

УДК 336.22

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v5.2023.15>**Р. О. Фат'янов**

аспірант

Київського інституту інтелектуальної власності та права

Національного університету «Одеська юридична академія»

orcid.org/0009-0003-9037-2392

ПРИНЦИПИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стаття визначає значення принципів у вирішенні податкових спорів, вказує на їхню різноманітність та важливість, а також пропонує шляхи визначення самостійних принципів, специфічних для цих правових відносин для забезпечення справедливого вирішення податкових конфліктів.

Розглянуто значення та вплив принципів права на механізм вирішення податкових спорів. Вказано на те, що принципи є не лише орієнтиром для розвитку механізму вирішення податкових спорів, але й необхідними для об'єктивного застосування законодавства в цій сфері.

Особлива увага приділяється тому, що норми, що регулюють процес вирішення податкових спорів, містяться в різних галузях права (конституційна, фінансова, податкова, адміністративного судочинства), що ускладнює визначення єдиного переліку принципів, що регулюють цей процес.

У статті здійснено систематизацію та аналіз принципів, які впливають на вирішення податкових спорів з урахуванням їхнього походження з різних галузей права.

Стаття аргументує необхідність окреслення окремих принципів, характерних саме для вирішення податкових спорів, оскільки такі спори мають свою унікальність, пов'язану з складністю податкового законодавства та специфікою його тлумачення. Автори вважають, що це допоможе забезпечити справедливість у вирішенні конфліктів між податковими органами та платниками податків, зберігаючи баланс між їхніми інтересами та дотриманням вимог законності у сфері оподаткування.

У статті виділено та охарактеризовано принципи, які є специфічними для вирішення податкових спорів, а також визначено їх вплив на розвиток цього правового поля. Наведено п'ять принципів, які базуються на загальних нормативних положеннях, що регулюють інші сфери права. Ці принципи спрямовані на оптимізацію та ефективність процедури вирішення податкових спорів, враховуючи їх особливості.

Ключові слова: конституційні принципи, принципи фінансового права, принципи податкового права, принципи адміністративного судочинства, принципи характерні для вирішення податкового спору.

Fatianov R. O. THE PRINCIPLES OF TAX DISPUTE RESOLUTION

The article defines the significance of principles in resolving tax disputes, highlighting their diversity and importance. It proposes approaches to defining autonomous principles specific to this field of law to ensure fair resolution of tax conflicts. The significance and influence of legal principles on the mechanism for settling tax disputes are examined. It is noted that these principles serve not only as guidelines for developing the mechanism but also as necessary elements for the objective application of legislation in this domain.

Particular attention is given to the fact that regulations governing the process of resolving tax disputes exist within various legal realms (constitutional, financial, tax, administrative judiciary), making it complex to establish a unified set of principles regulating this process.

The article systematically analyzes the principles influencing the resolution of tax disputes, considering their origins from diverse legal branches. It argues for the necessity of outlining specific principles tailored to the resolution of tax disputes due to the unique nature of such conflicts, linked to the intricacies of tax legislation and its interpretation. The authors believe this would ensure fairness in settling conflicts between tax authorities and taxpayers, maintaining a balance between their interests and adherence to legal requirements in the field of taxation.

The article identifies and characterizes principles specific to resolving tax disputes, outlining their impact on the development of this legal area. It presents five principles grounded in general normative provisions regulating other legal spheres, aiming to optimize and enhance the efficiency of the tax dispute resolution procedure while considering its unique aspects.

Key words: constitutional principles, principles of financial law, principles of tax law, principles of administrative judiciary, principles specific to the resolution of tax disputes.

Постановка проблеми. У кожній правовій системі та галузі права виділяються вихідні ідеї та положення, що складають моральну та організаційну основу виникнення, розвитку та функціонування права. Такі визначальні ідеї одержали назву принципів права.

Принципи мають вагоме значення й у реалізації механізму вирішення податкових спорів.

По-перше, принципи є орієнтиром нормотвор-

чої діяльності при організації та вдосконаленні механізму вирішення податкових спорів.

По-друге, такі принципи дозволяють юрисдикційним органам, які вирішують податкові спори, правильно застосувати законодавство та об'єктивно, відповідно до законодавства вирішити конкретний податковий спір.

Водночас, у зв'язку з тим, що норми, які входять до механізму вирішення податкових спорів,

містяться у нормативних правових актах різних галузей законодавства (конституційного, фінансового, податкового та адміністративного судочинства), немає єдиного переліку принципів, що забезпечують порядок вирішення податкових спорів. Тому принципи правового забезпечення порядку вирішення податкових спорів неоднорідні і містяться в різних галузях законодавства. Важливо охарактеризувати принципи, які використовуються при вирішенні податкових спорів та окреслити принципи, характерні саме для вирішення податкових спорів.

Метою статті є окреслити принципи усіх галузей права, що впливають на вирішення податкових спорів та, керуючись ними, визначити принципи характерні для процесу вирішення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Принципи, відповідно до яких здійснюється процес вирішення податкових спорів потрібно розділити на групи: конституційні принципи, принципи фінансового та податкового права та принципи адміністративного судочинства.

В історії фінансового права сформульована та проаналізована ціла система принципів, котра охоплює як основоположні, загальноправові, так і галузеві принципи і принципи його окремих правових інститутів. Між ними існує стійка ієрархічна взаємодія, тому розглядати їх ізольовано один від одного недоцільно. Групування принципів пов'язане зі сферою дії принципів права та виражає їхнє змістовне навантаження [1].

Для визначення переліку принципів які використовуються при вирішенні податкових спорів необхідно охарактеризувати всі принципи які так, чи інакше використовуються в цьому процесі та впливають на нього. При цьому, ми не будемо їх розмежовувати, а навпаки, хочемо показати як працює взаємопов'язана система принципів при вирішенні податкових спорів.

Почнемо із основоположних конституційних принципів, які характерні для загального механізму вирішення податкових спорів.

1) верховенство права реалізується при вирішенні всіх податкових спорів, оскільки метою принципу є захист людини, її прав і свобод, як найвищих цінностей, від свавілля суб'єктів владних повноважень. Тобто, незалежно від того, який суб'єкт владних повноважень вирішує податковий спір, захист інтересів платника податків є пріоритетними при прийнятті рішення у спорі;

2) законність – вирішення податкових спорів здійснюється виключно на підставі норм Конституції та законів України. Хоча серед законотворців та науковців ведеться мова про важливість впровадження дискреційних повноважень для суб'єктів владних повноважень, проте при вирішенні податкових спорів можливість застосування суб'єк-

тивної думки особи, вважаємо, неприпустимим. Тільки законодавчо закріплені матеріальні та процесуальні норми права, можуть бути використані при вирішенні податкових спорів;

3) рівність учасників податкового спору перед законом гарантує фізичним та юридичним особам однаковий правовий статус з суб'єктом владних повноважень. Цей принцип проходить червоною ниткою у всіх податкових спорах, оскільки, він завжди виникає між суб'єктом приватного права та суб'єктом владних повноважень і, зрозуміло, що останній має значно більше можливостей для впливу на перебіг вирішення податкового спору, тому забезпечення принципи рівності учасників є прерогативою для суб'єкта владних повноважень, що вирішує спір;

4) відкритість – дає можливість ознайомитись з усіма матеріалами які наявні щодо податкового спору, а також, підтверджується можливістю залучення громадськості.

Зупинимось на цих чотирьох принципах, які використовуються при вирішенні податкових спорів, та перейдемо до галузевих принципів, які безпосередньо використовуються при вирішенні податкових спорів.

Принципи фінансового права, виражені в його нормах, забезпечують цілеспрямоване регулювання фінансової діяльності на всіх рівнях фінансової системи [2].

Принципи фінансового права розглядаються науковцями залежно від форми їх нормативного вираження, або інституту, якому вони притаманні, тому ми охарактеризуємо принципи, що притаманні для фінансової діяльності держави.

Принцип законності означає здійснення фінансової діяльності на всіх етапах руху грошових фондів при чіткій регламентації їх нормами фінансового права, можливості застосування державного примусу.

Принцип плановості передбачає здійснення фінансової діяльності у чітко упорядкованій, послідовній, збалансованій формі при детальному закріпленні процедур, порядку руху коштів.

Принцип гласності виражається у взаємозв'язку руху фінансових потоків, співвідношенні і збалансованості різних потоків, грошових фондів, доведенні до громадян, інших суб'єктів змісту проектів фінансово-правових актів, підсумкових актів за результатами їх застосування.

Принцип системності означає здійснення фінансової діяльності взаємозалежних інститутів фінансової системи в умовах співвідношення, взаємопроникнення елементів фінансової системи держави (бюджетної системи, кредитної системи, обов'язкового державного страхування, фінансів підприємств).

Принципи фінансової діяльності, характеризуючи і розкриваючи її зміст, створюють умови

здійснення функцій фінансової діяльності [3, С. 12–13].

Централізовані грошові фонди необхідні для реалізації фінансової діяльності державі створюються при реалізації державної податкової політики, частиною якої є податкові спори. Тому принципи, що реалізуються в процесі фінансової діяльності, також активно застосовуються і при вирішенні податкових спорів.

До принципів, закріплених у податковому законодавстві, згідно зі ст. 4 Податкового кодексу України належать: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [4].

Принципи податкового права не обмежуються визначеними Податковим Кодексом України принципами податкового законодавства, оскільки не лише законодавство є формою зовнішнього виразу норми права; принципи, сформульовані у процесі правозастосування судовими органами, висновувані доктриною фінансового права, із впевненістю можна зараховувати до принципів податкового права [1].

Податкові спори належать до групи публічних спорів, в яких одним з суб'єктів спору завжди є суб'єкт публічного адміністрування, тому їх вирішення належить до юрисдикції адміністративних судів та здійснюється на підставі норм Кодексу про адміністративне судочинство. Основними засадами (принципами) адміністративного судочинства є: 1) верховенство права; 2) рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом; 3) гласність і відкритість судового процесу та його повне фіксування технічними засобами; 4) змагальність сторін, диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі; 5) обов'язковість судового рішення; 6) забезпечення права на апеляційний перегляд справи; 7) забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення у випадках, визначених законом; 8) розумність строків розгляду справи судом; 9) неприпустимість зловживання процесуальними правами; 10) відшкодування судових витрат фізичних та

юридичних осіб, на користь яких ухвалене судове рішення [5].

У вирішенні податкових спорів, принципи, що визначають верховенство права, рівність перед законом та судом всіх учасників судового процесу, надають основу для об'єктивності та справедливості. Гласність та відкритість судового процесу, разом з його повним фіксуванням технічними засобами, забезпечують прозорість судових дій і встановлення істини у справі. Змагальність сторін, диспозитивність процесу та офіційне з'ясування всіх обставин сприяють об'єктивному вирішенню суперечок. Обов'язковість судового рішення створює стабільність і забезпечує додержання встановленого порядку. Забезпечення права на апеляційний та касаційний перегляд справи гарантує можливість перевірки законності та обґрунтованості ухвалених рішень. Розумність строків розгляду справи судом є важливою для забезпечення ефективного судочинства та запобігання затягуванню процесу. Неприпустимість зловживання процесуальними правами гарантує відсутність маніпуляцій у судовому процесі. Відшкодування судових витрат фізичних та юридичних осіб, на користь яких ухвалене судове рішення, сприяє захисту їхніх прав та встановленню справедливості у судових процедурах.

Принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору [6].

При визначенні самостійних принципів для вирішення податкових спорів важливо враховувати, що конституційне право забезпечує основоположні принципи законності, державного устрою та гарантує захист прав та свобод громадян, а фінансове право регулює фінансові відносини та визначає принципи формування та використання державних фінансів. Принципи податкового права, зокрема, визначають порядок обкладення податками, способи їх сплати та контролю за виконанням податкових зобов'язань. Адміністративне судочинство визначає процедури, за якими вирішуються спори між громадянами та державними органами. Однак, враховуючи специфіку податкових відносин, необхідно встановити самостійні принципи, оскільки податкові спори мають свої особливості, які можуть відрізнятися від звичайних адміністративних справ, наприклад, у складності податкового законодавства, тлумаченні податкових норм, визначенні об'єкта оподаткування та визнанні податкових прав та обов'язків.

Процедура вирішення податкових спорів включає в себе специфічні принципи, які базуються на

загальних нормативних положеннях, що регулюють інші сфери права. Ці принципи дозволяють оптимізувати та забезпечувати ефективність процедури вирішення податкових спорів, враховуючи їхню специфіку та особливості.

Гарантування стабільності та логічної послідовності у вирішенні податкових спорів, що сприяє уникненню процедурних або інтерпретаційних розбіжностей у прийнятих рішеннях.

Здатність адаптувати правові рішення до конкретних обставин податкового спору, що дозволяє враховувати специфіку індивідуальних ситуацій платників податків та уникнути рішень загального застосування без урахування унікальних аспектів.

Забезпечення можливості активної взаємодії між платником податків та податковим органом для обміну інформацією, пояснень та консультацій з метою уточнення обставин спору та можливого знаходження компромісу.

Забезпечення ясності та доступності обґрунтувань усіх рішень органів при вирішенні податкових спорів, що сприяє зрозумінню логіки та аргументації, на якій ґрунтуються податкові рішення.

Прийняття та здійснення рішень, що ґрунтуються на принципах справедливості та рівності обставин усіх сторін, уникаючи при цьому будь-якої форми недобрсовісності чи випадковості в оцінці.

Висновки. Процес вирішення податкових спорів базується на основних групах принципів: конституційних, принципах фінансового та податкового права і принципах адміністративного судочинства. При вирішенні податкових спорів використову-

ються основоположні, загальноправові та галузеві принципи, взаємодія яких забезпечує якісний рівень вирішення податкових спорів, але потрібно враховувати, що при цьому виникають особливі відносини, правове регулювання яких здійснюється на межі декількох галузей права. Тому встановлення самостійних принципів, що характерні для вирішення податкових спорів, дозволяє врахувати їх унікальність та сприятиме справедливому вирішенню конфліктів між податковими органами та платниками податків, забезпечуючи баланс між інтересами обох сторін та дотримання законності у сфері оподаткування.

Література

1. Кармаліта М.В. Принципи податкового права як прояв балансу приватного та публічного інтересу. Право та державне управління. 2020. № 1. том 1. С. 56–62. http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/11.pdf.
2. Латковська Т.А. Принципи фінансового права як методологічна основа формування фінансово-правової галузі URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/22593/86.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
3. Фінансове право / за ред. М. П. Кучерявенка. Х. 2010. 288 с.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
5. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
6. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. URL: <https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/science/rada/dissertations/32/d2.pdf>.