

УДК 342.9

О. М. Бондаренко
кандидат юридичних наук,
здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

МЕТА, ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Стан дослідження. На сьогоднішній день українське податкове законодавство складно назвати досконалим. Зазначене призводить до виникнення конфліктних ситуацій між платниками податків та органами Державної фіскальної служби України, які у подальшому можуть перерости у податкові спори. Взагалі, під податковим спором слід розуміти ситуацію за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною фіскальною службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно протікати у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій. Виходячи із важливості податкового спору, як гарантії дотримання прав та інтересів платників податків, особливої актуальності набувають теоретичні дослідження присвячені вказаному інституту. Разом із тим, слід відмітити, що комплексне та всебічне вивчення інституту вирішення податкових спорів є неможливим без з'ясування його мети, завдань та функцій.

Стан дослідження. Загальнотеоретичним питанням вирішення податкових спорів у своїх наукових працях приділяли увагу: Ю.В. Божко, А.Ю. Бучик, М.В. Жернаков, В.С. Кіценко, Л.К. Царьова, Ю.О. Ковальова, Л.Г. Колеснікова, І.Є. Криницький, В.О. Курило, Я.П. Любченко, І.Л. Самсін, М.П. Кучерявенко, П.О. Селезень, О.І. Степашко, Г.М. Стріяшко, Т.О. Мацелик, О.В. Литвин, В.В. Тильчик, В.Т. Білоус, Д.М. Цвіра М.В. Джафарова, О.О. Дмитрик, О.Ю. Щербакова, О.О. Дмитрик та багато інших. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, практично по за увагою вчених залишилось питання мети, завдань та функцій вирішення податкового спору, що беззаперечно можна вважати суттєвою прогалиною на теоретичному та практичному рівнях.

Саме тому метою статті є: визначити мету, завдання та функції вирішення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Взагалі, мета відповідає на питання про те, на що спрямована ця діяльність і для чого вона здійснюється [1, с. 4]. В етимологічному плані мета – це те, до чого прагнуть, чого треба досягти. У філософії вона інтерпретується як ідеально намічена модель, уявний образ результату, який припускається. Дослідження діалектики мети, засобів і результату як

окремого випадку діалектики матеріального й ідеального дозволило розглянути її як ідеальне передбачення результату діяльності, а саму діяльність – як складний процес постановки і здійснення мети [2, с. 459, 461]. У наукових працях, присвячених питанням теорії управління, під метою найчастіше мають на увазі ідеальний образ (логічну модель) бажаного стану суб'єкта чи об'єкта управління, сформульованого на основі пізнання та врахування їх об'єктивних і організаційних форм, потреб та інтересів [3, с. 164]. В.М. Плішкін вважав, що під метою управління необхідно розуміти майбутній бажаний стан об'єкта управління або його окремих параметрів (тобто якісно виражених характеристик); результат, який підлягає досягненню, деякий кінцевий стан системи [4, с. 73].

П.М. Рабінович, розмірковуючи про мету правового регулювання, визначив її як передбачувані і бажані для правотворчого органу результати здійснення закону. Правник відмічає, що зважаючи на наявність засобів й умов її досягнення, мета закону може бути найближчою (прямою) або перспективною. За сферою суспільного життя, якої стосується мета закону, можна розрізнити економічні, політичні, екологічні, духовні та інші його цілі. У тих випадках, коли зміст мети закону становлять саме юридичні наслідки (тобто зміни у правовому статусі певної групи суб'єктів або у конкретних правах та обов'язках персоніфікованих осіб), є підстави вирізняти юридичну ефективність закону (правового регулювання). В усіх же інших випадках йдеться про загальносоціальну (економічну, політичну, екологічну, духовну та ін.) ефективність правового регулювання [5, с. 172].

Отже мета – це не просто бажаний результат якоїсь діяльності, це ідеальне завершення конкретної сукупності дій, які вчиняються певним суб'єктом. Відзначимо, що на законодавчому рівні (ані у Податковому Кодексі України, ані у відомчих підзаконних актах, які визначають порядок оскарження дій контролюючих органів) чітко не сформульовано мету вирішення податкового спору). Тим не менш, аналіз змісту норм у КАС України, у статі 2 якого зокрема закріплено, що завданням адміністративного судочинства, якими є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтере-

сів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [6], а також положень Закону «Про звернення громадян», Наказу Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» інших нормативно-правових актів, дозволяє зробити висновок про те, що метою вирішення податкового спору є:

- по-перше, забезпечення реалізації конституційних гарантій осіб на оскарження дій, бездіяльності суб'єкта владних повноважень;
- по-друге, забезпечення панування правової справедливості і режиму правової законності у податковій сфері.

Оскільки мета, як правило, має доволі узагальнений вигляд, прийнято також виокремлювати завдання, які конкретизують і розвивають мету за окремими аспектами і напрямками. Тобто мета породжує завдання. Завдання – це наперед визначений, регламентований для виконання обсяг роботи, справа, настанова, розпорядження виконати певне доручення [7, с. 40]. У своєму науковому дослідженні В.О. Климков дійшов висновку, що завдання – це мета, досягнення якої є бажаним до відповідного моменту в межах періоду, на який розраховано управлінське рішення. Завдання, продовжує автор, вказує на безпосередню мету організації, що піддається кількісній характеристиці. Більш того, зауважує вчений, завдання являють собою сукупність вимог для прийняття рішень у конкретній ситуації [8, с. 99]. С.С. Гнатюк відзначає, що завдання – це похідна із закону об'єктивно існуюча форма реалізації правової компетенції, яка реалізується суб'єктами юрисдикції, що наділені процесуальними повноваженнями та ведуть провадження з метою досягнення окремого та загального правового результату [9].

Таким чином, завдання відображають ту роботу (її зміст, характер, обсяги тощо), яку необхідно виконати на шляху до мети. Отже, вважаємо, що до завдань вирішення податкових спорів слід віднести наступне:

- забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи;
- забезпечити захист, відновлення та (або) належної реалізації суб'єктами тих їх прав, законних інтересів з приводу порушення, обмеження яких і виник податковий спір.
- здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових і тісно пов'язаних із ними відносин.

З категорією завдання тісно пов'язано поняття «функції». Що ж стосується функцій інституту вирішення податкового спору, то вони являють собою основні напрямки, за якими здійснюється вплив на суспільні відносини в ході його розв'язання. Дані функції вони логічно слідує із цілей і завдань означеного інституту, а саме:

– по-перше, правозахисна функція. Спершу варто відзначити, що в даному контексті слід розрізняти поняття «охорона» та «захист». В цьому контексті слід погодитись із думкою В.М. Юрчишина, який вказує, що права і законні інтереси людини охороняються постійно, а захищаються лише тоді, коли їх порушують. Захист – це одна із форм охорони, що здійснюється при порушенні права чи реальній загрозі такого порушення, а також у випадках оспорення прав і свобод. Інакше кажучи, захист, пов'язується з використанням примусових засобів реалізації права, які застосовують компетентні державні органи або людина самостійно (самозахист) з метою відновлення порушеного права, тобто захист має регулятивно-динамічний характер [10, с. 69; 11].

Переходячи безпосередньо до розгляду правозахисної функції в контексті визначеної проблематики, то в першу чергу слід вказати, що правозахисна – це функція забезпечення захисту регульованих нормами права суспільних відносин від будь-яких посягань, відновлення правового стану суб'єктів права, інтересів суспільства, законності і правопорядку в разі їх порушення [12]. На переконання В.С. Несесянца, правозахисна функція – це діяльність держави щодо захисту прав і свобод людини і громадянина, ствердження законності і правопорядку у всіх сферах суспільного і політичного життя [13, с. 258, 260]. Досить розгорнуто до визначення сутності правозахисної функції у своєму дисертаційному дослідженні підійшов В.Г. Андрусак. Науковець вказує, що правозахисна функція – це ключова функція, яка здійснюється у правоохоронній формі. Розуміння правозахисної функції сучасної держави передбачає широкий підхід до її трактування. Правозахисна функція держави відображає сутнісну характеристику держави, відповідає певному етапу розвитку суспільства і держави, вона постійно трансформується під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів і наповнюється новим змістом. Правозахисна функція, підсумовує автор, – це комплекс заходів правового характеру, спрямованих на всебічний захист прав і свобод людини і громадянина [14, с. 9].

Отже, змістом даної функції є забезпечення захисту регульованих нормами права суспільних відносин від будь-яких посягань, відновлення правового стану суб'єктів права, інтересів суспільства, правової законності і правового порядку в разі їх порушення [15, с. 134]. Таким чином, у контексті вирішення податкового спору правозахисна функція полягає у тому, що за наслідками його розгляду, компетентним органом (посадовою особою), уповноваженим вирішувати такі спори, застосовуються відповідні заходи щодо відновлення порушених прав, законних інтересів скаржника та (або) усунення перешкод

для їх реалізації, забезпечення відшкодування шкоди, завданої протиправними діями (бездіяльністю) з боку іншої сторони спору. Тобто правозахисна функція – орієнтована на відновлення стану правової справедливості та законності. Вона, безпосередньо реалізується у повному обсязі тоді, коли буде встановлено протиправний характер поведінки іншої сторони спору, дії чи бездіяльність якої оскаржуються;

– по-друге, правоохоронна функція. Дана функція тісно пов'язана із вищезгаданою правозахисною, втім, як ми вже відзначили вище, не тотожна їй. О.М. Полковніченко розглядає правоохоронну функцію держави як забезпечений системою необхідних ресурсів комплексний напрямок діяльності держави, який об'єднує низку заходів (у тому числі примусових), заснованих на принципах справедливості та ефективності, що спрямовані на безконфліктну реалізацію прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, забезпечення соціальної злагоди, недопущення індивідуальних, колективних та масових порушень законності й правопорядку [16]. На думку І. Кріцака, правоохоронна функція держави – це комплексний напрям діяльності держави, який об'єднує низку заходів (у тому числі примусових), основаних на принципах справедливості та ефективності, спрямованих на безконфліктну реалізацію прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, забезпечення соціальної злагоди, недопущення індивідуальних, колективних та масових порушень законності і правопорядку [17, с. 15]. Отже, якщо правозахисна функція орієнтована на роботу із наслідками вже вчинених конкретних протиправних дій (бездіяльності), то правоохоронна – більше спрямована на протидію протиправній поведінці, виявлення і припинення правопорушень, а також умов і факторів, що сприяли їх скоєнню; на контроль за станом законності і правової дисципліни у податковій сфері;

– по-третє, виховна функція. Однією із основних підвалин успішного забезпечення у суспільстві та державі належного стану правового порядку є високий рівень правової свідомості і культури населення. Свідомість людини, зазначає Ю.А. Ведерніков, відображаючи об'єктивні потреби суспільного розвитку, є передумовою та регулятором поведінки людини. Саме свідомість надає цілеспрямованого характеру людській діяльності. Правосвідомість є специфічною формою суспільної свідомості. Правосвідомість, продовжує науковець, – це система відображення правової дійсності в поглядах, теоріях, концепціях, почуттях, уявленнях людей про право, його місце і роль у забезпеченні свободи особи та інших загальнолюдських цінностей. Ключовий пункт правосвідомості – усвідомлення людьми цінностей природного права, прав і свобод людини й оцінка

чинного права з погляду його відповідності загальнолюдським цінностям, закріпленим у міжнародних документах про права людини. Правосвідомість не тільки відображає у правових категоріях, концепціях, теоріях, почуттях, поглядах людей правову дійсність, але й спрямовує суб'єктів права на певні зміни в правовому середовищі, прогнозує і моделює їх [18]. Правосвідомість є одним із ключових факторів, що визначають формування і досягнутий рівень правової культури. Правова культура – це позитивна якість розвитку правового життя суспільства і особистості. Правова культура суспільства – позитивна якість розвитку правового життя суспільства, що забезпечує його стабільність, подальший прогрес. Правова культура суспільства включає в себе всі досягнення правового життя суспільства, характеризує її ціннісний зріз, рівень розвитку, досконалість в загальному контексті соціального прогресу. Правова культура особистості – це позитивна якість розвитку правового життя особистості, яка забезпечує необхідні знання права, розуміння його соціальної цінності, вміння користуватися своїми юридичними правами, усвідомлене виконання своїх юридичних обов'язків. Правова культура особистості передбачає оволодіння необхідним і достатнім рівнем знання права [19, с. 123-124].

Формування і підтримка на належному рівні правової свідомості і правової культури вимагає проведення складної, багатоаспектної та багаторівневої виховної роботи, яка б забучувала адекватне сприйняття населенням встановлених у державі правил поведінки, сприяла закріпленню на рівні свідомості кожного учасника суспільних відносин переконання у необхідності діяти у відповідності до цих правил, як найбільш корисної і безпечної, в тому числі для нього самого, форми поведінки. Важливим елементом правовиховної роботи є позитивна правозастосовна практика, одним із проявів якої є вирішення податкових спорів. Належне функціонування інституту вирішення податкових спорів з одного боку має сприяти зміцненню у платників податків почуття правової захищеності і впевненості у тому, що ні один випадок вчинення контролюючими органами протиправної поведінки не залишиться поза увагою держави, а з іншого – спонукати контролюючі органи і самих платників податків до належної реалізації своїх прав та обов'язків у податковій сфері;

– по-четверте, регулятивна функція. Регулювати – це означає насамперед знати внутрішню будову об'єкта регулювання [20, с. 10]. Таким чином, поява спору, свідчить про те, що у встановленому порядку взаємовідносин між платником податків та контролюючим органом виникли певні розбіжності, які не можуть бути врегульовані ними самостійно і вимагають залучення до їх вирішення компетентного органу. Вирішуючи

справу про податковий спір, компетентний орган чи посадова особа з'ясовує причини зазначених розбіжностей і врегулює їх у встановленому порядку, чим повертає відносини між сторонами спору у русло законності;

– по-п'яте контрольна функція. У найбільш загальному розумінні «контроль» – це діяльність із спостереження та перевірки дотримання підконтрольним суб'єктом норм чинного законодавства України. В.Г. Афанасьєв стверджує, що контроль – це праця за наглядом і перевіркою відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням-законом, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам і под.; виявлення результату впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації і регулювання [21, с. 125]. Ю.М. Старілов зауважує, що контроль – це встановлення відповідності або невідповідності фактичного стану системи державного управління та її структури необхідному стандарту і рівню, вивчення та оцінка результатів загального функціонування державних органів, а також конкретних дій суб'єктів управління; встановлення співвідношення планованого і зробленого в системі державного управління [22, с. 40-41].

Таким чином, контрольна функція вирішення податкового спору полягає у декількох аспектах: по-перше, дозволяє керівництву Державної фіскальної служби виявити слабкі місця в дійсності органів ДФС; по-друге, дає можливість громадськості вплинути на діяльність органів фіскальної служби шляхом перевірки дотримання останніми норм чинного законодавства України.

Висновок. Завершуючи представлене наукове дослідження можемо констатувати, що податковий спір за своєю сутністю хоча є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин. Наведений нами перелік завдань та функцій вирішення податкового спору підтверджує те, що він дійсно є важливою гарантією дотримання прав платників податків. А відтак, перед державою стоїть важливе завдання: створити всі необхідні організаційно-правові основи для того, щоб: по-перше, мінімізувати кількість податкових спорів; по-друге, у разі їх виникнення забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення.

Література

1. Эльдкин П.С. Цель и средства их достижения в советском уголовно-процессуальном праве. – Л.: Издательство Ленинградского университета, 1976. – С. 3–6.
2. Философская энциклопедия/ Гл. ред. Ф.В. Константинов. – М.: Сов. энцикл., 1970. – Т.5. – 740 с.

3. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций / Атаманчук Г. В. — М. : Омега-Л, 2004. – 584 с.
4. Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. Ю.Ф. Кравченка / В.М. Плішкін – К.: НАВСУ, 1999. – 702 с.
5. Рабінович П.М. Основы общей теории права та держави. Навч. посібник. Вид. 9-е, зі змінами. – Львів: Край, 2007. – 192 с.
6. Кодекс адміністративного судочинства України від 6.07.2005 року № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, ст. 436) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>
7. Словник української мови. – Т. 4. – К.: Наукова думка, 1973. – 840 с.
8. Климков В. О. Організаційно-правові засади діяльності спеціального органу з питань банкрутства: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. / Климков Володимир Олександрович. – К., 2010. – 205 с.
9. Гнатюк С. С. Стадії провадження у справах про адміністративні проступки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Степан Сергійович Гнатюк. – Львів : Б.в., 2010. – 156 с.
10. Абрамов В. И. Соотношение понятий «охрана» и «защита», «гарантированность», «обеспечение» прав ребенка / В. И. Абрамов // Государство и право. – 2006. – № 6. – С. 68-74.
11. Юрчишин В. М. Правозахисна функція прокурора і її значення за новим Кримінальним процесуальним кодексом України / В. М. Юрчишин // Адвокат. – 2012. – № 6. – С. 19 – 23.
12. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. – 3-тє видання. – К.: Алерта; ЦУП, 2011. – 524 с.
13. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. Учебник для вузов. – М., 2001. – 539 с.
14. Андрусак В.Г. Правозахисна функція сучасної держави (на прикладі інституту прокуратури): загальнотеоретичне дослідження: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Одеса, 2015. – 20 с.
15. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. – 2-ге видання. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 520 с.
16. Полковніченко О. М. Сутність та зміст правоохоронної функції держави / О. М. Полковніченко // Вісник Харківськ. нац. ун-ту внутр. справ. – 2011. – № 3 (54). – С. 39-43.
17. Кріцак І. В. Правоохоронна функція держави та її вплив на формування функції надання послуг населенню органами внутрішніх справ України / І. В. Кріцак // Форум права. – 2009. – № 3. – С. 365 – 372.
18. Ведерніков Ю.А., Папірна А.В. Теорія держави і права: Навч. посіб. – К.: Знання, 2008. – 333 с. – (Вища освіта ХХІ століття). // [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://pidruchniki.com/15931106/pravo/pravovidomist_ponyattya_struktura_vidi
19. Погребной И.М. Теория права: Учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. – Харьков: Государственное специализированное издательство «Основа», 2003. – 128 с.
20. Селіванов В., Діденко Н. Правова природа регулювання суспільних відносин // Право України. – 2000. – № 10. – с. 10-20.
21. Афанасьєв В.Г. Человек в управлении обществом. – М.: Политиздат, 1977. – 440с.
22. Бахрах Д. Н. Административное право : учебник / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. – 3-е изд., пересмотр. и доп. – М. : Норма, 2008. – 816 с.

Анотація

Бондаренко О. М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. – Стаття.

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених, визначено мету, завдання та функції вирішення податкового спору. Констатовано, що податковий спір за своєю сутністю хоча і є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин. Наголошено, що важливим завданням держави є: створити всі необхідні організаційно-правові основи для того, щоб по-перше, мінімізувати кількість податкових спорів; по-друге, у разі їх виникнення забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення.

Ключові слова: податковий спір, мета, завдання, функції, оскарження, права, суб'єкт правовідносин, правове регулювання.

Аннотация

Бондаренко О. М. Цель, задачи и функции решения налогового спора. – Статья.

В статье, на основе анализа научных взглядов ученых, определены цели, задачи и функции решения налогового спора. Констатировано, что налоговый спор по своей сути хотя и является явлением отрицательным, впрочем, его наличие объясняется объективными обстоятельствами, которые в значительной степени

связаны с несовершенством соответствующего нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений. Отмечено, что важным заданием государства является: создать все необходимые организационно-правовые основы для того, чтобы: во-первых, минимизировать количество налоговых споров; во-вторых, в случае их возникновения обеспечить оперативное, качественное и справедливое их решение.

Ключевые слова: налоговый спор, цель, задачи, функции, обжалование, права, субъект правоотношений, правовое регулирование.

Summary

Bondarenko O. M. Purpose, tasks and functions of tax dispute resolution. – Article.

In the article, on the basis of analysis of scientific views of scientists, the purpose, tasks and functions of the tax dispute resolution are determined. It is stated that the tax dispute by its nature, although it is a negative phenomenon, however, its presence is explained by objective circumstances, which are largely due to the imperfection of the relevant regulatory legal regulation of tax relations. It is emphasized that the important task of the state is to: create all the necessary organizational and legal bases in order to, firstly, minimize the number of tax disputes; second, in the event of their occurrence, to ensure prompt, high-quality and fair solution to them.

Key words: tax dispute, purpose, tasks, functions, appeal, rights, subject of legal relations, legal regulation.