

КОНФЛІКТОЛОГІЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Мета. Метою статті є встановлення змісту та значення конфліктів, що виникають і припиняються у сфері податкових правовідносин.

Методи. Еволюція наукових концепцій конфлікту завдячує саме міждисциплінарному підходу: акцентовано на неможливості відокремлення філософських, соціальних, психолінгвістичних і правових аспектів конфлікту. Комплексний і системний аналіз категорії «конфлікт» здійснено з використанням інтегративного підходу.

Результати. Сучасні підходи до конфлікту як об'єкта наукового аналізу диференційовано на дві основні групи: 1) конфлікт розглядається у вузькогалузовому значенні; 2) конфлікт вивчається з міжпредметних позицій. З'ясовано юридичну природу та атрибутивні властивості податкового конфлікту з позицій теорії податкового права. Виокремлено п'ять груп факторів, якими підтверджується фактична наявність конфліктних податкових правовідносин.

Окрему увагу приділено характеристиці податкового спору (як одній зі стадій розвитку податкового конфлікту) і способів захисту прав платників податків. Зокрема, висвітлено питання самозахисту прав платників податків як гарантії реалізації суб'єктивних прав і законних інтересів у податкових правовідносинах та як підстави запобігання податковим конфліктам і податковим спорам.

Висновки. Доведено, що в основі будь-якого конфлікту лежить протиріччя, яке відіграє системотворчу роль як для окремих видів конфлікту, так і для різних рівнів їх вивчення наукою. Водночас наявність протиріччя формує лише передумови можливої поведінки, тоді як міжособистісні взаємини – соціальна категорія – відіграють вирішальну роль під час вибору індивідом певної стратегії в комунікативній взаємодії.

Обґрунтовано, що податковий спір є механізмом гарантії реалізації суб'єктивних прав зацікавлених осіб та балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування з огляду на такі фактори: 1) спрямованість на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання його порушенням у подальшому; 2) спрямованість на розв'язання податкового конфлікту, який виник із приводу реалізації прав і виконання обов'язків; 3) спрямованість на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання; 4) розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

Визначено, що податковим спором є податковий конфлікт суб'єктів податкових правовідносин, який переданий на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу, з приводу їхніх взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації та який вимагає розв'язання на підставі правової оцінки фактичних обставин і перевірки законності дій владного суб'єкта щодо платника податків.

Ключові слова: конфлікт, протиріччя, податковий конфлікт, податковий спір, публічні та приватні інтереси.

Вікторія Чайка,

доктор юридичних наук,
доцент,
професор кафедри
фінансового права
Університету державної
фіскальної служби
України
orcid.org/0000-0001-5990-7342
chaykaviktoriya86@gmail.com

Лариса Чайка,

доктор філологічних наук,
доцент,
доцент кафедри
іноземних мов
Центру наукових
досліджень
та викладання іноземних
мов Національної
академії наук України
orcid.org/0000-0002-7729-337X
l-chayka@irpin.com

1. Вступ

Актуальність теми зумовлена використанням у теорії податкового права як традиційних наукових підходів до вивчення конфліктних податкових відносин (адміністративний і судовий порядок оскарження актів податкових органів, колізії норм податкового законодавства з іншими галузевими нормами тощо), так і прогресивних правових теорій про формування оптимальної моделі податково-правових інститутів. До таких тенденцій, зокрема, можна зарахувати теорію балансу публічних і приватних інтересів у податковому праві, медіацію в податкових спорах тощо. Використання цих науково-методологічних прийомів для розвитку концептуальних основ податкового права може стати основою для розв'язання та запобігання податковим конфліктам як наслідкам взаємодії суб'єктів податкових правовідносин (платників податків і податкових органів) в умовах невизначеності, пов'язаної з політичними, економічними та правовими факторами.

Належна реалізація податкового законодавства платниками податків приводить до надходження податкових доходів до бюджетної системи держави, що є гарантією повноцінного фінансування таких соціально значущих напрямів фінансової діяльності держави, як охорона здоров'я, соціальна сфера, пенсійне забезпечення тощо, не суперечить їхнім власним приватним інтересам, оскільки платники податків є громадянами, які споживають соціальні блага. Проте держава має вживати всіх заходів для того, щоб податкове законодавство та його реалізація враховували основні базові принципи оподаткування, такі як справедливість, визначеність, зручність, економія.

Таким чином, у разі дотримання взаємних інтересів держави та суб'єктів підприємницької діяльності, що стоять по різні боки одного розподільного процесу, створюється комплексний механізм реалізації фіскальної політики. Цей механізм дає змогу виявити пов'язаність якісних змін, що мають місце в податково-бюджетній системі, з ефектом їх впливу на рівень підприємницької активності в державі та ступінь впровадження в суспільний розвиток принципів соціальної рівності та партнерства.

Водночас податкові відносини – це сфера потенційних зіткнень і суперечностей, тому досить часто на практиці виникає конфлікт між публічним інтересом держави та приватними інтересами платників податків. Фактична наявність конфліктних податкових правовідносин підтверджується, по-перше, численними адміністративними і судовими процесами між платниками податків і податковими органами, а також іншими учасниками податкового процесу (наприклад, податковими агентами), по-друге, недосконалістю податкового законодавства, прогалини в якому призводять до обмеження чи навіть порушення у вузькому сенсі прав платників податків, а в широкому – прав і свобод людини та громадянина, по-третє, різним рівнем суспільної правосвідомості і податкової культури суб'єктів податкових відносин, по-четверте, неузгодженістю концепції податкового законодавства з економічно ефективними умовами оподаткування; по-п'яте, підставами вироблення прийомів і способів правового узгодження правовідносин спірного характеру (як у теоретичних дослідженнях, так і в процесі правотворчої та правозастосовної діяльності).

З огляду на це дослідження категорії «конфлікт» дасть змогу, на нашу думку, уникнути багатьох помилок і складнощів на різних стадіях реалізації права, зокрема в процесі розв'язання податкових спорів, що виникають під час зіткнення публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування.

Взаємодія суб'єктів, у якій встановлюються чи можуть потенційно встановлюватись *недружні* відносини, нині привертає увагу дедалі більшого числа науковців – представників різних галузей гуманітарного знання – не лише юристів, економістів, фахівців у галузі оподаткування, а й соціологів, психологів та лінгвістів. Саме тому **в основу методології цієї статті** покладено мультидисциплінарний підхід, який передбачає поєднання знань і результатів багаторічних досліджень авторів у сфері податкового права та лінгвістики.

Водночас онтологічний статус такої взаємодії, зокрема у сфері мовознавства, досі залишається невизначеним: виникає чимало концепцій, термінів, дефініцій (див. Leung, 2002), спостерігається термінологічна плутанина (Nelson, 2001), в коло досліджень залучаються різні за обсягом і змістом поняття (незгода, свара, диспут, скарга, спір тощо) (Antaki, 1994; Boggs, 1978; Brenneis, 1988; Eisenberg, 1981; Grimshaw, 1990; Kotthoff, 1993; Laforest, 2002; Pomerantz, 1984; Schiffrin, 1985 та ін.). Це зумовлює необхідність з'ясувати поняття, за допомогою якого можна найбільш повно і точно схарактеризувати досліджуваний тип міжсуб'єктної взаємодії, виявити її категоріальні ознаки та встановити її місце в системі дискурсивної діяльності з метою подальшого пошуку шляхів попередження конфліктності у сфері податкових відносин, своєчасного запобігання податковим конфліктам, виявлення їх на ранніх стадіях, розв'язання податкових конфліктів правовими засобами та врегулювання негативних наслідків податкових конфліктів. Отже, **метою статті** є встановлення змісту та значення конфліктів, що виникають і припиняються у сфері податкових правовідносин.

2. Конфлікт як об'єкт наукового аналізу: ретроспективний і сучасний підходи

Негативно позначені відносини двох або більше суб'єктів, як правило, пов'язують із *конфліктом* – явищем, без якого не можливе людське буття і мислення, феноменом, що «супроводжує людину впродовж усього життя й знаходить відображення в обох іпостасях буття, концентруючись у світі внутрішньому й експонуючись у світі зовнішньому» (Єрмолаєва, 2005). Наявність «наївного» поняття конфлікту у свідомості представників різних культурно-мовних спільнот, популярність і значущість цього наукового поняття не кореспондують із його чітким й однозначним трактуванням. Вочевидь, з'ясування суті вербальних проявів конфлікту може бути продуктивним лише за умов залучення пояснювального потенціалу тих гуманітарних дисциплін, які пропонують розуміння цього феномена.

У повсякденні конфлікт сприймається як широке коло явищ: сімейна сварка, військові дії, дискусії в парламенті, зіткнення внутрішніх мотивів, боротьба власних бажань й обов'язків і багато іншого (Гришина, 2002); прояв насильства в тій чи іншій формі (Светлов, 2001). Кожна людина у своєму житті стикається з конфліктними ситуаціями і формує конфліктологічний досвід – інформацію про принципи, способи та прийоми поведінки в передконфліктних і конфліктних ситуаціях, яка накопичується в процесі життя і частково передається від покоління до покоління (Анцупов, 2005). Цей емпіричний індивідуальний і колективний досвід, котрий надає рецепти оптимального вирішення конфліктної ситуації, як свідчать дослідження (Анцупов, 2008), є важливим, тому що спосіб поведінки людини в конфлікті на 99% визначається особистим життєвим досвідом і тільки на 1% – науковим конфліктологічним знанням.

Окрім повсякденної практики, знання про конфлікт певною мірою сформовані наявністю теми конфлікту в Біблії, творах літератури, мистецтва тощо.

Християнство, як відомо, є найбільш поширеною **релігією** в англomовному світі, через це формування світогляду англomовного індивіда значною мірою ґрунтується саме на Біблії, основою якої є конфлікт: Господь виступає абсолютним утіленням добра, Диявол – абсолютним утіленням зла.

Християнська філософія закликає до вирішення світоглядних конфліктів і однозначно засуджує всілякі зіткнення й непорозуміння між людьми, однак результати досліджень засвідчують притаманну християнству й іншим релігійним ученням неоднозначність оцінок миру й війни, злагоди й насильства. Зокрема, контент-аналіз тексту Біблії виявляє чисельні протиріччя щодо вирішення проблеми «насильство-злагода» (Анцупов, 2008). Існують також розбіжності позицій у різних християнських культурах; ставлення церкви до зіткнень у суспільстві, війни, насильства є мінливим у часі.

Твори мистецтва яскраво віддзеркалюють споконвічне протиборство добра і зла, внутрішніх інтенцій і зовнішніх факторів поведінки людини, причому мистецтво відображає конфлікт, як правило, повніше, різнобарвніше,

«живіше», індивідуальніше, ніж наука, з урахуванням діалектики загального й особистого (Цюрупа, 2004).

Конфлікт як явище, яке відіграє ключову роль у житті людини й суспільства, в усі часи знаходив своє місце в художньо-образних формах відображення дійсності. Література, живопис, скульптура, музика, танець, кіно, театр й інші види мистецтва завжди художньо зображали конфлікти та впливали на формування ставлення до них глядачів, читачів, слухачів. Від моменту виникнення мистецтво служило потужним фактором духовно-практичного опанування людиною конфлікту. Причому художнє осмислення реальності не протистоїть науковому осмисленню конфлікту, а додає до нього, підсилює й полегшує його (Анцупов, 2005).

В останні десятиліття різко зросла роль ЗМІ як потужного фактора впливу на свідомість і поведінку людини, в тому числі в плані конфліктності. ЗМІ, що повсякчас надають інформацію про різноманітні конфлікти, також значною мірою впливають на маси в цьому аспекті. Результати соціологічного дослідження, наприклад, засвідчують, що найчастіше перегляд інформаційних телевізійних передач викликає в людей почуття тривоги, занепокоєння, беззахисності, втоми, невпевненості (Анцупов, 2008). Очевидно, що ці почуття позначаються на поведінці в конфліктних ситуаціях.

Наукова традиція вивчення конфлікту має багатовікову історію. У зв'язку з поширеністю феномена «конфлікт» спроби його осмислення починаються з глибокої давнини. Ще в VII–VI ст. до н.е. китайські *філософи* вважали, що джерелом розвитку всього, що існує у світі, є постійна протидія позитивних (янь) та негативних (інь) боків матерії. В античних суспільствах виникають перші наукові здогадки щодо ролі конфліктів у соціальному середовищі; нерідко конфлікт ототожнюється з боротьбою сил космічного масштабу та вважається неминучим (Цюрупа, 2004). Упродовж наступних століть видатні філософи різних країн (Ф. Аквінський, Н. Макіавеллі, Е. Роттердамський, Ф. Бекон, Ж. Ж. Руссо, І. Кант та ін.) намагались осмислити поняття конфлікту або його окремі аспекти (Анцупов, 2008; Ващенко, 2000; Герасіна, 2002; Гришина, 2002).

Суттєве значення має висловлена у XVII ст. Т. Гоббсом думка, що конфлікт є природним станом суспільства, людським ставленням до інших, зумовленим прагненням влади, задоволенням власних потреб тощо (концепція «війни всіх проти всіх» – «a condition of Warre of every one against every one») (Гоббс, 1985). Важливим складником теорії Т. Гоббса є визнання регулятивної функції держави у вирішенні проблемних ситуацій. Саме ці ідеї заклали підґрунтя сучасних концепцій, згідно з якими демократичні держави мають значний регулятивний потенціал, на відміну від тоталітарних, де конфлікти вирішуються в насильницький спосіб.

Окрім філософів, поняття конфлікту було предметом уваги *психологів* (З. Фройд, А. Адлер, Е. Фромм, К. Лоренц, К. Левін, Е. Берн та багатьох інших); частина психологічних досліджень конфліктів межує із соціологічними

(Я. Морено, А. Басс, У. Мак-Даугал та ін.). *Соціологічний* аналіз конфліктів був започаткований у XIX ст. у роботах Г. Спенсера; особливе місце в теорії соціального конфлікту посідають праці К. Маркса – передвісника конфліктології, – оскільки матеріалістичне розуміння історії уможливило новий погляд на розвиток соціальних відносин. Аналіз соціального аспекту конфлікту зазнає подальшого розвитку в працях Г. Зіммера, Т. Парсона, Л. Козера, Р. Дарендорфа, К. Боулдінга й інших науковців. Конфлікт є також центральною проблемою *соціальної психології* (Анцупов, 2005; Гришина, 2002; Цюрупа, 2004, та ін.).

Як одна з важливих проблем конфлікт, крім філософії, психології, соціології та соціальної психології, також вивчається в *політології, історичних науках, мистецтвознавстві, педагогіці, правознавстві, військовій науці* тощо (Анцупов, 2008). При цьому, як свідчать дані дослідників (Гришина, 2002), часто уявлення про феномен конфлікту пересічної особи і спеціаліста значною мірою збігаються.

Сучасні підходи до конфлікту як об'єкта наукового аналізу можна поділити на дві основні групи:

- конфлікт розглядається у вузькогалузовому значенні;
- конфлікт вивчається з міжпредметних позицій.

За вузькогалузового підходу в науковій практиці аналізуються ті аспекти й рівні конфлікту, що є релевантними об'єкту, досліджуваному в конкретній науковій дисципліні.

У XX ст., особливо у другій половині, еволюція наукових концепцій конфлікту завдячує саме міждисциплінарному підходу: визнається неможливість відокремлення філософських, соціальних, психологічних і правових аспектів конфлікту. Це, з одного боку, зумовлює інтегративний підхід до аналізу конфлікту в психології, соціології, соціальній психології, правознавстві, а з іншого – сприяє становленню *конфліктології* як самостійної науки, яка ґрунтується на постулаті, що в основі будь-якого конфлікту лежить протиріччя, яке відіграє системотворчу роль як для окремих видів конфлікту, так і для різних рівнів їх вивчення наукою (Герасіна, 2002). Це твердження засвідчує зв'язок конфлікту з категорією «протиріччя», визначаючи таким чином екзистенційну ознаку конфлікту, але, водночас залишає невизначеними його інші суттєві характеристики, а також і зміст цього наукового поняття.

Необхідно зазначити, що науковці-конфліктологи відмовляються від широкого трактування конфлікту як «зіткнення чогось із чимось», котре узгоджується з усіма наявними поглядами, але виявляється беззмістовним у науковому сенсі (Василук, 2001). Філософські постулати в межах *конфліктології* конкретизуються і проєктуються у площину *соціальної комунікативної практики* людини: «Конфліктологія – це особлива міждисциплінарна галузь, що об'єднує <...> підходи до опису, вивчення й розвитку практики роботи з конфліктними явищами різного роду, які виникають у різних сферах людської взаємодії» (Гришина, 2002).

Але «конфліктні явища» чисельні й багатоманітні, якщо до них зараховувати усі ті, в основі яких лежить протиріччя. Через це важко окреслити межі предметного поля конфлікту, поєднавши в ньому особливий психологічний стан людини, різницю в поглядах, віруваннях, цінностях, боротьбу соціальних груп та індивідів, спрямовану на досягнення однієї чи різних цілей. Приміром, стверджуючи, що «об'єктом конфліктології є конфлікти загалом» (Анцупов, 2008), до них зараховують і такий тип, як «гостре негативне переживання, яке викликане довготривалою боротьбою структур зовнішнього світу людини...» (Анцупов, 2008), тобто особливий психологічний стан людини, який може і не проявлятися в комунікації, хоча водночас конфлікт характеризується як **«виражене негативне переживання»** (Анцупов, 2008).

Таким чином, здобутки конфліктологічних досліджень засвідчують, що наявність *протиріччя* формує лише передумови можливої поведінки, тоді як міжособистісні взаємини – *соціальна* категорія – відіграють вирішальну роль під час вибору індивідом певної стратегії в комунікативній взаємодії.

3. Податкові конфлікти та їх ознаки

Конфлікти у праві є різновидом соціальних конфліктів, а податкові конфлікти своєю чергою є різновидом правових конфліктів загалом. Їх існування є не лише суб'єктивним, а й об'єктивним суспільним явищем, оскільки податкові конфлікти випливають із соціального конфлікту, підґрунтям якого є протилежні інтереси: публічний та приватний (Єфімов, 2018).

Протилежність інтересів суб'єктів податкових правовідносин і розмаїття об'єктів податкового регулювання надають податковим конфліктам різні мотивацію та характер. Водночас усім податковим конфліктам як правовому феномену притаманні певні спільні специфічні ознаки:

1) суб'єктний склад (учасниками податкового конфлікту, з одного боку, є платники податків та податкові агенти (фізичні чи юридичні особи), а з іншого – держава в особі податкового органу);

2) характер правовідносин (предметом конфлікту можуть бути лише податки, процедури здійснення податкового контролю та оспорювання актів або дій представників податкового органу);

3) юридична нерівність учасників, що впливає з відносин влади-підпорядкування, в яких однією стороною завжди є орган публічної влади – податковий орган);

4) конкретна правова форма (досудовий/позасудовий конфлікт або судовий конфлікт, який часто ще називають податковим спором).

Із четвертої ознаки випливають способи захисту прав і законних інтересів платників податків.

4. Податкові спори та способи захисту прав платників податків

Сучасна система захисту прав і законних інтересів платників податків в Україні включає в себе дві форми – юрисдикційну та неюрисдикційну.

Під юрисдикційною формою захисту прав і законних інтересів платників податків необхідно розуміти процесуальну форму реалізації матеріального права платників на захист, визначену законом, а під способами захисту прав і законних інтересів платників податків – конкретні правомірні заходи, спрямовані на усунення порушення прав чи реальної небезпеки такого порушення та здійснення впливу на правопорушника.

Своєю чергою юрисдикційна форма передбачає два способи захисту – судовий та адміністративний, до неюрисдикційної форми доцільно зарахувати спосіб самозахисту. Судовий спосіб полягає у можливості захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів у національних судах (Конституційному Суді України та системі адміністративних судів) та міжнародних (зокрема, Європейському суді з прав людини). Адміністративний спосіб включає можливість захисту платниками своїх прав і законних інтересів в органах Державної фіскальної служби України та інших органах державної влади. До інших органів державної влади в цьому випадку належать Уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Рада бізнес-омбудсмена, що є консультативно-дорадчим органом при Кабінеті Міністрів України. Спосіб самозахисту заснований на концепції саморегуляції та вибору моделі поведінки платником податків, метою якого є захист власних прав і законних інтересів у сфері оподаткування. Він полягає в застосуванні особою засобів протидії, що не заборонені законом та не суперечать моральним засадам суспільства (Чайка, 2018).

Зважаючи на значну кількість як вітчизняних, так і зарубіжних публікацій із проблем захисту прав платників податків в адміністративному та судовому порядку, хотілося б детальніше зупинитися на самозахисті як способі гарантії захисту прав та інтересів платників податків.

Суть самозахисту полягає в тому, що відповідні правомірні способи захисту можуть бути застосовані платником податків самостійно, без звернення до юрисдикційних органів у суворо визначеній законодавством процесуальній формі. Інакше кажучи, самозахист – це фактичні дії, спрямовані на ненастання або зменшення негативних наслідків порушення прав і законних інтересів платника за умови, що останній вчиняє такі дії без звернення до суду чи іншого органу державної влади, уповноваженого розглядати податковий спір.

На наш погляд, самозахист може виявлятися як у формі дії, так і у формі бездіяльності платника податків. Виходячи з цієї позиції, можна виділити два види самозахисту: активно-оборонний і превентивний.

Зокрема, до активно-оборонного виду можна зарахувати встановлення камери відеонагляду в приміщенні платника податків або аудіо- чи відеофіксацію (наприклад, за допомогою камери чи телефону) дій посадових осіб органів ДФС України під час виїзної податкової перевірки, що певним чином дисциплінує контролерів та не залишає їм вибору діяти інакше, як у суворо визначених законом процесуальних межах. Таке право надане платникам згідно

з п. 8 ч. 4 Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (ЗУ «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», 2007), де прямо вказано, що органи державного нагляду (контролю) та суб'єкти господарювання мають право фіксувати процес здійснення планового або позапланового заходу чи кожну окрему дію засобами аудіо- та відеотехніки, не перешкоджаючи здійсненню такого заходу.

Водночас, користуючись таким способом захисту, платник податків має пам'ятати про те, що *фіксація дій посадових та/або службових осіб органів ДФС України під час перевірки за допомогою відео- та аудіозасобів можлива за їх згодою* та в межах норм законодавства про збір інформації. Правові основи процесуального порядку здійснення податкових перевірок встановлені Податковим кодексом України.

Водночас за своєю правовою природою аудіо- та відеофіксація дій контролюючих органів є фактично збором, отриманням і створенням інформації про їхню діяльність. Такі правовідносини в Україні регулюються як національними, так і міжнародними нормативно-правовими актами. До них, зокрема, належать Конвенція про захист прав людини і основних свобод, Конституція України (ст.ст. 32, 34) (Конституція України, 1996), Цивільний кодекс України (абз. 2 ч. 1 ст. 302; ч. 1 ст. 307) (Цивільний кодекс України, 2003), закони України «Про інформацію» (абз. 2 ч. 1 ст. 5) (ЗУ «Про інформацію», 1992), «Про доступ до публічної інформації» (ЗУ «Про доступ до публічної інформації», 2011).

На підставі детального правового аналізу зазначених вище законодавчих актів можемо виокремити ще одну проблему: з одного боку, Закон «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» надає право підконтрольному суб'єкту здійснювати відеофіксацію дій посадових та службових осіб владного суб'єкта, а з іншого боку, збирати, зберігати та поширювати інформацію про особу без її згоди прямо заборонено ст. 32 Конституції (Конституція України, 1996) та ст. 302 Цивільного кодексу (Цивільний кодекс України, 2003).

Однак, на нашу думку, щодо цієї ситуації в чинному законодавстві є певне застереження, а саме: відповідно до п. 2 ст. 5 Закону України «Про захист персональних даних» (Закон України «Про захист персональних даних», 2010) персональні дані, що стосуються здійснення особою, яка займає посаду, пов'язану з виконанням функцій держави або органів місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень, не вважаються конфіденційною інформацією. Також згідно з ч. 1 резолютивної частини Рішення Конституційного суду України від 20 січня 2012 р. № 2-рп/2012 у справі № 1-9/2012 «інформацією про особисте та сімейне життя особи є будь-які відомості та/або дані про відносини немайнового та майнового характеру, обставини, події, стосунки тощо, пов'язані з особою та членами її сім'ї, за винятком передбаченої законами

інформації, що стосується здійснення особою, яка займає посаду, пов'язану з виконанням функцій держави або органів місцевого самоврядування, посадових або службових повноважень. Така інформація про особу є конфіденційною» (Рішення Конституційного суду України, 2012).

Виходячи з наведеного, можна зробити висновок: якщо збирання інформації (зокрема, фіксація контрольних дій посадових та/або службових осіб під час податкової перевірки) здійснюється у зв'язку з виконанням такими особами посадових або службових повноважень та пов'язана з виконанням функцій держави, то це не можна кваліфікувати як збирання конфіденційної інформації (зокрема, інформації про особисте та сімейне життя чи персональних даних) про особу.

Проте з метою уникнення множинного та неоднозначного трактування змісту прав контролюючих та підконтрольних суб'єктів, а також обмеження прав платників податків під час податкових перевірок, вважаємо за доцільне внести зміни до Податкового кодексу України, які міститимуть пряму вказівку на те, що платники податків під час податкових перевірок мають право здійснювати аудіо- та відеофіксацію дій посадових осіб контролюючих органів.

Превентивний вид самозахисту в податкових правовідносинах, на нашу думку, передбачає, зокрема, відмову від вчинення певних дій. Такий спосіб не знайшов відображення в податковому законодавстві. Водночас на можливість невиконання незаконних вимог органів державної влади як спосіб самозахисту вказує ст. 19 Конституції України (Конституція України, 1996), відповідно до якої ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством.

Прикладом зазначеного виду самозахисту може бути недопущення посадових осіб контролюючого органу до перевірки з огляду на порушення порядку і підстав для призначення податкової перевірки (наприклад, здійснення контролюючим органом планової перевірки частіше, ніж у строки, передбачені Податковим кодексом України, та/або відсутність письмового повідомлення про дату початку та закінчення проведення перевірки). Тобто саме на етапі допуску до перевірки платник податків може порушити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас згідно із судовою практикою (зокрема, відповідно до постанови Верховного Суду України від 24 грудня 2010 р. № 21-25а10 (Постанова Верховного Суду України, 2010)) допуск до перевірки нівелює правові наслідки процесуальних порушень, допущених контролюючим органом при її призначенні.

Звідси випливає, що платник податків, який вважає порушеннями порядок і підстави призначення податкової перевірки щодо нього, може захищати свої права шляхом недопущення посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо ж допуск до проведення перевірки відбувся, надалі предметом розгляду в суді може бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами.

Отже, сутність самозахисту в податкових правовідносинах полягає в тому, що відповідні правомірні способи захисту можуть бути застосовані платником податків самостійно, без звернення до юрисдикційних органів у суворо визначеній законодавством процесуальній формі. Інакше кажучи, самозахист – це фактичні дії, спрямовані на ненастання або зменшення негативних наслідків порушення прав і законних інтересів платника за умови, що останній вчиняє такі дії без звернення до суду чи іншого органу державної влади, уповноваженого розглядати податковий спір.

Виходячи з тієї позиції, що самозахист прав платником податків може здійснюватися як у формі дії, так і у формі бездіяльності, можна виділити два види самозахисту: активно-оборонний, що передбачає здійснення активних дій щодо захисту власних прав і законних інтересів, і превентивний, який може передбачати відмову вчиняти певні дії, що не передбачені податковим законодавством та можуть бути пов'язані з незаконними, необґрунтованими чи безпідставними вимогами контролюючого органу.

5. Висновки

Відносини, що виникають між публічними та приватними суб'єктами в процесі фінансової діяльності держави, мають багатоаспектний характер і за своїм соціальним, політичним і правовим змістом апріорі є конфліктними. З'ясовано, що в основі таких конфліктів, насамперед, лежить протиріччя між публічними та приватними майновими інтересами.

Зумовлене реалізацією та забезпеченням публічно-правових інтересів прагнення владного суб'єкта привласнити фінансові ресурси приватного суб'єкта всупереч його бажанню стає наслідком об'єктивно існуючого протиріччя між інтересами публічних і приватних суб'єктів.

Вимогам публічної влади платник податків протиставляє своє суб'єктивне право – право власності, що опосередковує реалізацію його законного інтересу – інтересу володіння, користування і розпорядження своїм майном. Подолання такого конфлікту можливе за допомогою легалізації фінансових вимог публічної влади на основі законодавчого закріплення суворо визначених умов, підстав і порядку справляння грошових коштів приватних осіб. Проте очевидно, що матеріальний закон з огляду на об'єктивні та суб'єктивні причини розвитку суспільства, вплив людського фактора та інші причини може містити (і часто містить) прогалини, передбачити які законодавець об'єктивно не в змозі.

З огляду на це податковий конфлікт закладає основу для переходу протиріччя в іншу стадію, що характеризується виникненням різних вихідних позицій сторін у правовій оцінці змісту спірних податково-правових норм і, відповідно, обсягу суб'єктивних прав і обов'язків. Суперечність, що виникає в такому випадку, формує основу виникнення податкового спору, оскільки вимагає розв'язання, здійснення чого не можливе без звернення до компетентних органів держави.

Отже, протиріччя, що виникло між публічним і приватним суб'єктами податкових правовідносин, можна вважати податковим конфліктом до моменту, поки один із суб'єктів такого конфлікту офіційно не звернеться за його розв'язанням до юрисдикційного органу. Іншими словами, податковий спір є певною стадією в розвитку протиріччя у сфері податкових правовідносин, а точніше, однією з його стадій – стадією, спрямованою на розв'язання протиріччя. При цьому звернення зацікавленої особи до юрисдикційного органу спрямоване не тільки на усунення протиріччя, що має місце, а й на захист суб'єктивних прав і забезпечення гарантій їх здійснення.

Отже, можна стверджувати, що податковий спір є механізмом гарантії реалізації суб'єктивних прав зацікавлених осіб та балансу публічних і приватних інтересів, оскільки: 1) спрямований на захист і відновлення порушеного (оспоруваного) права, а також запобігання його порушенню в подальшому; 2) спрямований на розв'язання податкового конфлікту, який виник, із приводу реалізації прав і виконання обов'язків; 3) спрямований на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання; 4) розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

Власне поняття «спір» у праві та його специфіка безпосередньо зумовлені характером матеріальних правовідносин, у межах яких виникає той чи інший спір. Податкові правовідносини – це відносини насамперед майнового характеру. У цьому сенсі податковий спір поєднує в собі ознаки як адміністративно-правового спору, в якому юрисдикційний орган перевіряє законність актів і дій органів влади, так і приватноправового спору, в якому компетентний орган на основі наданих сторонами спору доказів дає правову оцінку тим чи іншим обставинам ступеня спірних матеріальних правовідносин, встановлює наявність або відсутність у сторін певних прав і умов їх реалізації.

У зв'язку з цим податковим спором можна вважати податковий конфлікт суб'єктів податкових правовідносин, який переданий на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу, з приводу їхніх взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, та вимагає розв'язання на підставі правової оцінки фактичних обставин і перевірки законності дій владного суб'єкта щодо платника податків.

Таким чином, юридичні механізми вирішення податкових конфліктів є найбільш ефективними в тому сенсі, в якому сприяють подоланню колізій податкового законодавства та інших дотичних до нього галузей, стабілізують ситуацію, породжують реально визначені правові, соціальні та економічні наслідки для сторін конфлікту, а також гарантують реалізацію прийнятого рішення авторитетом держави чи міжнародного співтовариства.

Список використаних джерел:

1. Leung S. Conflict Talk: A Discourse Analytical Perspective Working. *Studies in Applied Linguistics & TESOL*. Vol. 2. № 3. 2002. P. 1–19.
2. Nelson C. If it sounds too good to be true, it is: A Wittengensteinian approach to the conflict literature. *Language and Communication*. 2001. № 21. P. 1–22.
3. Antaki C. Explaining and arguing: The social organization of accounts. London, etc.: Sage Publications, 1994. 283 p.
4. Boggs S. T. The development of verbal disputing in part-Hawaiian children. *Language in Society*. 1978. № 7. P. 325–344.
5. Brenneis D. Language and disputing. *Annual Review of Anthropology*. 1988. № 17. P. 221–237.
6. Eisenberg A. R. Children's use of verbal strategies in resolving conflicts. *Discourse Processes*. 1981. № 4. P. 149–170.
7. Grimshaw A. D. Conflict talk: Sociolinguistic investigations in conversations. Cambridge, UK: CUP, 1990. 354 p.
8. Kotthoff H. Disagreement and concession in disputes: on the context sensitivity of pretence structures. *Language in Society*. 1993. № 22. P. 193–216.
9. Laforest M. Scenes of family life: complaining in everyday conversation. *Journal of Pragmatics*. 2002. № 34. P. 1595–1620.
10. Pomerantz A. Agreeing and disagreeing with assessments: Some features of preferred/dispreferred turn shapes. URL: https://scholarsarchive.library.albany.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1002&context=cas_communication_scholar (дата звернення: 17.11.2021).
11. Schifffrin D. Everyday argument: The organization of diversity in talk. *Handbook of Discourse Analysis*. 1985. Vol. 3. P. 35–46.
12. Ермолаева Е. Концепт CONFLICT и его объективация в лексико-семантическом пространстве современного английского языка : дис. ... канд. филол. наук. Иркутск, 2005. 212 с.
13. Гришина Н. Психология конфликта. Санкт-Петербург : Питер, 2002. 464 с.
14. Светлов В. Аналитика конфликта : учебное пособие. Санкт-Петербург : Росток, 2001. 512 с.
15. Анцупов А. Конфликтология в схемах и комментариях. Санкт-Петербург : Питер, 2005. 288 с.
16. Анцупов А. Конфликтология : учебник для вузов. Санкт-Петербург : Питер, 2008. 490 с.
17. Цюрупа М. Основи конфліктології та теорії переговорів. Київ : Кондор, 2004. 172 с.
18. Ваченко И. Общая конфликтология : учебник для вузов. Харьков : Модель Вселенной, 2000. 512 с.
19. Герасіна Л. М. Конфліктологія : навчальний посібник. Харків : Право, 2002. 256 с.
20. Hobbes T. Leviathan. London: Penguin, 1985. 729 p.
21. Василюк Ф. Е. Конфликт. Психология конфликта : хрестоматия / сост. и общ. ред. Н. В. Гришина. Санкт-Петербург, 2001. С. 275–277.
22. Yefimov O. Tax Conflict by the Example of Allocation. *Recht der Osteuropäischen Staaten (ReOS)*. 2018. №3. С. 86–97.
23. Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2018. 32 с.
24. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 5 квітня 2007 р. № 877-V / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 29. Ст. 389.
25. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 28. Ст. 532.

26. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України.. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. Ст. 461.
27. Про інформацію : Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.
28. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січня 2011 р. № 2939-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 32. Ст. 314.
29. Про захист персональних даних : Закон України від 1 червня 2010 р. № 2297-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 34. Ст. 481.
30. Рішення Конституційного суду України від 20 січня 2012 р., судова справа № 1-9/2012 / Конституційний суд України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-12> (дата звернення: 29.11.2021).
31. Постанова Верховного Суду України від 24 грудня 2010 р., судова справа № 21-25a10 / Верховний Суд України. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-ukraini-vid-24122010-roku-21-25a10/> (дата звернення: 29.11.2021).

References:

1. Leung S. (2002) A Discourse Analytical Perspective. *Working Papers in TESOL & Applied Linguistics*, vol. 1, no. 2, pp. 1–19.
2. Nelson C. K. (2001) If it sounds too good to be true, it is: A Wittgensteinian approach to the conflict literature. *Language and Communication*, vol. 21, no. 1, pp. 1–22.
3. Antaki C. (1994) *Explaining and Arguing: The Social Organization of Accounts*. London, Thousand Oaks, Calif.: Sage Publications.
4. Boggs S. T. (1978) The development of verbal disputing in part-Hawaiian children. *Language in Society*, vol. 7, no. 3, pp. 325–344.
5. Brenneis D. (1988) Language and disputing. *Annual Review of Anthropology*, no. 17, pp. 221–237.
6. Eisenberg A. R. & Garvey, C. (1981) Children's use of verbal strategies in resolving conflicts. *Discourse Processes*, no. 4, pp. 149–170.
7. Grimshaw A. D. (1990) *Conflict Talk: Sociolinguistic Investigations of Arguments in Conversations*. Cambridge : Cambridge University Press.
8. Kotthoff H. (1993) Disagreement and concession in disputes: on the context sensitivity of preference structures. *Language in Society*, no. 22, pp. 193–216.
9. Laforest M. (2002) Scenes of family life: complaining in everyday conversation. *Journal of Pragmatics*, vol. 34, no. 10–11, pp. 1595–1620.
10. Pomerantz A. (1984) Agreeing and disagreeing with assessments: Some features of preferred/ dispreferred turn shapes. *Structure of social action: Studies in conversation analysis*. Cambridge : Cambridge University Press, pp. 57–101.
11. Schiffrin D. (1985) Everyday argument: The organization of diversity in talk. *Handbook of Discourse Analysis*, 3. London : Academic Press, pp. 35–46.
12. Yermolaieva E. N. (2005) Kontsept CONFLICT i ego ob'ektivatsiya v leksiko-semantichestkom prostranstve sovremennogo angliyskogo yazyka [The concept of CONFLICT and its objectivation in lexical and semantic space of modern English language] (PhD Thesis), Irkutsk : Kemerovo State University.
13. Grishina N. V. (2002) Psikhologiya konflikta [Psychology of Conflict]. Saint Petersburg : Piter.
14. Svetlov V. A. (2001) Analitika konflikta [Conflict Analytics]. Saint Petersburg: Rostok.
15. Antsupov A. Y. (2005) Konfliktologiya v skhemakh i kommentariyakh [Conflictology with Diagram and Comments]. Saint Petersburg : Piter.

16. Antsupov A. Y. (2008) *Konfliktologiya* [Conflictology]. Saint Petersburg : Piter.
17. Tsiurupa M. V. (2004) *Osnovy konfliktologiji ta teorii pereghovoriv* [Fundamentals of Conflictology and Negotiations Theory]. Kyiv : Kondor.
18. Vashchenko I. V. (2000) *Obshchaya konfliktologiya* [General Conflictology]. Kharkiv: Model Vselenny.
19. Herasina L. M. (2002) *Konfliktologiya* [Conflictology]. Kharkiv : Law.
20. Hobbes T. (1985) *Leviathan*. London: Penguin Books.
21. Vasyliuk F. E. (2001) *Konflikt* [Conflict]. *Psikhologiya konflikta* [Psychology of Conflict]. Saint Petersburg : Piter, pp. 275–277.
22. Yefimov O. (2018). Tax Conflict by the Example of Allocation. *Recht der Osteuropäischen Staaten (ReOS)*, no. 3, pp. 86–97.
23. Chaika V. V. (2018) *Pravovi formy realizacii derzhavnoji podatkovoji polityky Ukrainy* [Legal Forms of Ukrainian State Tax Policy Implementation] (PhD Thesis), Irpin : State Fiscal Service University of Ukraine.
24. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (2007) Law of Ukraine on the Main Principles of State Supervision (Oversight) in the Area of Commercial Activity dated April 5, 2007 № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/877-16#Text> (accessed 30 December 2021).
25. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (1996) Constitution of Ukraine dated June 28, 1996 № 254к/96-BP. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (accessed 30 December 2021).
26. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (2003) Civil Code of Ukraine dated January 16, 2003 № 435-IV. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/435-15#Text> (accessed 30 December 2021).
27. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (1992) Law of Ukraine on Information dated October 2, 1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2657-12#Text> (accessed 30 December 2021).
28. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (2011) Law of Ukraine on Access to Public Information dated January 13, 2011 № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2939-17#Text> (accessed 30 December 2021).
29. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (2010) Law of Ukraine on Protection of Personal Data dated June 1, 2010 № 2297-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17/card2?lang=en> (accessed 30 December 2021).
30. Verkhovna Rada of Ukraine. Legislation of Ukraine (2012) Decision of the Constitutional Court of Ukraine dated January 20, 2012, judicial court case № 2-пн/2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/v002p710-12#Text> (accessed 30 December 2021).
31. Taxlink. All About Taxes (2010) Resolution by the Supreme Court of Ukraine dated December 24, 2010, judicial court case № 21-25a10. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovno-sudu-ukraini-vid-24122010-roku-21-25a10/> (accessed 30 December 2021).

CONFLICTOLOGY OF TAX LEGAL RELATIONS: THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECT

Victoria Chaika,

Doctor of Law, Associate Professor,
Professor of the Financial Law Department
of University of the State Fiscal Service of Ukraine

orcid.org/0000-0001-5990-7342
chaykaviktoria86@gmail.com

Larysa Chaika,

Doctor of Philology, Associate Professor,
Associate Professor of Foreign Languages Department
of Research and Educational Centre of Foreign Languages
of the National Academy of Sciences of Ukraine

orcid.org/0000-0002-7729-337X
l-chayka@irpin.com

Purpose. The objective of the article is to establish the content and meaning of conflicts that arise and cease in the field of tax relations.

Methods. The evolution of scientific conflict concepts is due to the interdisciplinary approach: emphasis is placed on the impossibility of separating philosophical, social, psycholinguistic and legal aspects of the conflict. Comprehensive and systematic analysis of the “conflict” category was carried out using an integrative approach.

Results. Modern approaches to the conflict as an object of scientific analysis are differentiated into two main groups: 1) the conflict is considered in a narrow field sense; 2) the conflict is studied from interdisciplinary positions.

The legal nature and attributive properties of the tax conflict are clarified from the standpoint of the tax law theory. There are five groups of factors that confirm the actual existence of conflicting tax relationships.

A special attention was paid to the characteristics of the tax dispute (as one of the stages of the tax conflict) and ways to protect the rights of taxpayers. In particular, the issue of self-protection of taxpayers' rights as a guarantee of the realization of subjective rights and legitimate interests in tax relations and as a basis for preventing tax conflicts and tax disputes was highlighted.

Conclusions. It is proved that the basis of any conflict is a contradiction, which plays a systemic role both for certain types of conflict and for different levels of their research. However, the presence of contradictions forms only the preconditions of possible behaviour, while interpersonal relationships – as a social category – play a crucial role in the choice of an individual strategy in communicative interaction.

It was substantiated that the tax dispute is a mechanism to guarantee the realization of subjective rights of stakeholders and the balance of public and private interests in the field of taxation, given the following factors: 1) focus on protection and restoration of violated (disputed) rights, further; 2) focus on resolving the tax conflict that has arisen over the exercise of rights and obligations; 3) focus on ensuring stability of conditions to implement the legal norm and optimization of legal regulation; 4) considering the dispute by the state power authorized body ensures stability of the legal system of a society.

It is determined that a tax dispute is a tax conflict of the tax relations subjects, submitted for consideration to the authorized jurisdiction body, concerning their mutual rights and obligations, as well as the conditions of their implementation, and which requires a solution based on a legal assessment of the facts and verification of the legality of the government entity's actions in relation to the taxpayer.

Key words: conflict, contradiction, tax conflict, tax dispute, public and private interests.