

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473-2019-1-103-111>

О. Й. Бучинський, здобувач
кафедри адміністративного та митного права
Університету митної справи та фінансів

З'ЯСУВАННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ СПІР»

У статті досліджено етимологію поняття «податковий спір» на підставі словникової літератури, з'ясовано його особливості. Доведено, що податковий спір є різновидом публічно-правового спору, задля чого проаналізовано зміст і особливості останнього. Запропоновано податкові спори розглядати в єдиній узагальненій системі із взаємопов'язаними елементами. На підставі доктринальних джерел проаналізовані підходи науковців-фахівців у сфері податкового права до визначення поняття «податковий спір». Сформульовано авторське визначення поняття. Зокрема, зазначено, що поняття «податковий спір» з етимологічної точки зору має такі особливості: 1) в основі лежать певні суперечності осіб, зіткнення протилежних інтересів; 2) завжди має двосторонній або багатосторонній характер (неможливе існування «змагальності» для однієї особи, без наявності зустрічного контрагента); 3) стосується специфічної сфери відносин, в якій виникає спір – податкової (пов'язана зі стягненням обов'язкових платежів).

Податковим спором, на думку автора, є різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів з метою реалізації та захисту прав і законних інтересів.

Ключові слова: спір, правовий спір, податковий спір, спір у сфері оподаткування, конфлікт.

O. Y. Buchynskiy. Clarification of essence of concept “Tax dispute”

The article investigated the etymology of the concept of “tax dispute” on the basis of dictionary literature, clarified its features. It is proved that the tax dispute is a kind of public law dispute, in connection with which the content and characteristics of the latter are analyzed. It is proposed to consider tax disputes in a single generalized system with interrelated elements. On the basis of doctrinal sources, the approaches of scholars in the field of tax law to the definition of the concept of “tax dispute” are analyzed. The author's definition of the concept is formulated. In particular, it is indicated that the notion of a “tax dispute” from an etymological point contains the following features: 1) it is based on certain contradictions of individuals, a clash of opposing interests; 2) always bilateral or multilateral (there is no possibility of “competition” for one person, without a counterparty) 3) concerns a specific sphere of relations in which a dispute arises – tax (associated with the recovery of obligatory payments).

The tax dispute, according to the author, is a kind of public law dispute arising between participants in tax relations (with the mandatory participation of the subject of authority) on the application of tax legislation in the area of calculation and payment of taxes and fees for the implementation and protection of rights and legal interests.

Key words: dispute, legal dispute, tax dispute, dispute in the sphere of taxation, conflict.

Постановка проблеми. З метою визначення змісту і сутності поняття та з'ясування специфічних особливих ознак податкових спорів варто проаналізувати етимологію категорії «податковий спір». Враховуючи поєднання у словосполученні двох складників – «податковий» і «спір», варто почати саме з їх характеристики. Так, у Словнику української мови поняття «спір» визначено як: 1) словесне змагання; обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна зі сторін обстоює свою думку, свою правоту; 2) суперечність, зіткнення;

© О. Й. Бучинський, 2019

3) взаємні домагання щодо володіння чим-небудь, посідання чогось тощо, вирішувані переважно судом [1, с. 530]. В тому ж словнику поняття «податковий» означає: 1) стосується до податку; пов'язаний з розподілом і сплатою податків; 2) призначений для обліку, розподілу та сплати податків; 3) який відає розподілом або контролне збирання податків [2, с. 734]. Отже, можна стверджувати, що з етимологічної точки зору категорія «податковий спір» має такі особливості: 1) в основі лежать певні суперечності, зіткнення інтересів; 2) завжди має двосторонній або багатосторонній характер (неможливе існування «змагальності» для однієї особи, без наявності контрагента); 3) стосується специфічної сфери відносин, в якій виникає спір, – податкової.

Мета статті – дослідити етимологію поняття «податковий спір» на підставі словникової літератури та з'ясувати його особливості.

Виклад основного матеріалу. Категорія «податковий спір» є *правовою*, адже використовується в правовій сфері і має безпосередній зв'язок із застосуванням норм права. Так, наприклад, Н.А. Чечіна, характеризуючи спір в контексті юридико-технічного терміну, зазначає, що він означає різні види перешкод, опір, перепони до здійснення права, а також таку поведінку зобов'язаних осіб, яка створює невпевненість, невизначеність, невідомість і сумніви в реалізації права або невизначеність у змісті або обсязі правовідносин [3, с. 14]. На думку О.В. Бринцева, поняття спору не можна ототожнювати з суперечностями його учасників і використовувати категорію «суперечність» як родову щодо поняття «спір». Родове поняття повністю й без винятків повинно охоплювати видове, у випадку ж «суперечність – спір» цього не відбувається: не всі суперечності тягнуть за собою виникнення спорів, та не всі спори супроводжуються суперечностями [4, с. 29]. При цьому Ю.В. Божко зауважує, що необхідно розрізняти категорії «спір» та «правовий спір», оскільки з позиції права спір має значення лише тоді, коли в його основі лежать суб'єктивні права, юридичні обов'язки, законні інтереси, свободи, тобто те, що регулює право. В іншому випадку спір не має значення для права, і право на нього ніяким чином не реагує [5, с. 15]. До характерних ознак правового спору відносять такі: 1) правовий спір виникає лише з юридично значимих дій його учасників (тобто таких, що мають юридичні наслідки); 2) правовий спір спрямований на реалізацію та захист прав, свобод, інтересів, а також виконання обов'язків особи; 3) реалізація інтересів однієї особи спору в більшості випадків може призвести до неможливості задоволення інтересів іншої; 4) юридичною основою спору є гарантована законом можливість захисту права, свободи чи інтересу особи; 5) способи вирішення правових спорів, встановлені законом, не позбавляють особу можливості звернутись до альтернативних [6, с. 8–9]. Визначення поняття «спір» можна знайти і серед легальних дефініцій, наприклад у Законі України від 14.06.2016 р. «Про фінансову реструктуризацію»: спір – протиріччя або суперечка між залученими кредиторами чи між залученими кредиторами та боржником щодо пріоритетності та розміру вимог кредиторів; суперечки між залученими кредиторами щодо затвердження та/або внесення змін до затвердженого плану реструктуризації необхідною кількістю голосів, будь-які інші суперечки, що виникають з рамкового договору та протягом процедури фінансової реструктуризації [7]. До того ж слід звернути увагу, що окремі аспекти сутності, існування і врегулювання окремих «спірних відносин» досліджувались як у приватно-правовій сфері (наприклад, роботи В.В. Лазор [8], М.В. Сокол [8], Г.О. Огренчук [10] тощо), так і в публічно-правовій (наприклад, роботи Л.В. Бринцевої [11], Н.Є. Хлібороб [12], К.О. Тимошенко [13], Н.М. Гладкої [14], Т.М. Трояновської [15] та інших).

Податковий спір належить до категорії *публічно-правових спорів*, і з метою доведення цієї тези слід дослідити сутність і особливості останніх. Так, наприклад, за визначенням Н.Є. Хлібороб, публічно-правовий спір – це юридичний конфлікт, що виникає у сфері реалізації публічної влади, одним з учасників яких є суб'єкт, що наділений публічно-владними пов-

новаженнями [12, с. 14]. До ознак публічно-правового спору, що характеризують його як вид правового спору науковець відносить: 1) правовою основою є гарантована законом можливість захисту прав, свобод та інтересів особи; 2) виникає лише з юридично значущих дій його суб'єктів; 3) спрямований на захист прав, свобод та інтересів, а також виконання обов'язків особи; 4) реалізація інтересів одного суб'єкта спору в більшості випадків може призвести до неможливості задоволення інтересів іншого суб'єкта; 5) законодавчо встановлено способи його вирішення, проте вони не позбавляють особу можливості звернутись до альтернативних способів [12, с. 14]. Перелік таких ознак співвідноситься із загальними ознаками будь-яких різновидів правових спорів. К.О. Тимошенко вважає, що публічно-правовий спір – це протиріччя (юридичний конфлікт) між суб'єктами публічно-правових відносин, предметом якого є протиправна поведінка (рішення, дії, бездіяльність) суб'єкта владних повноважень, а підставою – факт порушення названим суб'єктом прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб або факт незаконного втручання в компетенцію іншого суб'єкта владних повноважень [13, с. 5]. Серед основних ознак публічно-правового спору дослідник називає наступні: 1) виникнення спору з публічно-правових відносин; 2) в основі спору лежить юридичний конфлікт між сторонами названих правовідносин; 3) особливий суб'єктний склад: хоча б одним із учасників такого спору зазвичай є орган чи посадова особа, наділена публічно-владними повноваженнями, покладеними на нього в силу законодавства, та уповноважена приймати рішення (вчиняти дії), які стосуються прав та обов'язків іншого суб'єкта – учасника правовідносин; 4) предметом спору є протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень; 5) предметом судового захисту в такому спорі є суб'єктивні права (публічні та приватні), свободи та (за певних умов) охоронювані законом інтереси сторони спору – приватної особи; 6) підставою виникнення спору є порушення суб'єктом владних повноважень прав, свобод чи охоронюваних законом інтересів іншого (інших) учасників правовідносин, а також невиконання ним обов'язків, встановлених законодавством, або втручання у компетенцію іншого суб'єкта – носія публічної влади; 7) таке порушення (втручання) має бути вчинене саме у процесі реалізації названим суб'єктом своїх публічно-владних повноважень [13, с. 14]. Відповідно до легальної дефініції, передбаченої в Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України), публічно-правовий спір – спір, у якому:

– хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або

– хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або

– хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму, і спір виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи [16].

У Постанові Верховного Суду України від 05 липня 2017 року №377/232/16-ц визначено, що публічно-правовим вважається спір, який виник з позовних вимог, що ґрунтуються на нормах публічного права, де держава в особі відповідних органів виступає щодо громадянина не як рівноправна сторона у правовідносинах, а як носій суверенної влади, який може вказувати або забороняти особі певну поведінку, давати дозвіл на передбачену законом діяльність тощо. Характерною ознакою публічно-правових спорів є сфера їх виникнення – публічно-правові відносини, тобто передбачені нормами публічного права суспільні відносини, що виражаються у взаємних правах та обов'язках їх учасників у різних сферах діяльності суспільства, зокрема пов'язаних з реалізацією публічної влади [17]. Таким чином, можна стверджувати, що

публічно-правовий спір – це різновид правового спору, який виникає між суб'єктами публічно-правових відносин з приводу протиправної поведінки (рішень, дій, бездіяльності) суб'єкта владних повноважень. До його *специфічних особливостей* слід віднести: 1) сфера виникнення – публічно-правова; 2) суб'єкти – учасники публічних правовідносин, причому хоча б один повинен бути суб'єктом владних повноважень; 3) предмет спору – протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень; 4) умова – порушення прав, свобод, законних інтересів має бути вчинене саме у процесі реалізації суб'єктом своїх публічно-владних повноважень. За цими ознаками податкові спори цілком можна віднести до категорії публічно-правових.

Досить часто у довідниковій та навчальній літературі для позначення поняття і сутності спору використовується категорія «конфлікт», тому варто простежити *співвідношення цих двох понять*. У спеціальній правовій літературі і законодавстві можна зустріти як ототожнення, так і розмежування зазначених термінів. Наприклад, у Державному стандарті соціальної послуги посередництва (медіації) «конфлікт» і «спір» вживаються як синоніми, а саме: конфлікт/спір – розбіжності, протилежність інтересів сторін, відмінна позиція двох або більше суб'єктів правовідносин, у зв'язку з якими одній зі сторін чи обом сторонам може бути завдано моральної та/або матеріальної шкоди [18]. У Словнику української мови «конфлікт» – це 1) зіткнення протилежних інтересів, думок, поглядів; серйозні розбіжності; гостра суперечка; 2) ускладнення в міжнародних відносинах, що може призвести до збройної сутички; 3) суперечність, сутичка [19, с. 274]. Категорія «конфлікт» досліджується у різних сферах соціальних відносин – соціології, психології, політології, мистецтві, і, безумовно, у праві. Можна навести приклади, коли поняття правового спору подається через призму юридичного конфлікту. Наприклад, Є.Б. Лупарев вважає, що правовий спір – це такий тип правових відносин, який характеризується наявністю суперечностей сторін, які були викликані конфліктом інтересів або незбіжністю поглядів на законність та обґрунтованість дій суб'єктів правовідносин [20]. На думку С.В. Ківалова, правовий спір є формою об'єктивації юридичного конфлікту; моментом такої об'єктивації є звернення до уповноваженого органу [21]. За дослідженням Ю.В. Божко, спір представляє собою певну стадію у розвитку конфлікту, спрямовану на його вирішення. Юридичний зміст правового спору як матеріально-правового охоронного правовідношення утворюють відповідні права конфліктуючих сторін заявляти вимоги та заперечення на захист своїх суб'єктивних прав та законних інтересів у цьому правовідношенні [5, с. 18]. Таким чином, можна стверджувати, що «конфлікт» і «спір» не є тотожними чи синонімічними поняттями з огляду на їх сутність і значення. Проте помилковим буде і повне розмежування цих категорій, адже вони мають пряму залежність і взаємний зв'язок. Враховуючи загальні правила конфліктології як вчення про конфлікт, його генезу, протікання, наслідки тощо, варто зауважити, що спір – це одна із стадій розвитку конфліктних відносин. Проте за змістом поняття «спір» є вужчим ніж поняття «конфлікт». І.В. Караченцев наголошує на тому, що можна і потрібно визначити взаємозалежність цих явищ – підставою будь-якого спору обов'язково буде конфлікт, але не завжди конфлікт пов'язується з вирішенням спору, тому що вичерпаність конфлікту незалежно від того, яким чином це зроблено, унеможливорює виникнення спору [22, с. 50]. Так, слід розрізняти за змістом поняття «конфлікту» і «спору» як причини і наслідку. Тобто існування конфлікту може стати підставою виникнення спору, але ніяк не навпаки.

До того ж слід звернути увагу на *значення конфлікту* для суспільних відносин (яке має аналогічний прояв і у системі «юридичний конфлікт – правовідносини»). Так, у літературі сформовано два діаметрально протилежні погляди на значення конфлікту: 1) конфлікт є виключенням із правил, що вносить дисонанс у стабільний розвиток суспільства; 2) конфлікт – це перманентний стан суспільства, «не наявність, а відсутність конфлікту є ненормальним

явищем» [23, с. 127]. В цьому контексті С.В. Ківалов зазначає, що саме друга точка зору набула найбільшого поширення, у зв'язку із чим конфлікт слід вважати природним явищем будь-якого суспільства, яке не можна розглядати як виключно деструктивне, оскільки наявність конфлікту вказує на проблему, і її вирішення – стає шляхом удосконалення процесів, що відбуваються у суспільстві [21, с. 8]. На підтримку позитивного впливу конфліктів на суспільні відносини слід навести перелік функцій, які вони виконують:

- соціально-діагностичну (індикаційну) – виникнення конфліктів свідчить про недоліки у функціонуванні соціальних організацій, поглиблення суспільних протиріч, поляризацію інтересів різних соціальних груп;

- регулюючу – конфлікти створюють і підтримують в суспільстві соціальну рівновагу, забезпечують баланс сил у структурах влади й управління;

- інтегративну – участь у конфлікті сприяє консолідації людей, які захищають спільні інтереси, формуванню їх зацікавленості у співпраці, узгодженні та об'єднанні своїх зусиль;

- інноваційну – конфлікти сприяють оновленню соціальних відносин, утвердженню нових норм та цінностей, дозволяють уникнути застою, є джерелом нововведень та прогресивних тенденцій;

- комунікативну – пошук шляхів розв'язання конфлікту активізує соціальну взаємодію, забезпечує спільне вироблення взаємоприйнятних рішень;

- інформаційну – виникнення та розв'язання конфлікту забезпечує формування суспільно-припустимих моделей поведінки та презентацію їх суспільству [24]. Таким чином, варто відзначити саме позитивний, конструктивний аспект виникнення і існування конфліктів, які завжди є передумовою виникнення спору.

Розглядаючи податкові спори в єдиній узагальненій системі (конфлікт → спір → правовий спір → публічно-правовий спір → податковий спір), необхідно проаналізувати підходи до визначення поняття і сутності останнього.

В наукових джерелах звертається увага на те, що поняття «податковий спір» не визначено на законодавчому рівні, окрім того, немає однозначності щодо його сутності і у теорії адміністративного та податкового права [25, с. 111]. В досить загальному вигляді податковий спір – це конкретна юридична ситуація, в основі якої лежать протиріччя між платниками податків, з однієї сторони, та органами державної влади, з іншої, що виникають з приводу застосування норм податкового права [26, с. 204], або податково-правове відношення, яке віддзеркалює протиріччя інтересів держави і платників податків та інших учасників податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, які вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом чи за згодою сторін [27, с. 8]. Є.А. Усенко визначає податковий спір як податковий конфлікт, переведений у площину процедурного врегулювання. Останній своєю чергою розглядається як передумова виникнення податкового спору, однак не завершується з його появою – податковий спір розвивається й вирішується в межах конфлікту між владною та зобов'язаною стороною податкових відносин [28, с. 51–67]. Тобто науковець зауважує на передумові виникнення податкового спору і на його процедурному обґрунтуванні. Л.Б. Ларіна, окреслюючи предметну характеристику, зазначає, що податковий спір – це юридичний спір, пов'язаний з нарахуванням та сплатою податків, який вирішується компетентним органом державної влади у встановленій законом формі, між державою, з однієї сторони, та іншими учасниками податкових правовідносин, з іншої [29, с. 12]. В цьому визначенні фокусується увага на об'єктному і суб'єктному складнику податкового спору. В.С. Семушкін та Ю.В. Воробйова доповнюють таке визначення наявністю підстави спірного правовідношення – з приводу правильності та своєчасності виконання обов'язків платника податків, законності актів законодавства про податки та збори [30, с. 24]. В.С. Кіценко пропонує розуміти податковий

спір як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм та вирішуються у передбаченому законом порядку [31, с. 458–461]. С.М. Міронова під час визначення поняття «податковий спір» пропонує використовувати формальний та матеріальний (змістовний) підходи, за аналогією з найбільш близькими за природою до податкових – адміністративними спорами [32, с. 11–13]. Формальний підхід до дослідження правової природи податкового спору спирається на процесуальну сторону вирішення, форму податкового спору. Тобто в цьому випадку податковий спір розглядається як адміністративний, виходячи з його підвідомчості адміністративним судам. Відтак, у рамках даного підходу податковий спір зводиться виключно до його судової форми та виключає спори щодо рішень, прийнятих контролюючим органом, які були оскаржені в адміністративному порядку. Матеріальний підхід своєю чергою виділяє суб'єктний підхід, який базується на специфіці суб'єктного складу податкового спору, та предметний підхід, який базується на характері матеріально-правових відносин, з яких виникає податковий спір. За суб'єктного підходу як податковий спір розглядається спір, в якому обов'язковою стороною є податковий орган, дії якого оскаржено або який за власною ініціативою порушує спір [33, с. 251]. В.В. Тильчик вважає, що податковий спір – це форма вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка має публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм права, вирішується уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [25, с. 113]. На думку Д.Б. Орахелашвілі, податковий спір – це передане на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя сторін правовідношення, що стосується обчислення та сплати податків, їх взаємних прав та обов'язків та умов їх реалізації, що потребує вирішення на основі правової оцінки правомірності можливих прав сторін та перевірки законності дій владно-уповноваженої сторони [34, с. 72]. Н.В. Шевцова пропонує своєрідне словосполучення – «спір у сфері оподаткування» (яке вважає синонімічним до «податковий спір») і визначає його як наслідок виникнення конфлікту стосовно порушення як прав осіб, так і їх законних інтересів [35, с. 31], тим самим підтверджуючи, що підставою виникнення податкового спору може бути не лише порушення прав учасників податкових відносин, а й порушення їх інтересів, коли право своє вони ще не реалізовували.

Проте в наукових джерелах можна знайти й інші позиції з приводу співвідношення понять «податковий спір» та «спір, пов'язаний з оподаткуванням». Так, наприклад, варто звернути увагу на застереження, що слід відрізнити податковий спір та публічний спір, пов'язаний з оподаткуванням. Позови, пов'язані з оподаткуванням, виникають між платниками та контролюючими органами, отже, суб'єктний склад такий самий, як і при виникненні податкових спорів, але предмет спорів різний. Часто предметом спорів, пов'язаних з оподаткуванням, є питання, що впливають переважно з господарських відносин. З цього приводу Г.В. Петрова зауважує, що податкові інтереси держави не повинні розглядатися в спорах, пов'язаних із банкрутством, недійсністю правочинів, невиконанням зобов'язань пов'язаними особами за цивільно-правовими угодами. На практиці, за її переконанням, виникає плутанина при реалізації податковими органами інтересів держави як власника і держави як збирача податків [36, с. 38]. В.С. Кіценко стверджує, що порівняльний аналіз категорій «оподаткування» та «податкові правовідносини» свідчить, що вони не є тотожними. Сфера оподаткування є більш широкою і включає в себе, окрім податкових, ще й деякі інші правовідносини (конституційні, адміністративні, кримінальні тощо). Відповідно, не є тотожними категорії «податкові спори» і «спори у сфері оподаткування». «Спори у сфері оподаткування» є більш широким поняттям,

що повністю включає в себе поняття «податкові спори», а також окрему групу адміністративно-правових спорів (ті, що виникають у сфері оподаткування). Соціально-правові спори становлять окремий вид правових спорів, що виникають із правовідносин соціального забезпечення [37, с. 15]. Таким чином, варто підтримати наукову позицію щодо розмежування понять «спори у сфері оподаткування» і «податкові спори», які співвідносяться як загальне і частина.

Досить ґрунтовно визначає поняття податкового спору Ю.В. Божко, зазначаючи, що податковий спір є юридичним конфліктом, що виник на підставі специфічних юридичних фактів між платником податків (податковим агентом), з одного боку, та уповноваженим контролюючим (податковим або митним) органом, з іншого боку, з приводу застосування норм податкового законодавства щодо нарахування та сплати податків, зборів взаємних прав та обов'язків сторін та умов їх реалізації, має публічний характер, підлягає розгляду в установленому процесуальним законодавством порядку та є механізмом реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин [5, с. 41]. Таким чином, на підставі аналізу наявних в доктринальних джерелах визначень можна запропонувати авторський варіант поняття: податковий спір – це різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів з метою реалізації та захисту прав і законних інтересів.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Таким чином, варто підсумувати, що поняття «податковий спір» з етимологічної точки зору містить такі особливості: 1) в основі лежать певні суперечності осіб, зіткнення протилежних інтересів; 2) завжди має двосторонній або багатосторонній характер (неможливе існування «змагальності» для однієї особи, без наявності зустрічного контрагента); 3) стосується специфічної сфери відносин, в якій виникає спір, – податкової (пов'язана зі стягненням обов'язкових платежів). Податковий спір – вид публічно-правового спору, який своєю чергою є різновидом правового спору, що виникає між суб'єктами публічно-правових відносин з приводу протиправної поведінки (рішень, дій, бездіяльності) суб'єкта владних повноважень. До його *специфічних особливостей* слід віднести: 1) сфера виникнення – публічно-правова; 2) суб'єкти – учасники публічних правовідносин, причому хоча б один повинен бути суб'єктом владних повноважень; 3) предмет спору – протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень; 4) умова – порушення прав, свобод, законних інтересів має бути вчинене саме у процесі реалізації суб'єктом своїх публічно-владних повноважень. За цими ознаками податкові спори і можна віднести до категорії публічно-правових. Податкові спори варто розглядати в єдиній узагальненій системі із взаємопов'язаними елементами (конфлікт → спір → правовий спір → публічно-правовий спір → податковий спір). Податковим спором є різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів з метою реалізації та захисту прав і законних інтересів.

Список використаних джерел:

1. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства імені О.О. Потебні; за ред. І.К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970-1980. Т. 9. 1978. URL: <http://sum.in.ua/s/spir>.
2. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства імені О.О. Потебні; за ред. І.К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970-1980. Т.6. 1975. URL: <http://sum.in.ua/s/podatkovyj>.

3. Чечина Н.А. Норма права и судебное решение. Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1961. 78 с.
4. Бринцев О.В. Правова сутність економічних спорів та способи їх вирішення: монографія. Харків : Право, 2005. 304 с.
5. Божко Ю.В. Правові аспекти розгляду податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2014. 214 с.
6. Сало Л. Б., Сенюта І. Я., Хлібороб Н. Є., Школик А. М. Способи вирішення публічно-правових спорів з органами влади : практичний посібник. Дрогобич : Коло, 2009. 112 с.
7. Про фінансову реструктуризацію : Закон України від 14.06.2016 № 1414-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 32. Ст. 5.
8. Лазор В. В. Правове регулювання трудових спорів, конфліктів і порядок їх вирішення на сучасному етапі : Монографія. Луганськ : Л-ра, 2004. 352 с.
9. Сокол М.В. Порядок вирішення колективних трудових спорів і конфліктів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 20 с.
10. Огренчук Г.О. Правове регулювання застосування медіації при вирішенні цивільно-правових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Київ, 2016. 20 с.
11. Бринцева Л.В. Адміністративно-правовий спір: сутність, поняття, ознаки : монографія. Харків : ФІНН, 2010. 112 с.
12. Хлібороб Н.Є. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикційної діяльності адміністративного суду : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2012. 20 с.
13. Тимошенко К.О. Публічно-правовий спір як предмет юрисдикції адміністративних судів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 20 с.
14. Гладка Н.М. Правове регулювання вирішення публічно-правових спорів, що впливають із соціальних відносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 20 с.
15. Трояновська Т.М. Публічно-правовий спір у сфері інтелектуальної власності як предмет юрисдикції адміністративних судів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 20 с.
16. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35 /35-36, 37/. Ст. 1358.
17. Постанова Верховного Суду України від 05.07.2017 №377/232/16-ц. URL: https://zib.com.ua/ua/130289-vs_u_dav_kriteriy_vidmezhuвання_publichno-pravovih_sporiv.html.
18. Про затвердження Державного стандарту соціальної послуги посередництва (медіації) : Наказ Міністерства соціальної політики України від 17.08.2016 № 892. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1243-16>.
19. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства імені О.О. Потебні; за ред. І.К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970–1980. Т. 4. 1973. URL: <http://sum.in.ua/s/konflikt>.
20. Лупарев Е.Б. Понятие и признаки административно-правового спора. *Журнал российского права*. 2002. № 2. С. 44–51
21. Ківалов С.В. Вибірчий спір як різновид публічно-правового спору. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2011. Т. 10. С. 7-19. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nronyua_2011_10_3/.
22. Караченцев І.В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 195 с.
23. Уткин Э.А. Конфликтология : теория и практика. Москва : Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ». Издательство «ЭКМОС», 2000. 272 с.
24. Тихомиров О.О., Забайлович Л.В. Інформаційно-правові конфлікти: поняття, види, особливості. *Юридична наука і практика: виклики часу*: Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. Т. II. Київ. URL: <http://er.nau.edu.ua:8080/handle/NAU/13560>.

25. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків. *Часопис Київського університету права*. 2010. № 3. С. 110–114.
26. Парыгина И.А., Тадеев А.А. Налоговое право России в схемах и таблицах с комментариями : учебное пособие. Москва : Из-во «Эксмо», 2005. 240 с.
27. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: Финансово-правовой аспект: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Саратов, 2006. 29 с.
28. Усенко Є.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія. Харків : Право, 2011. 184 с.
29. Ларина Л.Б. Налогообложение социально ориентированных организаций : дисс. ... канд. эконом. наук : 08.00.10. Москва, 2007. 188 с.
30. Сёмушкин В.С., Воробьёва Ю.В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров. *Налоговые споры : теория и практика*. 2004. № 12. С. 24–37.
31. Кіценко В.С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору. *Форум права*. 2010. № 4. С. 458–461.
32. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): монография. Москва, 2007. 131 с.
33. Податкові спори : виникнення, природа, засоби регулювання : навч. пос. / С.В. Буряк, П.В. Мельник, В.В. Тильчик та ін.; за заг. ред. С.В. Буряка. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 800 с.
34. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Москва, 2004. 185 с.
35. Шевцова Н.В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.
36. Петрова Г.В. Налоговые споры : практика рассмотрения. Москва : Юриспруденция, 2005. 116 с.
37. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2010. 19 с.