прийняття рішення щодо обґрунтованості заявлених скаржником вимог та, відповідно, задоволення таких вимог повністю або частково або щодо відмови в задоволенні таких вимог.

Індивідуальний характер податкових спорів і специфіка вирішення кожного з них не передбачають відсутність певних положень, загальних для розв'язання податкових спорів певного виду. Наявність загальних підходів до вирішення методичних проблем розв'язання податкових спорів дозволяє розробити окремі методики щодо розв'язання окремих категорій податкових спорів. Такі методики визначають типове, те, що властиве при розв'язанні податкових спорів певного виду або групи, але, безумовно, не можуть містити в собі всіх рекомендацій щодо розв'язання всіх податкових спорів, що відносяться до цього виду або групи.

SUMMARY

The author analyzes some methodological problems of the tax legislation in the settlement of tax disputes; formulated the concept of tax enforcement, from a methodological point of view, marked individual stages in resolving tax disputes. In the form of problem statement suggested that a separate method in resolving tax disputes.

Основним змістом методики є опис типових спірних ситуацій (суперечностей) та виклад тактики дій щодо кваліфікації та вирішення відповідної категорії податкових спорів.

Будь-яка окрема методика повинна будуватися навколо предмету податкового спору, шляхом аналізу норм законодавства, у яких закріплені такі права, обов'язки та процедура їх реалізації, і доказів, що підтверджують наявність фактичних обставин – підстав для використання прав, виконання обов'язків, реалізації повноважень.

Подальший розвиток концепції податкового правозастосування у розв'язанні податкових спорів уявляється перспективним напрямком фінансово-правових досліджень та повинно внести вагомий внесок у підвищення ефективності діючого механізму захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Література

1. Сырых В.М. Теория государства и права. Учебник., М., - 2004. – С. 351.
2. Советское государство и право. – 1955. - №3. – С. 50.
3. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р. //Офіційний вісник України. - 2005. - № 32. - Ст. 1918.