

**РОЗДАЙБІДА А. А.,**

здобувач

*(Національний університет державної  
податкової служби України)*

УДК 347.73

**КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ  
ТА ЗАСОБИ МІНІМІЗАЦІЇ ЇХ КІЛЬКОСТІ**

У статті автор досліджує податкові спори, зокрема класифікацію таких спорів за різними критеріями. Акцентується увага на шляхах мінімізації податкових спорів та особливостях їх застосування на практиці, також автор розглядає проблему строків в податковому процедурному регулюванні.

**Ключові слова:** *податкові спори, класифікація податкових спорів, податкові процедури.*

В статье автор исследует налоговые споры, в частности классификацию таких споров по различным критериям. Акцентируется внимание на путях минимизации налоговых споров и особенностях их применения на практике, также автор рассматривает проблему сроков в налоговом процедурном регулировании.

**Ключевые слова:** *налоговые споры, классификация налоговых споров, налоговые процедуры.*

In article the author investigates tax disputes, in particular, classification of such disputes by various criteria. The attention is focused on ways of minimization of tax disputes and features of their application in practice, also the author considers a problem of terms in tax procedural regulation.

**Key words:** *tax disputes, classification of tax disputes, tax procedures.*

**Вступ.** Узгодження інтересів учасників податкового конфлікту, позицій суб'єктів податкових спорів пов'язується, перш за все, з співставленням певної мети, яку переслідує кожний із учасників відносин оподаткування. В цьому процесі можна виокремити найбільш типові проблеми, які є підставами виникнення податкових спорів та відповідно до цього можуть бути критерієм класифікації видів податкових спорів [1, с. 162-163]. Так, податкові спори можна розподілити:

- а) про визнання недійсними актів податкових органів;
- б) про стягнення податків та зборів, штрафів та донарахувань;
- в) про визнання виконавчого документу таким, що не підлягає виконанню;
- г) про повернення грошових коштів із бюджету, які незаконно стягнуті податковими органами.

На сьогодні склалися дві тенденції в виникненні та динаміці податкових спорів. З одного боку, їх кількість зростає. З іншого боку, навряд чи класифікація на окремі їх підвиди буде ускладнюватись, тому що принципове розподілення податкових спорів за типами вже має відносно стабільний характер. В будь-якому разі досить жваво обговорюються підстави мінімізації податкових спорів, перспективні засоби, якими це можна робити. На наш погляд, таких декілька:

1. Удосконалення податкового законодавства. При цьому важливо мати на увазі, що йдеться не виключно про акти законодавства, щ складають однорідний інститут (перш за



все, звісно, йдеться про Податковий кодекс), але і акти, які регулюють це різновид суспільних відносин на межі інституційного чи галузевого впливу. Складно уявити собі, яким чином, наприклад, можна узгодити та удосконалити процедуру вирішення податкових спорів без застосування Кодексу адміністративного судочинства України (звісно, йдеться про судову процедуру податкового регулювання). До того ж, суттєвий вплив має і узгодження норм податкового і бюджетного законодавства. Таким чином, ми маємо на увазі розширений підхід щодо узгодження чинного законодавства України.

2. Удосконалення судових процедур в контексті досягнення фахових висновків в листах та рішеннях судів вищих інстанцій (перш за все, мається на увазі Вищий адміністративний суд України). В цьому сенсі треба поєднати дві тенденції. З одного боку, сформувавши певний алгоритм в розумінні тих чи інших конструкцій податкового регулювання (які можуть бути нечітко або суперечливо викладені в Податковому кодексі України) для застосування судами першої та апеляційної інстанції. З іншого боку, формувати такі пропозиції та висновки (дотримання яких вимагати безпосередньо від судів), які базувалися на чинних законодавчих нормах. На жаль, в деяких випадках вищі спеціалізовані суди намагаються реалізовувати функцію законотворчості. В таких ситуаціях йдеться не про висновки щодо застосування норм законодавства, а про варіант офіційного тлумачення.

3. Уточнення прав та обов'язків платників податків і повноважень податкових органів. На наш погляд, в Податковому кодексі має бути ціла низка конструкцій, які взаємообумовлюють одна одну та повинні бути досконало узгоджені (правовий механізм податку на рівні загальних та спеціальних норм; податковий обов'язок та його складові і т. д.). Але найбільш принциповим є саме досконале співставлення права та обов'язків зобов'язаних осіб і повноважень владних учасників відносин. Якщо виходити, навіть, із загальної природи прав – спосіб врегулювання, упорядкування поведінки учасників правових відносин, то саме це повинно розповсюджуватись і на податкові відносини. Останні повинні організувати поведінку осіб таким чином, щоб найбільш раціональними засобами досягти найбільш ефективного надходження податків та зборів до бюджетів. В цьому сенсі і формується необхідність узгодження обов'язку платника та права контролюючого органу. Саме таким чином, всій сукупності обов'язків платників має протистояти система прав контролюючих органів, щоб в цих умовах чітко було зрозуміло – контролювати податкові органи мають лише те, що робити платник зобов'язаний. Логічно до такого співставлення прав та обов'язків додати і наступний етап кореспонденції – відповідальність. Остання має виникати лише по тих складах правопорушень, які обумовлені невиконанням визначених вичерпним переліком обов'язків платників.

**Постановка завдання.** Узгодження дозвільної поведінки платників та правомочності контролюючих органів і забезпечить раціональний баланс інтересів і прав платників податків та повноважень контролюючих органів.

**Результати дослідження.** «Сфера податкових відносин є областю тісного зіткнення та взаємодії приватних та публічних суб'єктів ... публічні суб'єкти при встановленні нормативних вимог, що адресовані приватним суб'єктам, повинні враховувати та дотримувати їх інтереси» [2, с. 126]. Дійсно, інтереси приватних та публічних суб'єктів в податковому регулюванні тісно пов'язані. Виходячи із природи імперативного методу регулювання, узгодження прав та обов'язків зобов'язаних осіб та повноважень владних учасників будується на підставах нерівності, коли останні упорядковують поведінку перших шляхом наказів, що мають безумовний характер. В той же час, це не може бути підставою протиставлення приватних та публічних інтересів. Саме завдяки імперативним приписам і забезпечується максимальне досягнення та задоволення приватних інтересів. Тобто, через реалізацію публічної мети (формування доходів бюджетів) закладаються дієві засади реалізації інтересів приватних (фінансування соціальних заходів, освіти, медицини тощо).

В цьому сенсі конструктивним здається оптимальне співвідношення, виділення та закріплення ефективних конструкцій взаємодії інтересів. Реалізація такої ідеї пов'язується з наступними напрямками:



1. Обмеження примусових засобів, які можуть застосовуватись до платника. Йдеться не про зменшення їх кількості або результативності. В той же час, треба враховувати дві обставини. По-перше, надмірне застосування санкцій, безумовно, призведе до зменшення або навіть знищення підприємницької активності платників, їх інтересу до розширення виробництва, діяльності, отримання доходів. Безумовно, зростання доходів буде здійснюватись, але в межах тіньової економіки, що мінімізує легальні податкові надходження. По-друге, хотілося б нагадати принципову особливість санкції податково-правової норми: поєднання карального та відновлювального спрямування. Тобто реалізація податкового примусу в цьому сенсі має поєднувати необхідність відновлення втрат, які поніс отримувач податків та зборів (відповідний бюджет) та карати тих осіб, які несвоєчасно або не в повному обсязі виконали податковий обов'язок.

2. Виваженість та удосконалення процедур реалізації права безспірного порядку при вирішенні окремих аспектів податкового адміністрування. Безумовно, йдеться, перш за все, про застосування податкових санкцій. На перший погляд, в непринципових простих ситуаціях такий порядок здається логічним – коли порушення не викликає сумнівів та не оскаржуються дії органів, які його виявили. В той же час надмірне застосування безспірного списання набуває в деяких випадках форму знищення права на судовий захист платників податків. С. О. Герасименко підкреслює, що безспірний порядок стягнення недоїмки є наслідком того, що законодавець виходить із презумпції несумлінності та некомпетентності платників. При цьому законодавець навпаки деталізує рівень компетентності, сумлінності та неупередженості працівників податкових органів [3, с. 10].

Дуже цікавою виглядає в цьому сенсі пропозиція Д. М. Щокіна стосовно законодавчого закріплення презумпції згоди платника на безспірне стягнення штрафу, коли платник у встановлений термін (наприклад, протягом трьох місяців) не оскаржив рішення щодо накладення штрафу. У випадку неподання скарги податковий орган може стягнути штраф в безспірному порядку [4, с. 168]. Принципово важливим при цьому здається, акцент на активній дії платника. В середині 90-х років в Російській Федерації точилася жвава дискусія щодо порядку стягнення санкцій за порушення податкового законодавства. Постановою Конституційного суду РФ від 17 грудня 1996 року № 20 «По справі щодо перевірки конституційності пунктів 2 і 3 частини першої статті 11 Закону Російської Федерації від 24 червня 1993 року «Про федеральні органи податкової поліції»» [5] було зроблено висновок, що стягнення з юридичних осіб сум штрафів без їх згоди не відповідає Конституції Російської Федерації. С. Г. Пепеляєв та Г. А. Гаджисєв, аналізуючи цю Постанову, звертали увагу, що виходячи із змісту п. 5 цього акту, згода на стягнення штрафу може виступати як у формі діяльності (самостійна сплата штрафу), так і в формі бездіяльності (неприйняття дій щодо оскарження рішення податкового органу). В той же час згода платника на стягнення штрафу може бути виражена лише його дією [6, с. 328-331].

Ця проблема дуже тісно переплітається із проблемою строків в податковому процедурному регулюванні. На сьогодні це одне з найбільш болючих місць податкових процедур в межах судового розгляду податкових спорів. Дуже часто платнику не вистачає часу не лише для того, щоб усунути які-небудь недоліки, але і надати позов. Навряд чи спрощує таку ситуацію і наказ по вертикалі органів Державної податкової служби – оскаржувати будь-яке рішення суду, якщо воно винесено на користь платника. Доцільним (хоча, мабуть, і дуже складним) є формування підстав зацікавленості податкових органів у врегулюванні податкових спорів у мирному порядку.

3. Надання реального змісту праву платника на отримання інформації. Таке право проголошено вже досить тривалий час. Але, враховуючи конструкцію раціонального узгодження прав-обов'язків-відповідальності неможна вважати механізм, який склався стосовно цього права дієвим та конструктивним. Останній висновок можна було б зробити, коли такому праву платника відповідав обов'язок контролюючого органу та відповідальність останнього у випадку, якщо він не надасть такої інформації. Важливість реального отримання інформації платником дозволить вирішити низку проблем та виключить багато підстав виникнення спорів з податковими органами.



Посилаючись на європейський досвід, можна прийти до висновку щодо доцільності та ефективності побудови дієвого механізму реалізації права на отримання інформації. Це право забезпечує своєчасне і точне виконання податкових обов'язків. Наприклад, Міністерство економіки, фінансів та промисловості Франції організувало одинадцять центрів інформаційного обслуговування платників. В них надаються послуги по інформуванню платників та пропонуються необхідні інструкції щодо ведення податкових та фінансових справ. Ці процеси тісним чином пов'язані з процедурою «фіскального рескрипту» [7, с. 198]. Ця процедура надає можливість будь-якому платнику направити адміністрації запит щодо правомірності та законності операції, яку він планує здійснити в майбутньому. Надавши всі необхідні документи, платник отримує письмову консультацію в податковій адміністрації до заключення контракту. У відповіді податкових органів вказується, чи є в операції, що планується ознаки зловживання правом. Така відповідь надається протягом шести місяців. Якщо після шести місяців платник не отримує відповіді, то це означає, що дії платника правомірні. Це означає неможливість в подальшому податковому органу ініціювати будь-яке розслідування, кваліфікувати дії платника як правопорушення.

Такий приклад непоодинокий. Подібна процедура в США поєднує тлумачення відповідного акту та позицію податкового органу [8, с. 40-42]. З одного боку, в ході цієї процедури йдеться про тлумачення податкових нормативних актів, які публікуються податковим органом. З іншого боку, вона передбачає письмову відповідь цього органу платнику з оцінкою тієї дії, яку він намагається зробити в майбутньому. Принципово, що така відповідь має певний прецедентний характер і застосовується по відношенню до всіх аналогічних ситуацій. Трохи відрізняється застосування подібної процедури в Німеччині [7, с. 262]. Вона обмежується наданням консультацій щодо справляння податку на заробітну плату, митних зборів та фактичних ситуацій у зв'язку з фіскальним контролем. До того ж шляхом неї формуються певні межі застосування процедур в адміністративному узгодженні позицій, виключаючи в той же час обов'язковість врахування такої процедури під час судового розгляду спорів.

Перспективним може бути запровадження попередніх висновків податкових органів [1, с. 173-177]. Дійсно, саме шляхом запровадження такого формалізованого реагування податкових органів на майбутні дії платників податків можна очікувати прогнозованої та спрощеної оцінки податкових органів на мінімізацію податкових витрат при плануванні інвестиційних проектів. В цілому така процедура може виглядати наступним чином. Платник подає запит щодо наслідків оподаткування майбутніх операцій. Після спливу певного терміну (3-4 місяці) він отримує висновок податкового органу, який є дійсним протягом певного встановленого строку (наприклад, рік). При цьому доцільно встановити відповідну плату за надання такого висновку (хай це буде різновид збору за надання певної послуги) та закріпити повноваження щодо надання таких висновків органам обласного рівня. При умові координації позицій відповідним відділом (департаментом) Державної податкової адміністрації України це буде обов'язковим приписом, якого повинні дотримуватись податкові органи на рівні райони. Треба мати на увазі, що подібні висновки мають персоніфікований характер і можуть враховуватись лише при з'ясуванні обставин оподаткування конкретного платника податку. Інші платники податку не можуть посилатися на положення такого висновку при деталізації власних податкових обов'язків та посилатися на висновки, які адресовані іншим платникам.

Згідно з Податковим кодексом Російської Федерації платники податків мають право отримувати за місцем обліку безкоштовно інформацію від податкових органів [9, п. 1 п. 1 ст. 21]. Цьому праву кореспондується обов'язок податкових органів надавати таку інформацію [9, п. 4 п. 1 ст. 32]. Для отримання такого висновку платнику необхідно надати письмовий запит, на який податкові органи повинні відповісти не пізніше 30 днів з дати його реєстрації. В окремих випадках цей термін може бути продовжено керівником (або його заступником) з визначенням підстав такого продовження, але не більше, ніж на 30 днів. Відповідь має бути підписана компетентною посадовою особою. Письмова інформація, яку направляє податковий орган, надається безкоштовно у формі: а) письмового роз'яснення; б) телефонограми; в) іншого повідомлення, яке надано з використанням інших видів зв'язку.



Детальне врегулювання підстав та наслідків висновків податкових органів важливе, перш за все, тому, що поведінка платника відповідно до їх змісту є обставиною, яка виключає вину платника [9, п. 3 п. 1 ст. 111]. До письмових роз'яснень, виконання положень яких визнавалося обставиною, що виключає вину платника в скоєнні правопорушення, виділяють наступні акти [1, с. 177-179]: а) положення актів місцевого законодавства; б) відомчі нормативні акти; в) довідки, складені податковими органами за результатами виїзних податкових перевірок; г) рішення органів місцевого самоврядування; д) дозвіл на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; е) довідки про надання платнику податкових пільг.

Аналізуючи це положення, треба мати на увазі, що в цьому випадку йдеться про письмові висновки податкових органів. В той же час спеціальна процедура надання висновків регулює і дії інших контролюючих органів (наприклад, Міністерства фінансів). Виходячи з того, що деталізація реалізації повноважень відносинах оподаткування передбачає участь і інших, крім податкових, органів, вважаємо, що і наслідки в цьому випадку мають бути такими ж. Більш того, здається доцільним закріпити обов'язок керуватися такими висновками контролюючих органів, податковими адміністраціями та інспекціями у випадку, коли йдеться про реалізацію повноважень інших контролюючих органів (наприклад, сплата мита в режимі реалізації повноважень митних органів і т. д.).

**Висновки.** Аналізуючи цю проблему, хотілося б посперечатися на колізію, яка досить тривалий час існувала в Російській Федерації. Захист платника від застосування санкцій при наявності та доведеності того, що він діяв відповідно до того, як це було визначено податковим висновком, не позбавляв його перспектив обов'язку стягнення пені та недоїмки, сплатити належну Відповідно до п. 5 ст. 108 Податкового кодексу Російської Федерації притягнення платника до відповідальності за скоєння податкового правопорушення не звільняє його від обов'язку сплатити належну суму податку та пені. Відповідно до цього припис формувалася і практика Верховного суду РФ та Вишого арбітражного суду РФ [10]. Саме тому досить логічним та доцільним було внесення змін до податкового кодексу РФ, які набули чинності з 1 січня 2007 року. Так, відповідно до п. 8 ст. 75 Податкового кодексу Російської Федерації платник (податковий агент), у якого виникла недоїмка на підставі виконання письмових роз'яснень уповноваженого державного органу звільнявся не лише від податкової відповідальності, але і від стягнення відповідних сум пені. При цьому йшлося щодо роз'яснень, які надані як безпосередньо платнику, так і невизначеному колу осіб.

#### Список використаних джерел:

1. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): [монографія] / С. М. Миронова. – М., 2007. – 195 с.
2. Балакина А. П. Частные и публичные субъекты в налоговом праве: вопросы взаимодействия / Отв. ред. О. Н. Горбунова. – М.: ТК Велби, 2005.
3. Герасименко С. А. Защита прав налогоплательщиков в арбитражном суде / С. А. Герасименко. – Москва, 1994.
4. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. канд. юрид наук / Д. М. Щекин. – М., 2001.
5. Собрание законодательства Российской Федерации. – 1997. – № 1. – Ст. 197.
6. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: учеб. пособ. / Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1998. – 592 с.
7. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций / И. И. Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003.
8. Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология / Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федорова. – М., 1996. – 272 с.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
10. Бюллетень Верховного суда Российской Федерации. – 1999. – № 8 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vsrf.ru/second.php>.

