



УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО СПОРА ПУТЕМ ПРИМЕНЕНИЯ КОМПРОМИССА И ПРИМИРЕНИЯ

Татьяна ЯМНЕНКО,

кандидат юридических наук,
доцент кафедры гражданского права и процесса
Национального авиационного университета

Summary

In the article considered such mechanisms of settlement of tax dispute as compromise and reconciliation. It is set that on occasion, in particular at a weak evidential base, application of these mechanisms is most acceptable by the decision of dispute which can satisfy interests of all participants of litigious legal relationships. Found out inconsistencies in Code of the administrative legal proceeding of Ukraine in relation to a term which gets the sides of process for reconciliation.

Key words: proof, compromise, reconciliation, tax dispute, supervisory authority.

Аннотация

В статье рассмотрены такие механизмы урегулирования налогового спора, как компромисс и примирение. Установлено, что в некоторых случаях, в частности при слабой доказательной базе, применение этих механизмов является наиболее приемлемым путем решения спора, который может удовлетворить интересы всех участников спорных правоотношений. Обнаружены несогласованности в Кодексе административного судопроизводства Украины относительно срока, который предоставляется сторонам процесса для примирения.

Ключевые слова: доказательство, компромисс, примирение, налоговый спор, контролирующий орган.

Постановка проблемы. Значительное количество споров между государственными органами, физическими и юридическими лицами – субъектами финансовых правоотношений, возникает не по поводу умышленного превышения фискальными органами своих полномочий или нарушения налогоплательщиками своих обязанностей, а из-за несовершенства отечественного законодательства, наличия в нем пробелов, возможности двойного толкования правовых норм, отсутствия наработанной практики реализации законодательных новелл и тому подобное. Избежание длительных судебных процессов и перегрузки административных судов большим количеством исковых дел возможно путем применения компромисса.

Наибольшее распространение компромисс получил при решении налоговых споров, когда стороны реально оценивают судебную перспективу удовлетворения своих требований друг к другу и понимают, что обращение в суд не дает гарантии полного удовлетворения иска (в частности, из-за слабой доказательной базы), однако есть все шансы, что решение дела из-за его сложности и противоречия профильного законодательства затянется на значительное время и принесет как моральные, так и материальные убытки обеим сторонам процесса. Физическое лицо может понести душевные волнения, а представители государственного органа будут оторваны от вы-

полнения своих установленных законом функций, что опять же негативно повлияет на интересы государства. Понимая это и пытаясь избежать возможных негативных последствий и одновременно выполнить свои функции (установленные законом обязанности), стороны садятся за стол переговоров.

Актуальность темы. Особенности применения налогового компромисса при решении налоговых споров исследовали такие ученые, как Я.В. Греча, Н.П. Каменская, М.П. Кучерявенко, М.А. Перепелица, Е.М. Смычок, О.Н. Федорчук и др. Но целью их трудов в основном было выявление положительного или отрицательного влияния применения налогового компромисса на процесс реализации финансовых интересов государства без изучения причин, которые приводят к необходимости применения компромисса.

Учитывая потребности, правоприменитель требует научной разведки вопроса о целесообразности применения компромисса, примирения и установления предпосылок, которые приводят к необходимости применения этих способов решения налогового спора.

Цель статьи заключается в установлении правовых оснований применения компромисса, примирения и выявления причин, приводящих к необходимости применения компромисса и примирения для решения налогового спора.

Изложение основного материала исследования. Решение вопросов по

реализации компромисса является одной из функций контролирующих органов, закрепленных в ст. 19-1 Налогового кодекса Украины [1]. Однако детальный механизм его применения до сих пор не предусмотрен, потому что в Законопроекте «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно особенностей уточнения налоговых обязательств по налогу на прибыль предприятий и налогу на добавленную стоимость при использовании налогового компромисса» от 26.05.2014 г. № 4930 [2] было много недостатков и он не прошел второе чтение в Парламенте.

Основанием для принятия решения относительно налогового компромисса является наличие у налогового органа таких фактов и доказательств по существу жалобы налогоплательщика, которые дают основания считать, что предложенный налоговый компромисс приведет к более быстрому и/или более полному погашению налогового обязательства, по сравнению с результатами, которые могут быть достигнуты в результате передачи такого спора в суд [3, с. 80].

О.Н. Федорчук обращает внимание на выгодность применения налогового компромисса, в частности, для налоговых органов, из-за того, что он может быть предложен налогоплательщику только после того, как эти органы убедятся, что совершение таких действий приведет к более быстрому и/или полному погашению налогового обязательства по сравнению с результатами,



когда спор будет передан на решение суда [4, с. 175]. М.А. Перепелица также положительно оценивает такой вид налогового сотрудничества между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками [5, с. 106]. Противоположного мнения придерживается Я.В. Греца, который считает применение налогового компромисса вообще неприемлемым из-за «подмены» императивной нормы налогового права субъективными факторами «целесообразности». По мнению ученого, в случае противоречивости правовой нормы, вместо того, чтобы суметь правильно применить норму и принять законное и обоснованное решение, субъекты налоговых правоотношений договариваются о размере налогового обязательства, который зависит уже не от правила, установленного правовой нормой, а от предположения, в чью пользу может быть решен в суде спор относительно правильности определения того или иного налогового обязательства [6, с. 100].

Профессор Н.П. Кучерявенко считает, что, вводя режим налогового компромисса, контролирующие органы расписываются в собственной несостоятельности осуществлять налоговый контроль на том уровне, который позволял бы выявлять и предупреждать нарушения налогового законодательства, способствовать наполнению бюджетов и других денежных фондов. Однако ученый выделяет и положительные стороны, которые касаются того, что налоговый компромисс сократит срок поступления финансовых вливаний в бюджет, поспособствует не только ускорению движения денежной массы, но и разгрузит контролирующие органы от расходов на судебные процессы [7].

Н.П. Каменская обращает внимание, что в Порядке применения налогового компромисса налоговыми органами в пределах административной апелляционной процедуры, утвержденном Приказом Государственной налоговой администрации Украины от 26.04.2001 г. № 182 [8], конкретно не определен перечень фактов и доказательств, при наличии которых налоговым органом может быть принято решение о налоговом компромиссе. Кроме того, принятие решения о налоговом компромиссе является правом, а не обязанностью налогового органа, что создает благоприятные

условия для злоупотреблений должностным лицам, уполномоченным принимать данные решения; принятие таких решений целиком зависит от воли указанных выше должностных лиц [9, с. 130].

По нашему мнению, если закон содержит механизмы, направленные на урегулирование налогового спора не доводя дело до суда, целью налоговых органов является комплексное использование этих возможностей. Тем более, что одним из направлений и целей Стратегического плана развития Министерства доходов и сборов на 2013–2018 гг. было развитие партнерских отношений с гражданами и бизнесом и позиционирование Министерства доходов (ныне – Государственная фискальная служба Украины) как открытого и готового к конструктивному диалогу с общественностью и бизнесом органа [10]. Однако следует признать, что, идя на компромисс по уменьшению уже определенных налоговых обязательств налогоплательщика, налоговые органы действительно формально нарушают свою прямую функцию – контролировать полноту начисления и уплаты налогов, сборов, платежей, которую они должны выполнять в любом случае (за исключением ситуаций, когда взыскание всей суммы налогового долга приведет к банкротству предприятия-налогоплательщика, и, чтобы сохранить производство, особенно если оно является градообразующим или социально важным, следует прибегнуть к реструктуризации налогового долга или налоговой амнистии).

Право на поиск консенсуса сохраняется для сторон налогового спора и во время судебного производства. Так, следует обратить внимание на положения ст. 113 Кодекса административного судопроизводства Украины (далее – КАС Украины) «Примирение сторон во время подготовительного производства» [11]. Согласно ч. 1 данной статьи, стороны могут полностью или частично урегулировать спор на основе взаимных уступок, в рамках прав и обязанностей сторон и предмета административного иска. Положительно оценивая саму возможность такого прекращения производства через удовлетворение интересов сторон (в основном интересов истца – Т. Я.), определенные сомнения порождает ч. 2 указанной статьи: «По ходатайству сторон суд приостанавли-

вает производство по делу на время, необходимое им для примирения». Такое изложение статьи закона, по нашему мнению, нарушает правила конструирования процессуальной нормы. Закон должен избегать размытых формулировок, особенно если это касается процессуальных сроков. Понятно, что окончательное решение относительно назначения срока, необходимого для примирения, остается за судьей, который выбирает его на основании своего внутреннего убеждения и с учетом времени, установленного законом для рассмотрения и разрешения дела. Однако этого недостаточно для того, чтобы ликвидировать потенциальную возможность нарушения прав одной из сторон процесса.

Нельзя не согласиться с мнением И.А. Каргузова, что «распоряжение диспозитивными правами должно находиться под внимательным наблюдением суда, поскольку спор между двумя сторонами в публично-правовой сфере может затрагивать интересы государства, территориальной общины, большого круга лиц и тому подобное. Поэтому законодатель предусмотрел обстоятельства, при наличии которых административный суд не признает условий примирения сторон» [12, с. 136]. В соответствии с ч. 4 ст. 51 КАС Украины, «суд не признает условий примирения сторон, если эти действия противоречат закону или нарушают чьи-либо права, свободы или интересы» [11]. Создание препятствий для проведения судебного процесса одной из сторон путем злоупотребления диспозитивными правами условно можно отнести к понятию «нарушение закона», частично решает существующую неурегулированность. Однако целесообразнее было бы установить в КАС Украины точный временной промежуток, который дается сторонам процесса для урегулирования спора путем примирения. Это следует сделать для того, чтобы избежать возможности преднамеренного затягивания судебного процесса одной из сторон из-за систематического инициирования процедуры примирения. Сейчас закон не ограничивает стороны в количестве ходатайств по примирению. Не предусмотрено и право суда отказать в удовлетворении такого вида ходатайств. Поэтому мы считаем, что приостановление производства по делу должно происходить



только при условии подачи ходатайства (в котором должен быть указан точный срок, необходимый для проведения этой процедуры) одной стороной и поддержания этого ходатайства другой стороной. Только таким образом примирение сторон будет «их двусторонним волеизъявлением, нацеленным на урегулирование спора путем взаимных уступок» [12, с. 136].

Если стороны по окончании срока, выделенного им для примирения, не пришли к пониманию (полностью или частично), любая из сторон может снова подать ходатайство с просьбой предоставить дополнительное время. Суды не имеют права ограничивать желания сторон составить мировое соглашение в количестве проб и, как считают авторы научно-практического комментария к КАС Украины, «должны в полной мере использовать потенциал института примирения, поскольку он дает возможность уменьшить нагрузку на суд» [13, с. 276].

Выводы. Учитывая все вышеизложенное, мы считаем, что контролирующие органы должны использовать предусмотренные законом механизмы, направленные на урегулирование налогового спора, не доводя дело до суда, в частности налоговый компромисс.

Также предлагаем изложить ч. 2 ст. 113 КАС Украины в следующей редакции: «2. По ходатайству сторон суд приостанавливает производство по делу на время, необходимое им для примирения. Время, необходимое для примирения, стороны самостоятельно выбирают и отмечают в данном ходатайстве. Если примирение за это время не произошло и от сторон не поступило ходатайство относительно предоставления дополнительного времени, суд возобновляет производство по делу. Остановка производства не происходит, если одна из сторон подает возражения против ходатайства».

Реализация данного предложения обезопасит административное производство от умышленного затягивания судебного процесса одной из сторон и защитит право другой стороны процесса на своевременное, полное и объективное

рассмотрение дела. Целью подобного затягивания судебного процесса может быть надежда правонарушителя на появление со временем более благоприятных для себя условий по решению дела или даже полного ухода от ответственности (например, естественная порча еще не изобретенных и должным образом не зафиксированных вещественных доказательств, уничтожение письменных доказательств в связи с истечением срока их хранения; исчезновение важных свидетелей; декриминализация правонарушения или установление налоговой амнистии и т. д.). Также следует обратить внимание, что предложенная нами редакция ч. 2 ст. 113 КАС Украины никоим образом не ограничивает диспозитивные права сторон на примирение. Согласно нормам КАС Украины, стороны могут на любой стадии административного процесса предоставить в суд составленное мировое соглашение, не прибегая к остановке течения всех процессуальных сроков, через предоставление ходатайств.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : проект Закону України від 26.05.2014 р. № 4930 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50989.
3. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упоряд. В.П. Тимошук. – К. : Факт, 2003. – 496 с.
4. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / О.М. Федорчук. – Острог, 2003. – 236 с.

5. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / М.О. Перепелиця. – Х., 2001. – 184 с.

6. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Я.В. Греца. – Ужгород, 2006. – 198 с.

7. Кучерявенко М.П. Податковий компроміс: платити неможливо залишити / М.П. Кучерявенко, Є.М. Смичок [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/15029.aspx>.

8. Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури : Наказ Державної податкової адміністрації України від 26.04.2001 р. № 182 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 22. – Ст. 1007.

9. Каменська Н.П. Проведення у справах за зверненнями платників податків до органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Н.П. Каменська ; Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2009. – 212 с.

10. Про затвердження Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 869-р // Офіційний вісник України. – 2013. – № 88. – Ст. 3239.

11. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.

12. Кодекс адміністративного судочинства України : [науково-практичний коментар] / [С.В. Ківалов, О.І. Харитонова, О.М. Пасенюк, М.Р. Аракелян та ін.] ; за ред. С.В. Ківалова, О.І. Харитонової. – Х. : ТОВ «Одісей», 2005. – 552 с.

13. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / [О.М. Пасенюк, О.Н. Панченко, В.Б. Авер'янов та ін.] ; за заг. ред. О.М. Пасенюка. – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 704 с.