

УДК 347.7

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.1.32>**К. В. Шкарупа**

доктор юридичних наук, старший дослідник,  
провідний науковий співробітник  
Науково-дослідного інституту публічного права  
ORCID ID: 0000-0002-1816-3559

## ЗАСАДИ МЕХАНІЗМУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Метою статті є формування засад механізму правового регулювання податкового спору. Актуальність статті полягає в тому, що Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 березня 2023 року № 221-р «Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2023 рік» було започатковано процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків із забезпечення досягнення ЦСР необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання. Саме в Плані пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність «введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції», що передбачає створення сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на нього. В статті наголошено, що норма права, як елемент механізму правового регулювання вирішення податкового спору, покликана встановити відповідні правила поведінки сторін такого спору, а також інших учасників справи його вирішення. Відбувається це шляхом закріплення у них (нормах права): матеріальних і процедурно-процесуальних прав та їх гарантій, а також обов'язків сторін спору та інших суб'єктів, що беруть чи можуть брати участь у його вирішенні; юридичного порядку (процедур, процесу) вирішення спору. Наголошено на наявності вузького та широкого підходів до визначення елементів механізму правового регулювання. Наведено широкий підхід, оскільки перелік елементів вузького підходу є неогрунтовано не врахує на ряд важливих елементів. З'ясовано, що поняття «податковий спір» не закріплено на законодавчому рівні, у зв'язку з чим науковці визначаються його на власний розсуд спираючись на його характерні елементи та властивості. Зроблено висновок, що податковий спір виникає при значних розбіжностях у правових позиціях при застосуванні законодавства у сфері оподаткування. Поряд з цим, однією із ключових ознак механізму правового регулювання податкових спорів є те, що він починається саме з моменту здійснення або вчинення юридично значимих дій однієї або відразу обох сторін, що в подальшому будуть визнані сторонами податкового спору.

**Ключові слова:** правове регулювання, податкові спори, правове регулювання, елементи правового регулювання, суб'єкти податкового спору.

Актуальність теми. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 березня 2023 року № 221-р «Про затвердження плану пріоритетних дій Уряду на 2023 рік» було започатковано процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків із забезпечення досягнення ЦСР необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання. Саме в Плані пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність «введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції», що передбачає створення

сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на нього [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі аспекти правового регулювання податкового спору досліджувались у працях Бондаренко О., Васильєва І., Жернакова М., Кіценко В. Латковської Т., Малярчука І., Мамалуй О., Назарова В., Термецького В., Тильчика В., Хатнюка Н.

**Метою статті** є формування засад механізму правового регулювання податкового спору.

**Виклад основного матеріалу.** Для початку необхідно навести визначення податкового спору. На нашу думку найбільш точно та обґрунтовано є позиція В. Кіценко, що податковий спір – це матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку [2, с. 14].

Однак, податкові спори можуть виникати не лише між платниками податків і контролюючими органами, а й між ними й іншими суб'єктами податкових правовідносин.

Далі наведемо класифікацію податкових спорів. На наш погляд доцільно сформулювати загальну класифікацію, що передбачає виділення в основу суб'єкта ініціювання спору, якими виступають платники податків, зборів чи обов'язкових платежів та контролюючі органи. 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 [3, с. 350].

Відзначимо, що у фаховій літературі виділяють також три наступні групи суб'єктів податкових конфліктів: державу (в особі органів владних повноважень, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування); органи державної податкової служби; платники податків і зборів (обов'язкових платежів). Але податкові конфлікти виникають між платниками податків і органами державної податкової служби щодо виконання та реалізації взаємних прав та обов'язків [4, с. 55].

Розглядаючи механізм правового регулювання слід згадати думку Ю.А. Ведер-

нікова та А.В. Папірної, які розуміють механізм правового регулювання як узятую в сукупності систему правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин. За допомогою цієї системи правових засобів, способів і форм, зазначають учені, нормативність права переводиться у впорядкованість суспільних відносин, задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок [5]. Також нами підтримується думка О.М. Скакун, яка визначає механізм правового регулювання як процес переведення нормативності права в упорядкованість суспільних відносин, здійснюваний суб'єктами правового регулювання за допомогою системи правових засобів, способів і форм, з метою задоволення публічних і приватних інтересів учасників суспільних відносин, забезпечення правопорядку («належне» у праві стає «сущим», тобто норми права перетворюються на правомірну поведінку й іншу правову діяльність суб'єктів права) [6].

Проаналізувавши найбільш доречні думки вчених, які формулюють поняття механізму правового регулювання, дає змогу перейти до розгляду елементів механізму правового регулювання. О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко, С.К. Бостан, С.Д. Гусарєв, Н.М. Пархоменко наголошують на наявності вузького та широкого підходів до визначення елементів механізму правового регулювання. На нашу думку, доцільно навести саме широкий підхід, оскільки перелік елементів вузького підходу є необґрунтовано не врахує на ряд важливих елементів. Так, широкий підхід характеризується наявністю сукупності елементів, які беруть участь у процесі впорядкування суспільних відносин, а саме: норма права, яка визначає моделі можливої та необхідної поведінки суб'єктів суспільних відносин; нормативно-правовий акт – юридичний документ, що надає правовій нормі формальновизначеного, офіційного та обов'язкового характеру; юридичні факти – конкретні життєві обставини, які спричиняють дію норми права; правовідносини – різновид суспільних відносин, що регламентуються правовою нормою та виконують

функцію взаємодії правової норми з конкретним суб'єктом і функцію визначення конкретної поведінки для персоніфікованих суб'єктів; тлумачення – діяльність із визначення дійсного змісту норми права у разі її незрозумілості чи невідповідності вимогам юридичної техніки; реалізація права як можливість втілення правової норми шляхом дотримання, виконання, використання та застосування; законність як один з принципів реалізації правових приписів через дотримання вимог норми права суб'єктами права; правосвідомість як рівень усвідомлення суб'єктами права правових приписів; правова культура як різновид загальної культури, що складається з духовних та матеріальних цінностей, які належать до правової дійсності; правомірна поведінка – усвідомлена діяльність суб'єктів, яка відповідає нормі права та соціально корисним цілям і знаходиться в установлених законодавством межах; протиправна поведінка – та, що суперечить правовим приписам; юридична відповідальність – це міра державного примусу (особистого, майнового чи організаційного характеру), яка застосовується до суб'єктів, котрі вчинили правопорушення, та пов'язана з покладенням на них нового додаткового обов'язку [7, 8].

Податковий спір виникає там, де у сторін значно різняться правові позиції з ключових питань оподаткування. Причини спору можуть бути при цьому різними. Ураховуючи те, що сплата коштів в інших правовідносинах пов'язана або з покаранням/відшкодуванням (кримінальне право, адміністративні правопорушення), або з придбанням певних благ (цивільне право), необхідність сплачувати кошти «просто так» наштовхує на думку про те, що з усіх правовідносин податкові за своєю природою є набагато більш конфліктними. Власне, природа такої конфліктності полягає в досить відомому науці протистоянні публічного й приватного інтересів [9]. В свою чергу Т. Латковська наголошує, що якщо розглядати причини податкових спорів у вузькому розумінні, то варто зазначити, що які б конкретні причини не лежали в основі поведінки сторін, в кінцевому підсумку вони впираються в

їх інтереси, які у випадку конфлікту виявляються несумісними чи протилежними [10, с. 149]. Н. Хатнюк також зауважує, що суб'єкти податкових правовідносин мають діаметрально протилежні інтереси при їх реалізації, що може призвести до виникнення податкового конфлікту [11, с. 252].

На сьогодні поняття «податковий спір» на законодавчому рівні не закріплено, але є можливість виділити найбільш доречні погляди вчених з цього приводу. Так, О.М. Бондаренко вважає, що за своєю сутністю податкові спори є явищем негативним, а їх наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин [12, с. 81]. За І.А. Васильєвою податковий спір за своєю природою є «...юридичним конфліктом, ... у якому спір пов'язаний із правовими податковими відносинами сторін», що потребує врегулювання правовими нормами розбіжності, що виникла між «...суб'єктами податкового права щодо правильності обчислення та сплати податків і зборів, законності та правомірності результатів здійснення заходів податкового контролю, що вирішується в адміністративному та судовому порядку» [13, с. 25]. О.О. Мамалуй резюмує, що податкові спори за своєю суттю є публічно-правовими відносинами, які виникають із податкових правовідносин, що зумовлює специфіку щодо їх учасників і порядку вирішення юридичних конфліктів між ними. Науковець наголошує, що податкові правовідносини є базовим матеріальним аспектом судових проваджень із вирішення податкових спорів» [14, с. 147].

Бондаренко О.М. в своєму дисертаційному дослідженні встановивши особливості правового статусу правового спору та правовий статус сторін правового спору робить логічний висновок, що до ключових ознак механізму правового регулювання вирішення податкового спору віднесено: а) системний характер; б) динамічний характер (проявляється у тому, що: по-перше, функціонально-цільове призначення механізму правового регулювання вирішення податкового спору реалізується тільки тоді, коли його

засоби застосовуються до конкретних проблемних життєвих ситуацій у податковій сфері; в) має внутрішню структуру, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму; г) є частиною загального механізму правового регулювання, що виражається у тому, що: по-перше, у загально-правовому призначенні досліджуваного механізму – це забезпечення режиму законності та стану правового порядку у відповідній сфері суспільного життя; по-друге, у його засадничому підґрунті – в основі механізму правового регулювання вирішення податкового спору лежать загально-правові принципи; по-третє, у структурі досліджуваного механізму присутні ті ж елементи, що й у складі загального механізму правового регулювання; д) має власні завдання та функції, які полягають у визначенні та гарантуванні належного функціонування правового

порядку практичного вирішення (розв'язання) юридичних спорів у сфері оподаткування; е) реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур, в ході яких знаходять своє практичне втілення відповідні кожній із них правові засоби, форми і методи; є) починає діяти (функціонувати) винятково внаслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору [15].

**Висновки.** Отже, маємо можливість визначити, що податковий спір виникає при значних розбіжностях у правових позиціях при застосуванні законодавства у сфері оподаткування. Поряд з цим, однією із ключових ознак механізму правового регулювання податкових спорів є те, що він починається саме з моменту здійснення або вчинення юридично значимих дій однієї або відразу обох сторін, що в подальшому будуть визнані сторонами податкового спору.

### Список використаної літератури:

1. План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 березня 2023 р. № 221-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/221-2023-p#Text>
2. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2010. 19 с.
3. Малярчук 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>
4. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. / за заг. ред. Л.В. Трофімової. К. : КНТ. 2010. 360 с.
5. Ведерніков Ю.А., Папірна А.В. Теорія держави і права: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 333 с.
6. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Консум, 2001. 656 с.
7. Теорія держави і права. Академічний курс (Підручник) / О.В. Зайчук, Н.М. Оніщенко Київ, «Юрінком Інтер», 2006. URL: [http://ebk.net.ua/Book/law/zaychuk\\_tdp/part2/402.htm](http://ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part2/402.htm)
8. Теорія держави та права: навч. посіб. / Є.В. Білозьоров, В.П. Власенко, О.Б. Горова, А.М. Завальний, Н.В. Заяць та ін.; за заг. ред. С.Д. Гусарева, О.Д. Тихомірова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.
9. Жернаков М. Податковий конфлікт: норма чи аномалія? Вісник Національної академії правових наук України. 2013. № 4 (75). С. 106–112.
10. Латковська Т.А. Правова природа податкових конфліктів. Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2013. Вип. 1. С. 139–151.
11. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія / за заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В. І. Литвиненка. Київ : «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
12. Бондаренко О.М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. Прикарпатський юридичний вісник. 2017. Випуск 1(16) том 4, с. 78–82.
13. Васильєва І. Визначення юридичної природи та поняття податкового спору. Податкові спори в адміністративному судочинстві : збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики». Київ, 2022. 240 с.

14. Мамалуй О. Матеріальні та процесуальні аспекти судових проваджень із вирішення податкових спорів. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 5. С. 144–149.
15. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади: дис. д.ю.н. наук. : 12.00.07. Дніпро: ДДУВС. 2020. 449 с.

### **Shkarupa K.V. Principles of legal regulation of tax disputes**

*The purpose of the article is to form the basis of the mechanism of legal regulation of the tax dispute. The relevance of the article lies in the fact that the Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated March 14, 2023 No. 221-r «On the approval of the Government's priority action plan for 2023» initiated the process of adapting the Sustainable Development Goals, and among the steps to ensure the achievement of the SDGs, it was recognized as necessary to develop the institute mediation and its legal regulation. It is in the Plan of Priority Actions of the Government for 2023, paragraph 181 of which foresees the need to «implement the mechanism of large-scale deregulation», which provides for the creation of favorable conditions for the development of business, reducing the administrative and financial burden on it. The article emphasizes that the rule of law, as an element of the mechanism of legal regulation of the resolution of a tax dispute, is intended to establish appropriate rules of behavior of the parties to such a dispute, as well as other participants in the case of its resolution. This happens by enshrining in them (legal norms): material and procedural-procedural rights and their guarantees, as well as the obligations of the parties to the dispute and other subjects who take or can participate in its resolution; legal order (procedure, process) of dispute resolution. It is emphasized that there are narrow and broad approaches to defining the elements of the mechanism of legal regulation. A broad approach is given, since the list of elements of a narrow approach is unjustified and does not take into account a number of important elements. It has been found that the concept of «tax dispute» is not fixed at the legislative level, therefore scientists define it at their own discretion based on its characteristic elements and properties. It was concluded that a tax dispute arises when there are significant differences in legal positions when applying legislation in the field of taxation. Along with this, one of the key features of the mechanism of legal regulation of tax disputes is that it begins precisely from the moment of implementation or execution of legally significant actions by one or both parties, which will later be recognized by the parties to the tax dispute.*

**Key words:** legal regulation, tax disputes, legal regulation, elements of legal regulation, subjects of a tax dispute.