

I. Вихідні засади доктрини податкового права

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-021



Олег Заверуха

кандидат юридичних наук,
голова Восьмого апеляційного
адміністративного суду
(Львів, Україна)
ozaverukha@ukr.net

УДК 347.73:336.22

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ: ПРИРОДА ТА ПІДСТАВИ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ

АНОТАЦІЯ. Конфліктність є закономірною ознакою суспільних відносин, у яких передбачається певне обмеження поведінки їхніх учасників. Деякі регулятори діють в умовах самообмеження суб'єктів фактично без примусу, тоді як реалізація норм права через свою обов'язковість забезпечується існуванням жорстких примусових механізмів. Проблема податкового конфлікту пов'язується з моментом виникнення самих податків. Унаслідок поступової трансформації податкових відносин змінювалася форма обов'язкових платежів, а з ними – і форма конфліктності. Доктринальне з'ясування правового податкового конфлікту, дослідження підстав його виникнення сприятиме визначенню шляхів та засобів подолання конфліктності в податкових відносинах і дасть змогу сформулювати необхідні дії суб'єктів на попередження конфлікту в майбутньому.

Метою статті є вивчення правової природи податкового конфлікту через його зв'язок із, власне, конфліктом і природою податку, диференціювання підстав виникнення податкового конфлікту та визначення суперечностей, які притаманні конфлікту на різних етапах його розвитку.

Податковому конфлікту не завжди притаманне відверте негативне ставлення. Суперечність виникає і тоді, коли законослухняна поведінка суб'єкта передбачає певне майнове обтяження. При цьому конфліктність у податкових відносинах може виходити за межі податкового регулювання. У статті диференційовано підстави виникнення податкового конфлікту залежно від стадії його динаміки. Так, на стадії нормотворчості конфлікт може виникати при формуванні змісту податково-правових норм, дотриманні процедури щодо появи податково-правової норми та при узгодженні податково-правових актів. Звернено увагу на необхідність чіткого визначення понять, формування сталих юридичних конструкцій, узгодження податкових термінів із нормами інших фінансових законів, дотримання певного терміну запізнення між прийняттям законодавчого припису та набуттям

© Олег Заверуха, 2020

ним чинності, організацію податкового регулювання відповідно до системи податкового законодавства. Поява податкового конфлікту при застосуванні норми права пов'язана з деталізацією правового статусу зобов'язуваної особи. Зокрема, визначено сфери виникнення конфлікту для резидентів і нерезидентів. На динаміку конфліктності може впливати чіткість реалізації повноважень контролюючими органами і розподілення повноважень між тими органами, які представляють державу та територіальні громади. Розв'язання податкових спорів і податкового конфлікту може відбуватися у режимі апеляційного, адміністративного узгодження та при вирішенні податкових спорів судами.

Підстави виникнення правового конфлікту визначають шляхи його подолання. При цьому правове регулювання не зводиться до досягнення конфліктної ситуації, адже має на меті таке узгодження інтересів учасників, за якого конфлікт буде подолано. Подальше дослідження природи податкового конфлікту дасть змогу виробити такі способи подолання суперечностей, що становлять зміст і причини його виникнення, які максимально зможуть задовольнити інтереси всіх учасників податкових відносин.

Ключові слова: право; конфлікт; податковий конфлікт; податкові правовідносини; податкове законодавство; контролюючий орган.

Проблема податкового конфлікту існувала, мабуть, із моменту виникнення податків. Зрозуміло, що навряд чи можна в цьому разі чітко виокремити дату появи такого платежу. Процес трансформування різновидів обов'язкових платежів тривав певний період, іноді досить розтягнутий у часі. При цьому зміни форм обов'язкових платежів, які передували класичним формам податків, не виключали і відвертих форм стягнення як при сплаті данини. Тобто трансформування подібних платежів відображалось і в зміні форм конфліктності, підстав її виникнення та засобів подолання. Доктринальне з'ясування правового податкового конфлікту, на нашу думку, безпосередньо пов'язується з двома конструкціями: таким явищем, як конфлікт, та з природою податку. Саме в цьому сенсі ми і вважаємо за необхідне проаналізувати природу цього специфічного різновиду конфлікту в сфері податкових відносин.

Досліджено фундаментальні праці на тему природи конфлікту як явища та специфічного різновиду конфлікту в сфері податкових відносин таких учених, як П. Рікер, С. Бобровник, М. Жернаков, Р. Бойко.

Метою дослідження є вивчення правової природи податкового конфлікту через його зв'язок із, власне, конфліктом і природою податку, диференціювання підстав виникнення податкового конфлікту та визначення суперечностей, які притаманні конфлікту на різних етапах його розвитку.

Перш за все, ми маємо враховувати, що конфліктність притаманна всім засобам соціального регулювання. Моральні, релігійні, правові за-

соби контролю за поведінкою та встановлення і досягнення необхідної її форми пов'язується із певним обмеженням поглядів, бажань і, відповідно, дій (бездіяльності) учасників відносин. Зрозуміло, що кожна із подібних форм має свої особливості, що обумовлюють, серед іншого, шляхи подолання конфліктності. Якщо норми моралі спрямовуються і, в підсумку, гарантують певні форми самообмеження суб'єктів, коли адресат норми моралі буде свою поведінку на основі власного переконання, фактично без примусу (якщо не враховувати громадський осуд тощо), то норми права передбачають вже реальну можливість застосування жорстких примусових заходів, на підставі чого досягається мета інтересу одного з учасників відносин. П. Рікер стосовно цієї ситуації зазначав, що сама сутність права передбачає певне зазіхання, наявність вимог до людей здійснити чи не здійснити відповідні дії, тобто є вимогою виконання правових обов'язків¹.

Особливість конфлікту в праві пов'язується з тим, що через правові засоби як формуються підстави конфлікту, так і будуються шляхи його подолання. З одного боку, право як інструмент, що передбачає певні обмеження, вже трансформує поведінку учасників під волю тих суб'єктів, які фактично породжують правові приписи. З другого боку, визначивши конфліктність у наслідках регулювання особливостей застосування правових норм, право пропонує і відповідні шляхи подолання протиріч, виходу із конфліктної ситуації, узгодження інтересів учасників відносин на шляху подолання конфлікту. Важливо мати на увазі, що регулювання у праві не має на меті обов'язкове формування конфлікту. Принциповими при цьому, на нашу думку, є три моменти: а) розглянути, визначити конфлікт, його передумови та підстави; б) сформулювати шляхи подолання конфлікту, які максимально зможуть задовольнити інтереси всіх учасників відносин; в) з'ясувати та сформулювати сукупність дій щодо подолання та знищення підстав конфліктності на майбутнє. Саме тому метою правового регулювання не може бути досягнення певної конфліктної ситуації, а таке трансформування обставин узгодження відносин між учасниками, яке не лише допускає, а й обов'язково обумовлює досягнення такого компромісу інтересів, на підставі якого конфлікт буде подолано².

У тій чи іншій формі конфліктність у регулюванні як через систему соціальних регуляторів загалом, так і права зокрема безпосередньо пов'язується із "обов'язковістю". Саме це і є однією із принципових рис, що характеризують природу норми права. Зрозуміло, що "правова обов'яз-

¹ Див.: П Рікер, 'Человек как предмет философии' (1989) 2 Вопросы философии 49.

² Див.: С Бобровник, *Компромiс i конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу* (Юридична думка 2011) 384.

ковість” передбачає як обов’язковість приймати певні рішення щодо здійснення власної поведінки і діяти відповідно до цього, так і обов’язковість не допускати забороненої поведінки, не діяти так, як заборонено відповідним правовим приписом. З огляду на це і будуються форми активного (діяльності) і пасивного (бездіяльності) подолання конфлікту в праві.

Маючи загальні риси щодо характеристики підстав виникнення, змісту, шляхів подолання, конфлікт у праві досить умовно можна розглядати як єдину конструкцію, яка одноставно підходить до будь-яких галузевих конструкцій. Саме в цьому сенсі правовий конфлікт у праві набуває своєї глибинної особливості, що надає йому специфічних, змістовних рис порівняно з правовими конфліктами інших галузевих різновидів³. Наприклад, у податковому регулюванні конфліктність не завжди передбачає форму або природу відверто негативного відношення, яке закладено в основу розуміння, та підходів всіх різновидів соціальних регуляторів. Так, наприклад, правопорушник, злочинець (вбивця, гвалтівник, грабіжник тощо) однаково засуджується і нормами моралі, і нормами релігії, і нормами права. Тобто в цій ситуації в основі конфлікту лежить ганебне явище, яке засуджується всіма засобами суспільного реагування.

Водночас податковий конфлікт обумовлює певні суперечності. До прикладу, особа чесно заробила певну суму грошей або має на законних підставах відповідне майно, тобто перед нами не правопорушник. І на підставі цього щодо неї мають застосовуватися певні несприятливі наслідки, коли вона має віддати частку зароблених коштів або майна як свій податковий обов’язок. Отже, законослухняна поведінка обумовлює певне майнове обтяження. Ще більше може йтися про конфліктність у цій ситуації, коли кошти зібрані як податки та збори витрачаються не за цільовою ознакою (хоча цільова спрямованість не завжди пов’язується із податком). Щоправда, у цьому разі треба мати на увазі, що конфліктність вже виходить за межі податкового регулювання і породжує відповідні суперечки на межі регулювань доходів та видатків бюджетів.

Навряд чи можна виокремити вичерпний перелік підстав, форм і сфер податкового конфлікту. Багатоманітність відносин оподаткування породжує різноманітні особливості узгодження протиріч, інтересів учасників податкових відносин. Водночас узагальнене бачення динаміки податкових відносин дає змогу диференціювати сфери виникнення податкового конфлікту, зокрема:

1. На стадії *нормотворчості* конфліктність податкових відносин може виражатись як у додержанні концептуальних засад, побудови податково-

³ Див. докладніше.: М Жернаков, *Податкові спори: реформування механізмів вирішення* (Право 2015) 13–5.

правової норми, так і процедур її прийняття. Порушення таких вимог є однією з основних підстав виникнення конфлікту в податкових відносинах. У цьому сенсі податковий конфлікт може виникати:

а) при формуванні змісту податково-правових норм (узгодження інститутів та підгалузей; правовий механізм тощо). Беззаперечно, раціональне та ефективне правове регулювання пов'язується із чіткістю формулювання правового припису, досягнення чіткого термінологічного глосарію. При цьому хотілося б звернути увагу на три аспекти. По-перше, доцільність чіткого та зрозумілого визначення понять. Сьогодні однією із найбільш проблемних і суперечливих статей Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁴ є ст. 14 “Визначення понять”. Ця стаття містить понад 250 понять, які вважаються вихідними для податкового регулювання. Водночас переважну більшість із них навряд чи можна віднести до системоутворюючих, не кажучи вже про те, що вони заклали змістовні протиріччя (наприклад, співвідношення таких конструкцій, як податковий обов'язок – податкове зобов'язання – грошове зобов'язання – податковий борг). По-друге, формування сталих юридичних конструкцій, що регулюють справляння окремого платежу з чітким закріпленням та узгодженням усіх елементів механізму податку. Стаття 7 ПК України закріплює вичерпний перелік елементів податкового механізму, тобто без наявності хоча б одного із них податок не можна вважати встановленим і, відповідно, у певній категорії платників не виникає податкового обов'язку. Проте чинне податкове регулювання із порушенням цієї настанови закріплює обов'язок сплати військового збору. Щодо цього обов'язкового платежу не визначено базу оподаткування як елементу, до якого має застосовуватися ставка податку. Таким чином, з огляду на необхідність формальної визначеності податкового регулювання, обрахувати такий платіж неможливо. По-третє, таке визначення податкових термінів, яке узгоджувалося б із поняттями, що закріплені в інших фінансових законах. Ми беремо до уваги те, що податкове законодавство є елементом фінансового законодавства загалом. Це обумовлює узгоджений вплив інституційних чи підгалузевих законодавств на споріднені відносини. Проте безумовною підставою конфлікту в цій ситуації є неоднакове визначення однакових за змістом відносин, на підставі чого виникає об'єктивна суперечність у використанні цих норм для осіб, на регулювання поведінки яких вони спрямовані. Так, фактично одні й ті самі відносини в ПК України характеризуються як відносини щодо справляння “податків, зборів (обов'язкових платежів)”,

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 25.02.2020).

тоді як у Бюджетному кодексі України⁵ задіяна конструкція “податкових надходжень”. Однак це не синоніми, і зміст та наповнення відносин, які вони уособлюють, не збігаються;

б) при дотриманні процедури щодо появи податково-правової норми. Податкові конфлікти мають свою підставу і при недодержанні процедури появи законодавчих приписів та набуття ними чинності. Так, і для податкового, і для бюджетного регулювання закладено певний термін запізнення між прийняттям законодавчого припису та набуттям ним чинності. Це необхідно для того, щоб зобов’язана особа змогла зробити висновки щодо того, яким чином змінюється податкове навантаження чи інші умови справляння обов’язку і змінила в найбільш привабливому для себе вигляді режим справляння обов’язку. Саме тому внесення змін до податкових законів за тиждень чи навіть за місяць до набуття ними чинності – безумовна підстава виникнення конфліктних ситуацій і деліктних відносин. Крім того, особливість реалізації нормотворчих процедур обумовлюється і специфікою запровадження місцевих податків та зборів. Закріплення вичерпного переліку місцевих податків та зборів, елементів їх правових механізмів у ПК України ще не породжує виникнення відповідного обов’язку щодо їх справляння у платників. Такий обов’язок виникає лише на підставі рішення місцевої ради, яке враховує всі зазначені вище положення ПК України. Об’єктивні підстави виникнення конфлікту в цій ситуації: по-перше, якщо положення рішення місцевої ради суперечать нормам ПК України або, по-друге, якщо таке рішення не приймається взагалі або приймається із суттєвим запізненням;

в) при узгодженні податково-правових актів. Мабуть, у цій ситуації треба мати на увазі узгодження системи податкового законодавства, що передбачає як внутрішню, так і зовнішню ієрархію. У цьому сенсі доцільно враховувати чітку, логічну побудову системи законодавства. У контексті податкового регулювання треба мати на увазі засадничі принципи, що закладені в Конституції України та обумовлюють вимогу виконання податкового обов’язку (ст. 67)⁶. Спираючись на це і формуються доктринальні підходи до організації податкового регулювання, що передбачає відповідні вимоги до законотворчості (ч. 2 ст. 92)⁷, конструкції податку та податкового обов’язку. Деталізація цих конструкцій має міститися у перших двох розділах ПК України та в подальшому уточнюватися стосовно кожного податку та збору в наступних розділах. Інші підзаконні

⁵ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁶ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁷ Там само.

акти мають спиратися та чітко відображати приписи, що містяться у цих розділах кодифікованого податкового закону.

2. На стадії нормозастосування доктринальні особливості підстав виникнення конфлікту пов'язуються, перш за все, з чітким співвідношенням правового становища та правових можливостей як адресата податкових приписів, так і особи, яка контролює їх повне та своєчасне додержання. Зрозуміло, що і виникнення, і розв'язання податкового конфлікту в цій ситуації пов'язується із доктриною податкового обов'язку, з якої випливає деталізація правового статусу зобов'язуваної особи. Сталим положенням переважної більшості податкових законодавств є відмежування від критерія "громадянство" і заміна його резиденством. Тобто податковий конфлікт у державі стосовно регулювання податкових відносин може виникати не лише між державою і громадянином, а й між державою та особами, які перебувають на її території, або отримують доходи із джерел на її території. Отже, всі особи, які перебувають на території держави не менше 183 днів, розглядаються як податкові резиденти, і конфлікт щодо справляння податків та зборів у них має узагальнений характер, тобто стосується будь-яких надходжень як на території держави, так і за її межами. Що ж стосується податкових нерезидентів, то сфера конфліктних відносин може охоплювати лише відносини щодо доходів та майна виключно на території держави.

Так само передумовою податкового конфлікту на стадії правозастосування може бути і чіткість реалізації повноважень контролюючих органів. Треба зважати на те, що система контролюючих органів орієнтується на таке формування її учасників, коли повноваження окремого органу, що делеговані йому державою, орієнтуються переважно на окрему стадію фінансової діяльності. У цьому сенсі стадія формування публічних коштів пов'язується із реалізацією контрольних повноважень, перш за все, фіскальних органів, а стадія розподілення публічних коштів – із контрольною діяльністю органів державного казначейства. І, нарешті, стадія витрачання – органи державного аудиту. Зрозуміло, що окремими контрольними повноваженнями наділені й інші контролюючі органи, але компетенція зазначених вище суб'єктів владних повноважень орієнтована саме таким чином.

Підстави виникнення податкового конфлікту в цих умовах можуть пов'язуватися як із розподіленням повноважень між тими органами, які представляють державу та територіальні громади, так і з їхньою реалізацією. Дуже багато спірних і конфліктних ситуацій пов'язані з межею компетенції окремого контролюючого органу, з якою збігається компетенція іншого. Водночас межа та узгодження компетенцій – не єдина підстава

виникнення конфлікту. Дуже тісно підстави конфлікту пов'язуються не лише з тим, які повноваження має контролюючий орган, а з тим, як ці повноваження розуміються і відповідно до цього реалізуються. Проблема розсуду, дискреції повноважень у діяльності контролюючих органів – одна з найбільш вагомих підстав виникнення спорів і конфліктів при регулюванні податкових відносин.

Водночас позитивне нормозастосування та підстави виникнення чи, навпаки, запобігання виникненню податкового конфлікту пов'язуються із чітким додержанням контролюючими органами тих повноважень, які визначені ним. У цьому сенсі, на нашу думку, можливими підставами виникнення податкового конфлікту є, щонайменше, три. По-перше, чітке додержання законодавчих норм, які встановлюють завдання та функції таких органів. По-друге, узгоджене як визначення, так і реалізація власних повноважень на межі із повноваженнями інших контролюючих органів. По-третє, узгодження правових статусів контролюючих органів як суб'єктів владних повноважень і платників податків як зобов'язаних осіб.

3. На стадії розв'язання податкових спорів і податкового конфлікту:

а) у режимі апеляційного, адміністративного узгодження. Підстави виникнення конфліктних відносин у цих умовах об'єктивно обумовлюють два різновиди конфлікту, які диференціюються за суб'єктивним складом. Оскарження рішень контролюючого органу вже саме собою за своєю природою обумовлює спірні відносини, які найчастіше не можуть бути вирішені в такій формі й об'єктивно трансформуються у податковий конфлікт. При цьому конфлікт набуває суперечностей як між зобов'язаною та владною особою, так і між різними рівнями суб'єкта владних повноважень.

У першому випадку податковий конфлікт характеризується зіставленням позиції платника податку та позиції контролюючого органу щодо оцінки конкретної ситуації та наслідків щодо неї. Тобто суб'єктами конфлікту виступають представники двох сторін податкового правовідношення – владної та зобов'язаної. У другому випадку податковий конфлікт може виникнути при узгодженні позиції контролюючого органу, який безпосередньо приймав рішення, та органу вищого рівня в системі суб'єктів контролю. Тобто в цьому випадку конфліктні відносини виникають між суб'єктами, які представляють одну і ту саму сторону податкових правовідносин;

б) при розв'язанні податкових спорів судами. Об'єктивно зрозуміло, що коли йдеться про розв'язання податкового спору, то це стосується оцінки та розв'язання відповідного конфлікту між сторонами такого спору.

При цьому хотілося б звернути увагу на дві проблеми стосовно характеру конфліктних відносин у цій ситуації.

По-перше, розв'язання податкового конфлікту пов'язується із такою діяльністю адміністративних судів, яка об'єктивно вимагає узгодження норм ПК України та Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁸. Зрозуміло, що певна конфліктність норм цих актів може призводити до колізійності, суперечностей, що ускладнюватиме роботу судів і не сприятиме об'єктивному та виваженому розв'язанню спору. Водночас треба мати на увазі, що принципового накладення нормативного орієнтування цих актів немає. У сенсі розв'язання податкового конфлікту судами можна вважати “матеріальну” спрямованість норм ПК України та “процесуальну” орієнтованість приписів КАС України. Зрозуміло, що чітку межу в цій ситуації провести складно і треба враховувати, що таке розмежування на матеріальне і процесуальне досить умовне. Проте водночас основний масив матеріальних норм (податок, податковий обов'язок, податкове зобов'язання, грошове зобов'язання, податковий борг тощо), стосовно положень яких і виникає податковий конфлікт, податковий спір, міститься у кодифікованому податковому законі. Не можна оцінювати ПК України виключно як сукупність матеріальних законодавчих приписів. Значна його частина формується завдяки процедурним нормам (особливо це стосується розділу II), але це не норми, які деталізують розв'язання податкового конфлікту судами. КАС України гарантує процесуальне забезпечення розв'язання податкового конфлікту на цьому етапі, тобто містить певні процедури розв'язання конфлікту, що виник на підставі неоднакового розуміння та застосування матеріальних податкових норм.

По-друге, розв'язання податкового конфлікту судами сьогодні торкається ще однієї доктринальної проблеми – проблеми юрисдикції. Вже досить тривалий час лунають пропозиції кардинально реформувати юрисдикцію господарських та адміністративних судів, передавши до юрисдикції господарських судів, зокрема, і спори, пов'язані з оподаткуванням⁹. На нашу думку, об'єктивних підстав для реалізації такої пропозиції немає. Посилання на те, що відносини оподаткування пов'язані з господарськими відносинами не витримує критики. По-перше, не всі податкові відносини обумовлені участю в господарській діяльності. По-друге, в режимі господарської діяльності об'єктивно виникають підстави цивільної, кримінальної та адміністративної юрисдикцій, а це

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁹ Роман Бойко, ‘Як можна розвантажити масив справ, що накопичився у Верховному Суді’ (*Судебно-юридическая газета*, 28.12.2019).

зовсім не означає передачі до господарських судів справ, що пов'язані зі злочинами у сфері господарської діяльності. Ба більше, у межах господарської юрисдикції складно об'єктивно, виважено, неупереджено розв'язати податковий конфлікт на рівні спору в судах, бо, наприклад, обов'язок доказування повністю лягає на зобов'язану особу. Проте у більшості випадків це складно або неможливо (наприклад, при вилученні контролюючими органами первинної документації платника). Лише адміністративна юрисдикція може забезпечити в такій ситуації захист інтересів особи, неупереджене вирішення податкового спору. Саме тому розв'язання податкового конфлікту на цьому етапі важливо пов'язувати виключно з адміністративною юрисдикцією.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Bobrovnyk S, *Kompromis i konflikt u pravi: antropolo-ho-komunikatyvnyi pidkhid do analizu [Compromise and Conflict in Law: an Anthropological-Communicative Approach to Analysis]* (Yuridichna dumka 2011) (in Ukrainian).
2. Zhernakov M, *Podatkovi spory: reformuvannia mekhanizmiv vyrishennia [Tax Disputes: Reforming Settlement Mechanisms]* (Pravo 2015) (in Ukrainian).

Journal articles

3. Ricoeur P, 'Chelovek kak predmet filosofii' ['Human as a Subject of Philosophy'] (1989) 2 Voprosy filosofii (in Russian).

Newspaper articles

4. Boyko R, 'Yak mozhna rozvantazhyty masyv sprav, shcho nakopychysia u Verkhovnomu Sudi' ['How to Unload the Supreme Court Case File'] (*Sudebno-juridicheskaja gazeta*, 28.12.2019) (in Ukrainian).

Oleh Zaverukha

TAX CONFLICT: NATURE AND GROUNDS OF DIFFERENTIATION

ABSTRACT. Possibility of conflicts is an inherent feature of social relations which imply a certain restriction of their participants' behavior. Some regulators act in the context of self-restraint of relevant entities without actually forcing them, while implementation of legal provisions, owing to their binding nature, rests upon the existence of strict enforcement mechanisms. The issue of tax conflict is associated with the moment when taxes proper arise. Gradual transformation of tax relations entailed changes in the form of mandatory payments, along with the form of conflict. Doctrinal clarification of legal tax conflict and

study of the reasons for its occurrence will contribute to determining the ways and means of overcoming the possibility of conflict in tax relations and makes it possible to formulate the actions of the entities involved which are necessary to prevent the conflict in the future.

The article aims at studying the legal nature of tax conflict through its connection with the actual conflict and nature of tax, and also at differentiating the grounds for occurrence of tax conflict and at identifying the contradictions which are inherent in a conflict at different stages of its development.

A tax conflict is not always characterized by an apparently negative attitude. The contradiction also arises when the law-abiding behavior of an entity implies a certain property encumbrance. At the same time, a conflict in tax relations may go beyond the framework of tax regulation. The article differentiates the causes of occurrence of tax conflict depending on the stage of its dynamics. Thus, at the rule-making stage, a conflict may arise when the content of tax law provisions is formed, the procedure for the emergence of a tax law provision is observed and when tax law acts are approved. The author emphasizes the need for making a clear definition of concepts, for formulating stable legal constructs, harmonizing tax terms with provisions of other financial laws, observing a certain delay gap between the adoption of a legislative decree and its entry into force, and organizing of tax regulation in accordance with the system of tax legislation. Where a legal rule is applied and a tax conflict occurs, this is related to the detailing of the legal status of the obligee. In particular, the areas of conflict for residents and non-residents are identified. The dynamics of conflict may be affected by the preciseness with which the powers of controlling bodies are exercised, and the distribution of powers between those bodies which represent the State and the territorial communities. Tax disputes and a tax conflict may be resolved via appellate and administrative settlement and in the case of resolution of tax disputes by courts of law.

The causes of occurrence of a legal conflict determine the ways to overcome it. At the same time, legal regulation does not come down to achieving a conflict situation, since its objective is to bring the interests of the participants into accord with each other in such a manner as to overcome the conflict. Further research into the nature of tax conflict will allow developing such ways to overcome the contradictions building up the content and causes of its occurrence which will ensure maximum satisfaction of interests of all participants to tax relations.

KEYWORDS: law; conflict; tax conflict; tax law relations; tax legislation; controlling body.