

УДК 342.9

О. Й. Бучинський

здобувач кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів

ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Аналізуючи загальнотеоретичні аспекти податкових спорів, неможливо розглядати їх безсистемно та хаотично. Тому важливим для системного аналізу податкових спорів є групування їх залежно від притаманних ознак задля можливості уніфікованого дослідження, виокремлення спільних і відмінних рис, загальних властивостей, особливої специфіки. Класифікація податкових спорів має не тільки наукове, але й практичне значення з огляду на те, що процедура їх вирішення залежить від належності таких спорів до тієї чи іншої категорії. У науковому векторі класифікація сприяє ґрунтовному дослідженню всього розмаїття податкових спорів. У практичному векторі вона забезпечує дотримання наукового підходу у виборі методів правового регулювання, спрямованого на встановлення оптимальних форм вирішення спору. Науково-практичне значення класифікації податкових спорів полягає в тому, що вона забезпечує можливість виявлення прогалин у роботі юрисдикційних органів і визначення загальних напрямів вирішення таких спорів. До того ж виокремлення спільних характерних рис, особливостей того чи іншого виду спорів дає змогу досягти ефективності процедури вирішення.

Етимологічно слово «класифікація» (походить від латинського «classis» – розряд і «facio» – роблю) означає систему розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [1, с. 432] або дію за значенням «класифікувати» [2, с. 175]. Отже, класифікація податкових спорів – це проведення умовного поділу податкових спорів на різні види, категорії, групи із виокремленням спільних ознак. Класифікація податкових спорів є необхідною умовою дослідження їхньої сутності, а також визначення порядку та механізму вирішення цих спорів. Наприклад, М.Є. Літвінкова наголошує на тому, що з огляду на наявність різних суб'єктів та об'єктів спору, так само як і способів протікання такого спору, податкові спори мають широку класифікацію, у зв'язку з чим необхідність класифікації податкових спорів зумовлена декількома причинами: 1) визначення різних видів спорів дасть змогу зіставити конкретний спір з іншими правовими спорами; 2) це допоможе систематизувати й узагальнити податкові спори; 3) це дасть можливість провести порівняльний аналіз різних правових спорів [3]. Наприклад, необхідність про-

ведення класифікації податкових спорів є безумовною, у зв'язку з чим варто дослідити наукові позиції з цього приводу.

Фахівці у сфері адміністративного, фінансового та податкового права обирають різні критерії для розподілу податкових спорів на види. Досить часто податкові спори класифікують залежно від ініціатора спору. В.К. Назаров виділяє три групи спорів: 1) спори, які виникають з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів; 2) спори, що ініціюються контролюючими органами; 3) спори, що ініціюються іншими об'єктами податкових правовідносин [4, с. 26]. І.А. Малярчук, деталізуючи вказану класифікацію, пропонує виділяти такі податкові спори:

- між платником податків – фізичною особою і податковим органом;
- між платником податків – фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності і податковим органом;
- між платником податків – юридичною особою і податковим органом;
- між платником податків – нерезидентом-фізичною особою і податковим органом;
- між платником податків – нерезидентом-юридичною особою і податковим органом [5, с. 350].

Можна помітити досить широкий підхід до виокремлення суб'єктів-ініціаторів податкових спорів, враховуючи, що кожен такий суб'єкт має особливий правовий статус, тому податкові спори за їхньої ініціативи та участі матимуть свою специфіку в кожному конкретному випадку.

Також пропонується класифікація податкових спорів за предметом оскарження, яка за змістом є досить широкою, наприклад:

- оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства;
- оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства;
- відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;
- оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового

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

- оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);
- оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування;
- оскарження дій або бездіяльності податкового органу;
- оскарження рішень і дій, що здійснюються податковим органом під час перевірки;
- вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб) [6, с. 5–10].

Тобто за критерій класифікації обрано те, які саме питання оскаржуються в тому чи іншому податковому спорі.

А.А. Роздайбіда за підставами виникнення податкових спорів виокремлює:

- спори про визнання недійсними актів податкових органів;
- спори про стягнення податків і зборів, штрафів і донарахувань;
- спори про визнання виконавчого документа таким, що не підлягає виконанню;
- спори про повернення грошових коштів із бюджету, які незаконно стягнуті податковими органами [7, с. 132]. Навряд чи можна стверджувати, що цей перелік підстав виникнення податкових спорів є вичерпним.

І.В. Караченцев пропонує групувати податкові спори за ознакою *шляху вирішення*, у зв'язку з чим виокремлює податкові спори, що вирішуються в адміністративному порядку, та податкові спори, що вирішуються в судовому порядку. Умовність при цьому виявляється у відсутності чітких ознак, що обумовлюють використання судового або адміністративного порядку вирішення податкового спору. Чинне українське законодавство не визначає, які з податкових спорів мають неодмінно вирішуватися в тому чи іншому порядку [8, с. 116]. Така позиція щодо виокремлення адміністративного і судового порядку вирішення в принципі може застосовуватися для будь-яких правових спорів або в інших юрисдикційних провадженнях. Деякий інший підхід пропонує Є.А. Усенко, враховуючи шлях вирішення податкового спору, де конфліктний аспект розмежування податкових спорів з того чи іншого боку призводить до дволанкової конструкції їх: а) податкові спори, які вирішуються самими учасниками податкового конфлікту; б) податкові спори, для вирішення яких об'єктивно необхідне втручання третьої сторони (суду) [9, с. 78]. Цілком логічним є поділ на види за обраним критерієм, однак з уточненням, що втручатися для вирішення податкового спору може не лише суд, але й інші

учасники, наприклад суб'єкти владних повноважень (якщо говорити про адміністративний порядок вирішення спорів).

На думку І.В. Цветкова, податкові спори можна розмежовувати *залежно від судової практики* на три групи:

- спори з питань права – спори, що обумовлені різним тлумаченням чи застосуванням окремих норм матеріального права;
- спори з питань факту – спори, пов'язані з різною оцінкою фактичних обставин справи;
- процедурні спори – спори, пов'язані з порушенням встановленої чинним законодавством процедури проведення податкового контролю чи провадження у справах про податкові правопорушення [10, с. 23]. Таке розмежування є доцільним у разі вирішення податкових спорів у судовому порядку.

В.Г. Паркулаб як ознаку для класифікації податкових спорів виділяє *правові режими*, в межах яких виникає відповідний спір і відбувається його вирішення в адміністративному та/або судовому порядку. Серед таких режимів виділяються: 1) загальний податковий режим (коли права й обов'язки суб'єктів не зазнають особливого впливу специфічних умов на їх здійснення); 2) спеціальний податковий режим (у випадках зі специфічною формою й способом реалізації податкового обов'язку, що визначаються своєрідністю окремих податкових платежів); 3) консолідований податковий режим (який передбачає поєднання в умовах оподаткування як платників податків, так і податкових зобов'язань); 4) податково-митні режими (які передбачають як сполучення податкових і митних платежів, так і специфічних інструментів, наприклад експортного відшкодування по податку на додану вартість); 5) особливі територіальні податкові режими (пов'язуються з існуванням і регулюванням оподаткування у вільних економічних зонах) [11, с. 61]. Така позиція щодо класифікаційного розподілу залежно від правових режимів піддається критиці з огляду на виділення «спеціального» (у зв'язку з поглинанням такого поняття «особливим») та «податково-митного» (у зв'язку з розмежуванням змісту) режимів.

В.В. Тильчик, посилаючись на роботи В.Н. Назарова [4] та Д.А. Шинкарюка [12], пропонує таку системну і розгорнуту класифікацію податкових спорів:

Залежно від сторони, яка ініціює податковий спір:

- спори, що виникають з ініціативи платників податків, зборів чи обов'язкових платежів;
- спори, що ініціюються контролюючими органами;
- спори, ініціатором яких виступають інші суб'єкти податкових правовідносин.

Залежно від *предмета* спору:

- 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.

За *предметом потреб*, які висуваються будь-якою спірною стороною:

- щодо стягнення санкцій з осіб, які порушили податкове законодавство;
- щодо визнання недійсним ненормативних актів податкових органів;
- щодо відшкодування збитків, завданих незаконними діями (бездіяльністю) посадових осіб контролюючих юрисдикційних органів державної влади.

За *підставами* податкового спору:

- спори, які виникають у зв'язку з незастосуванням норми права, що необхідно застосовувати;
- спори, які виникають у зв'язку із застосуванням норми права, що не може бути застосована;
- спори, які виникають у зв'язку з неправильним тлумаченням норми права.

Щодо *обов'язковості досудового* врегулювання:

а) спори, які підлягають обов'язковому досудовому врегулюванню:

- податкові спори про стягнення податкових санкцій, які ініціює податковий орган;
- податкові спори про визнання недійсним рішення про притягнення платника податків до відповідальності за вчинення податкового правопорушення, який ініціює підконтрольний суб'єкт;

б) спори, які не передбачають обов'язкового розгляду в досудовому порядку.

За *сферою виникнення* податкового спору:

- спори, які виникають під час проведення заходів податкового контролю;
- спори, які виникають за інших обставин [13, с. 111–112].

У доктринальних джерелах можна знайти застосування також інших своєрідних критеріїв для класифікації податкових спорів. Наприклад, Н.Л. Баргунаєва пропонує як критерії для поділу таке:

- застосування спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку (спори з приводу основних податкових обов'язків і факультативних);
- спосіб стягнення податку (спори за прямими і непрямими податками);
- фактичний зміст податкового спору (спори з приводу тлумачення окремих норм податкового права і по фактичному складу);
- вид оскаржуваних актів (спори з ненормативними правовими актами і нормативними правовими актами) [14, с. 16–18].

С.М. Миронова за основу використовує такі критерії:

- суб'єктний склад (спори між податковими органами і платниками податків, платниками зборів, податковими агентами, а також іншими особами);

- процесуальне становище (спори за позовами платників податків і позовами податкових органів);

- вид суспільних відносин (спори під час виконання обов'язку зі сплати податків, спори після виплати з приводу надміру сплачених або стягнених сум);

- порядок вирішення податкових спорів (які вирішуються в досудовому порядку та в судовому порядку) [15, с. 34–36].

В.С. Кіценко з метою впорядкування, систематизації знань про наявне різноманіття податкових спорів пропонує виокремлювати не критерії, а підстави класифікації (серед яких суб'єктний склад, ініціатор податкового спору, предмет податкового спору, порядок розв'язання тощо) [16, с. 11]. Є.А. Усенко пропонує класифікувати податкові спори за такими критеріями: за змістом податкових правовідносин, за видами податків і зборів (обов'язкових платежів), за характером знань, необхідних під час їх вирішення; за суб'єктом, який ініціює розгляд спору; за фактичним змістом; за видами актів, які оскаржуються [17, с. 11].

З огляду на досить різноманітні підходи до класифікації податкових спорів, застосування абсолютно різних критеріїв, можна запропонувати авторський варіант такого розподілу, зокрема такі:

1. За *суб'єктом, який ініціює* податковий спір:

- податкові спори, ініційовані суб'єктом владних повноважень;
- податкові спори, ініційовані приватною особою (фізичною або юридичною);
- податкові спори, ініційовані іншим учасником податкових правовідносин.

2. За *кількістю учасників* податкового спору:

- індивідуальні податкові спори (за наявності двох сторін із зустрічними вимогами);
- колективні податкові спори (за наявності множинності учасників з будь-якої сторони або з обох сторін спору).

3. За *суб'єктом, який вирішує* податковий спір:

- податкові спори, які вирішуються самостійно учасниками;
- податкові спори, які вирішуються органами державної влади (адміністративний порядок);
- податкові спори, які вирішуються судом (судовий порядок).

4. За *предметом* податкового спору:

- податкові спори, які виникають у зв'язку з порушенням прав, свобод або законних інтересів особи рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень;

- податкові спори, які виникають у зв'язку з порушенням податкових обов'язків суб'єктів.

5. За способами судового захисту:

- податкові спори щодо визнання протиправним і нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень;
- податкові спори щодо визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень;
- податкові спори щодо визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від учинення певних дій;
- податкові спори щодо визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії;
- податкові спори щодо встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень;
- податкові спори щодо стягнення з відповідача – суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю.

6. За специфікою підстав податкових відносин:

- податкові спори, що стосуються загальнодержавних податків і зборів;
- податкові спори, що стосуються місцевих податків і зборів.

7. За сутністю податкових правовідносин, які обумовлюють податковий спір:

- податкові спори, обумовлені матеріальними податковими правовідносинами (сплата податку, декларування доходів, ведення податкового обліку, подання податкових звітів та інше);
- податкові спори, обумовлені процесуальними податковими правовідносинами (вирішення податкового спору);
- податкові спори, обумовлені процедурними податковими правовідносинами (визначення порядку взаємодії суб'єктів владних повноважень і платників податків щодо вирішення податкових спорів).

Можна і далі продовжувати класифікаційний розподіл податкових спорів, проте цих варіантів досить для того, щоб говорити про розмаїття форм їхнього прояву, комплексність ресурсу. Не варто кожний розподіл розглядати окремо, бо таким чином буде неповним уявлення про ресурс податкових спорів. Лише у їх комплексному розгляді можна з'ясувати специфіку податкових спорів, їхній комплексний зміст, багатofункціональність і розмаїття форм зовнішнього прояву. Існування різних авторських підходів до класифікації податкових спорів пояснюється складністю податкових правовідносин, значною кількістю підстав для виникнення спору, специфікою суб'єктного складу, змістом правовідносин, іншими обставинами. Класифікація податкових спорів обумовлюється також тим, в якому розумінні розглядається податковий спір – у широкому чи вузькому.

Якщо податковий спір розглядати в широкому розумінні, то ми повинні досліджувати всю сукупність спорів, що виникають між уповноваженими державними органами і податково зобов'язаними особами. У вузькому розумінні – це спори, що виникають безпосередньо із правовідносин, що регулюються податковим законодавством [4, с. 27]. Отже, треба підсумувати таке: 1) класифікація податкових спорів є необхідною умовою, яка сприяє визначенню порядку та механізму вирішення цих спорів; 2) в основу класифікації податкових спорів можуть бути покладені різні критерії, однак усі вони лише підкреслюють розмаїття форм їхнього прояву та комплексність ресурсу; 3) класифікацію податкових спорів варто розглядати комплексно, а не зосереджуватись на окремому розподілі, що дає змогу з'ясувати їхню багатofункціональну специфіку. Для класифікації податкових спорів можна використовувати велику кількість критеріїв, які мають не лише суто теоретичне, але й практичне значення.

Отже, податкові спори характеризуються різноманіттям видів, що мають не тільки загальні риси, притаманні публічно-правовим спорам, але й своєрідні особливості. У практичному аспекті наведені класифікації можуть бути застосовані законодавцем як додатковий засіб удосконалення правового регулювання ефективного вирішення питань розв'язання податкових спорів і диференційованого підходу до встановлення оптимальних форм закріплення відповідних норм у законодавстві. Теоретичне значення полягає в удосконаленні підходу до розподілу податкових спорів на види з урахуванням переходу від загального до часткового, від абстрактного до конкретного.

Література

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. 1440 с.
2. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства імені О.О. Потебні; за ред. І.К. Білодіда. Київ: «Наукова думка», 1970–1980. Т. 4. 1973. URL: <http://sum.in.ua/s/klassyfikacija>.
3. Литвинкова М.Е. К вопросу о классификации налоговых споров: анализ подходов в отечественной правовой науке. *Молодой ученый*. 2017. № 45. С. 121–124. URL: <https://moluch.ru/archive/179/46410/>.
4. Назаров В.К. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и споров. *Финансовое право*. 2007. № 10. С. 26–28.
5. Мальярчук І.А. Класифікація податкових спорів. *Актуальні проблеми політики*. 2013. Вип. 48. С. 349–357. URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2907/Malarchuk.pdf?sequence=1>.
6. Уварова О.О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44 (1437). С. 3–11.
7. Роздайбіда А.А. Класифікація податкових спорів та засоби мінімізації їх кількості. *Право і суспільство*. 2015. № 4 (2). С. 132–136. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2015_4%282%29_24.

8. Караченцев І.В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2015. 195 с.

9. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.

10. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. Москва: «Волтерс Клувер», 2004. 49 с.

11. Паркулаб В.Г. До питання зумовленості суб'єктного складу учасників податкових спорів особливостями юридичних режимів в оподаткуванні. *Право та державне управління*. № 2. 2011. С. 61–63.

12. Шинкарук Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование: дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Омск, 2008. 163 с.

13. 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.

14. Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.15. Москва, 2007. 35 с.

15. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Волгоград, 2006. 245 с.

16. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса, 2010. 19 с.

17. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2010. 19 с.

Анотація

Бучинський О. Й. Особливості класифікації податкових спорів. – Стаття.

У статті обґрунтовано необхідність проведення класифікації податкових спорів, доведено її наукову і практичну значущість. На підставі наукової та навчальної літератури досліджено підходи до класифікації податкових спорів із виокремленням спільних ознак. Запропоновано авторський варіант класифікаційного розподілу із використанням окремих критеріїв (за суб'єктом, який ініціює податковий спір; за кількістю учасників податкового спору; за суб'єктом, який вирішує податковий спір; за предметом податкового спору; за способами судового захисту; за специфікою підстав

податкових відносин; за сутністю податкових правовідносин, які обумовлюють податковий спір). Доведено необхідність комплексного розгляду класифікації податкових спорів, а не кожного розподілу окремо.

Ключові слова: класифікація, податковий спір, суб'єкти податкового спору, предмет податкового спору, підстави податкового спору.

Аннотация

Бучинский О. И. Особенности классификации налоговых споров. – Статья.

В статье обоснована необходимость проведения классификации налоговых споров, доказано ее научную и практическую значимость. На основании научной и учебной литературы исследованы подходы к классификации налоговых споров с выделением общих признаков. Предложен авторский вариант классификационного деления с использованием отдельных критериев (по субъекту, который инициирует налоговый спор; по количеству участников налогового спора, по субъекту, который решает налоговый спор; по предмету налогового спора; по способам судебной защиты; по специфике оснований налоговых отношений; по сути налоговых правоотношений, обуславливающих налоговый спор). Доказана необходимость комплексного рассмотрения классификации налоговых споров, а не каждого распределения отдельно.

Ключевые слова: классификация, налоговый спор, субъекты налогового спора, предмет налогового спора, основания налогового спора.

Summary

Buchynskiy O. Y. Features of tax disputes classification. – Article.

The article substantiates the necessity of classification of tax disputes, proved its scientific and practical significance. On the basis of scientific and educational literature, approaches to the classification of tax disputes with the identification of common features are investigated. The author's variant of the classification distribution with the use of separate criteria is proposed (by the subject, which initiates the tax dispute, by the number of participants in the tax dispute, by the subject, which resolves the tax dispute, on the subject of the tax dispute, on the methods of judicial protection, on the specifics of the grounds of tax relations, on the essence of tax relations, which determine the tax dispute). The necessity of a complex consideration of the classification of tax disputes, and not of each distribution separately, is proved.

Key words: classification, tax disputes, subjects of tax dispute, subject of a tax dispute, grounds of a tax dispute.