

УДК 37.73:336.22(477)

С. В. Пархоменко-Цироцяню
кандидат юридичних наук, доцент
кафедри адміністративного та фінансового права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПОДАТКОВІ СПОРИ: ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ВИРІШЕННЯ

Особливе місце серед юридичних конфліктів посідають податкові конфлікти, оскільки вони стосуються визначальної для держави та приватних суб'єктів сфери – фінансової. Податкові правовідносини, за загальним визнанням, є найбільш конфліктними серед інших. Реалізація податково-правових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів, обумовлених різними причинами.

Враховуючи особливу значущість для держави дотримання публічного інтересу у сфері оподаткування та необхідність захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин, потребує належної уваги питання щодо встановлення причин і вирішення податкових спорів. Використовуючи терміни «податковий конфлікт» і «податковий спір», слід відзначити, що податковий конфлікт розглядається як суперечність, що після переведення в процесуально-правову площину трансформується в податковий спір, який згодом має бути вирішений.

Вже давно податки розглядаються як законна форма відчуження частини власності приватних суб'єктів на користь публічного суб'єкта – держави. Податкові правовідносини виникають у зв'язку з реалізацією конституційного обов'язку щодо сплати кожним податків. Поява податку та обов'язку його сплачувати призвела до ухилення від оподаткування.

Одним із визначальних чинників, що впливає на появу податкових конфліктів, є якість податкового законодавства. Наявність Податкового кодексу (далі – ПК) України не гарантує відсутність прогалин і колізій правових норм. Навпаки, постійна зміна умов оподаткування, хаотичне та раптове внесення змін до ПК України лише поглиблює проблему. Практика внесення змін до ПК України протягом останніх років наприкінці 2015 року привела до появи значної кількості норм, що не узгоджуються між собою, суперечать основним засадам податкового законодавства, зокрема принципу стабільності. Суттєвих змін зазнали елементи конкретного податку, при цьому відповідні зміни до розділу I «Загальні положення», розділу II «Адміністрування податків та зборів» не внесені.

Кодифікація будь-якого законодавства передбачає створення єдиного системного нормативно-правового на стабільній основі. Щодо цього відзначається, що нестабільність змісту ПК України дуже часто обумовлена не динамікою розвитку

суспільних відносин у сфері оподаткування, а відсутністю якісного аналізу стану та тенденцій розвитку податкових відносин, незадовільним прогнозуванням наслідків прийняття кодифікованого акту [1, с. 94].

Будь-яке законодавство має відповідати певним вимогам. Зокрема, теоретики права виділяють такі вимоги до змісту нормативно-правових актів:

- 1) тексти нормативно-правових актів мають бути зрозумілими кожному;
- 2) вони не повинні суперечити один одному;
- 3) вони мають максимально врегульовувати суспільні відносини, що передбачає відсутність прогалин у правовому регулюванні;
- 4) такі норми не можуть наділяти органи влади широкими дискреційними повноваженнями [2, с. 180–188].

Щодо цього зазначимо, що ПК України не відповідає принципу доступності податкового законодавства. Багато норм є складними для сприйняття та можуть бути по-різному розтлумачені. Присутній значний масив норм, які потребують встановлення механізму їх застосування.

Не вдаючись до глибокого аналізу ПК України, можливо навести такий приклад. Так, відповідно до п. 92.1 ст. 92 ПК України платник податків може відчужувати майно, що перебуває в податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платнику податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди. Загалом у тексті ПК України завжди зазначається, які дні потрібно рахувати – робочі чи календарні. Саме в цьому випадку законодавець не вважав за потрібне визначитися, які саме дні – календарні чи робочі – потрібно чекати. Фактично в цьому випадку платник має скористатися таким принципом, як презумпція правомірності рішень платника податку, згідно з яким у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, рішення може ухвалюватися на користь як платника податків, так і контролюючого органу [3, п. 4.1.4 ст. 4]. У відносинах «контролюючий орган – платник податків» нечасто таке рішення ухвалюється на користь платника податку.

Задля запобігання зловживанням з боку контролюючих органів і підвищення ефективності досудового урегулювання податкових спорів фахівці в галузі оподаткування пропонують скасувати можливість оскарження рішень контролюючих органів на рівні обласних управлінь Державної фіскальної служби та передати такі спори на розгляд Міністерству фінансів, що дасть змогу не допустити судових справ між контролюючими органами та бізнесом [4]. Досить складно оцінити результати такої процедури досудового урегулювання податкового спору. Чи буде готовий Мінфін у такій кількості розглядати податкові спори? Крім того, це потребує створення спеціального підрозділу та кваліфікованих спеціалістів у необхідній кількості задля забезпечення швидкого та кваліфікованого вирішення спору. Також є не зрозумілим, на якому рівні Мінфін має розглядати такі спори – на рівні обласного управління чи безпосередньо Мінфін. Якщо це буде Міністерство фінансів, чи буде це зручно для платника податків?

Також прагнення держави збільшити об'єм публічної фінансової діяльності та закономірна реакція приватного суб'єкту, що намагається максимально зберегти свою власність, із неминучістю будуть породжувати правореалізаційні спори [5, с. 68–69].

У науковій літературі поширеною є точка зору, відповідно до якої причина виникнення податкових конфліктів полягає в нерівності суб'єктів податкових правовідносин – держави та платників податків. Такі автори визнають джерело конфлікту в тому, що платники податків мають лише обов'язки та користуються лише тими правами, що випливають із них. А держава в особі своїх державних органів диктує виконання таких обов'язків, затверджуючи їх у законодавчому порядку.

Нерівність суб'єктів правовідносин не є стовідсотковим чинником для виникнення конфлікту. Дійсно, у податкових правовідносинах публічний фінансовий інтерес протистоїть приватному, оскільки держава намагається зібрати якомога більше коштів до централізованих фондів, а приватний суб'єкт – платник податку – намагається зберегти свою власність. Щодо цього А. Саркісов відзначає, що в держави, крім реалізації своїх прав, є й обов'язки використовувати тільки визначені для регулювання податкових правовідносин методи та правові механізми, а у платника податку, у свою чергу, є право вимагати від держави такого використання уповноваженими органами та посадовими особами [6, с. 14].

Фінансове право та, відповідно, податкове як його складова частина визнаються політично напруженою галуззю [7, с. 27], оскільки до процесу ухвалення податково-правових актів залучене широке коло політичних сил, котрі відстоюють прямо протилежні фінансові інтереси, які подекуди не

продиктовані тим самим публічним фінансовим інтересом.

Також слід звернути увагу на те, що конфлікт у сфері оподаткування не зводиться лише до традиційного протистояння двох сторін, держави та платника податків, він має й інші аспекти, зокрема «держава – податковий інспектор»; «податковий інспектор – платник податків»; «податковий інспектор – податкові агенти, банки, нотаріуси та ін.», а також «платник податків – платник податків». Враховуючи особливості оподаткування, зокрема непрямого оподаткування, від дій одного платника податку залежить можливість реалізації своїх прав іншим платником (наприклад, щодо оформлення податкових накладних, отримання права на бюджетне відшкодування тощо), тому таке протистояння спричиняє появу податкового конфлікту.

Встановивши причину виникнення податкового конфлікту, можна вірно обрати способи запобігання та зменшення негативних наслідків. Крім того, залежно від причини податкового спору має бути обраний метод його вирішення.

Об'єктивне та своєчасне вирішення податкових спорів є вельми актуальною проблемою, яка зачіпає публічний фінансовий інтерес, що протиставлений приватному фінансовому інтересу. На цей час в Україні податкові спори розглядаються адміністративними судами. Стаття 17 Кодексу про адміністративне судочинство (далі – КАС) України закріпила, що компетенція адміністративних судів поширюється на спори фізичних і юридичних осіб з суб'єктами владних повноважень щодо оскарження їх рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності. Відповідно до ст. 50 КАС України позивачем в адміністративній справі можуть бути фізичні та юридичні особи, а суб'єкт владних повноважень є відповідачем в адміністративній справі, якщо інше не встановлено цим Кодексом.

Слід зазначити, що прямої вказівки на те, що контролюючі органи можуть бути позивачами за адміністративною справою, не існує в рамках чинного податкового законодавства. Лише з моменту доповнення КАС України ст. 1833 контролюючі органи були визнані як позивачі за певними категоріями справ. Такий підхід цілком виправданий, враховуючи завдання адміністративного судочинства, яким є захист прав, свобод та інтересів фізичних і юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади та їхніх посадових і службових осіб (ч. 1 ст. 2 КАС України). Таким чином, який би суб'єкт – публічний або приватний – не виступав як позивач, завдання адміністративного суду полягає в забезпечення прав та інтересів платників податків.

Враховуючи правову природу податку, держава встановлює державний примус у сфері оподатку-

вання, особливим чином упорядковує податкові правовідносини. Окрім примусу, застосовуються певні особливі механізми правового регулювання сфери оподаткування. Останнім часом все частіше і науковці, і практики висловлюється про необхідність запровадження інституту медіації з метою вирішення податково-правових спорів, за допомогою якого відбувається добровільний і конфіденційний процес розв'язання будь-якого спору, коли нейтральна третя особа допомагає сторонам досягнути домовленості (згоди) в їх суперечці шляхом переговорів [8, с. 30]. Крім того, держава знову звернулася до впровадження механізму податкового компромісу, який існував і раніше в різних формах.

Першим експериментом щодо вирішення податкових спорів за допомогою медіації було Розпорядження Міністерства доходів і зборів України від 15.11.2013 р. «Про організацію роботи, спрямованої на наповнення бюджету», відповідно до якого органи Міндоходів провели роботу щодо досягнення примирення в судових справах для забезпечення надходження коштів до бюджету.

Наступним кроком стало закріплення Угодою про коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» в межах проведення податкової реформи того, що вже в 2015 році будуть введені інститути позасудового (мирного) вирішення податкових спорів (зокрема, інститути фінансової медіації та податкового компромісу).

Враховуючи особливості податково-правового регулювання, а саме те, що норми Податкового кодексу України не містили жодних можливостей щодо застосування компромісу, 25 грудня 2014 року ПК України було доповнено підрозділом 92 розділу XX «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу». Податковий компроміс визначається ПК України як режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності. У результаті досягнення компромісу сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість сплачується платником податку в розмірі 5% такої суми. При цьому 95% суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважаються погашеними, штрафні санкції не застосовуються, пеня не нараховується.

Звісно, держава прагне за допомогою податкового компромісу збільшити та прискорити надходження податків. Слід згадати, що в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників

податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. існував подібний механізм податкового компромісу. Але така норма призвела до можливості вчинення корупційних діянь, в зв'язку з чим згодом була скасована.

Наступний механізм, який має бути впроваджено в процес вирішення податкових спорів, є медіація. Критично оцінюючи можливість впровадження медіації при вирішенні податкових спорів в Україні, слід відзначити і негативні сторони такого інституту. Так, серед них виділяють те, що така діяльність набагато меншою мірою спрямована на абсолютне відновлення справедливості та захист законних прав особи, адже її метою є вироблення рішення через взаємні поступки, інколи навіть у питаннях, що однозначно вирішуються в законодавстві, але є нереальними за конкретних обставин [9]. Також слід зазначити, що процедура медіації є ефективною лише за умов високого рівня правової свідомості, подолання корупції. Враховуючи рівень правосвідомості платників податків в Україні та схеми, за якими вони звикли працювати, це може обернутися проти держави. Так, несумлінні платники податків будуть ініціювати подібні компромісні рішення в межах процедури медіації, що, безперечно, буде зменшувати стимул у сумлінних платників податків.

Незважаючи на те, що процедура медіації в податкових спорах використовується в багатьох країнах світу, зокрема в Німеччині, США, Бельгії, Великобританії, Нідерландах, для України вона є ще передчасною та потребує вивіреного механізму застосування із залученням кваліфікованих медіаторів.

Література

1. Коношко К. Якість податкового законодавства та податкові спори: питання взаємозв'язку / К. Коношко // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2014. – № 1. – С. 90–96.
2. Погребняк С. Основні принципи права (змістовна характеристика) : [монографія] / С. Погребняк. – Х. : Право, 2008. – 240 с.
3. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. // Інформаційна система Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Желтухін Є. Податкова медіація: як спростити податкові спори / Є. Желтухін // Юридична газета online [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://yur-gazeta.com/publications/events/podatkovamediaciya-yak-sprostiti-podatkovyi-spori.html>.
5. Крохина Ю. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления / Ю. Крохина // Журнал российского права. – 2003. – № 9. – С. 68–76.
6. Саркисов А. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : автореф. дис. ... докт. юрид. наук / А. Саркисов. – М., 2006. – 22 с.
7. Карасева М. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / М. Карасева. – М. : Юриспект, 2005. – 173 с.

8. Способи вирішення публічно-правових спорів з органами влади: [практ. посібник] / [ред. Л. Сало, І. Сенюта, Н. Хлібороб, А. Школик]. – Дрогобич: Коло, 2009. – 333 с.

9. Білуга С. Альтернативні позасудові способи врегулювання правових спорів та особливості їх застосування в окремих сферах суспільних відносин) / С. Білуга // Європейські перспективи. – 2014. – № 10. – С. 65–69.

Анотація

Пархоменко-Цироцянянц С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення. – Стаття.

У статті виокремлено та охарактеризовано основні причини виникнення податкових спорів, зокрема недосконалість податкового законодавства. Розглянуто шляхи вирішення податкових спорів, зокрема інститут податкового компромісу, медіації.

Ключові слова: податковий спір, податкове законодавство, оподаткування, медіація, податковий компроміс.

Аннотация

Пархоменко-Цироцянянц С. В. Налоговые споры: причины возникновения и проблемы разрешения. – Стаття.

В статье выделены и охарактеризованы основные причины возникновения налоговых споров, среди которых несовершенство налогового законодательства. Рассмотрены пути разрешения налоговых споров, в частности институт налогового компромисса, медиации.

Ключевые слова: налоговый спор, налоговое законодательство, налогообложение, медиация, налоговый компромисс.

Summary

Parkhomenko-Tsirotsiyants S. V. Tax disputes: causes of origin and problem of resolving. – Article.

The article distinguishes and characterizes main causes of tax disputes, among which the imperfection of tax legislation. The ways of resolving tax disputes, in particular, the institution of tax compromise, mediation are considered.

Key words: tax disputes, tax legislation, taxation, mediation, tax compromise.