

Є.А. Усенко – суддя Вищого адміністративного суду України

ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ ТА ХАРАКТЕР ДОЮРИСДИКЦІЙНИХ ПОДАТКОВИХ ПРОЦЕДУР

Для характеристики доюрисдикційних податкових процедур (провадження позасудового розв'язання податкових суперечок) важливим є положення, що їх застосування не пов'язується з обов'язковою наявністю правопорушення. “Не можна однозначно стверджувати, що саме воно (правопорушення – виділено нами – Є.У.) є підставою виникнення цього виду процедур. Проте логічно стверджувати, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей між суб'єктами, що представляють владну і зобов'язану сторони податкових правовідносин. Причинами таких розбіжностей можуть бути як неправильне розуміння відповідної законодавчої норми, так і колізія актів податкового законодавства. Співвіднесенням позицій конфронтуючих сторін можна виявити загальне бачення проблеми і фактично врегулювати спір. Такий порядок регулювання розбіжностей, безперечно є узгоджувальним” [1, с. 105].

Погоджуючись в цілому з позицією М.П. Кучерявенка, хотілося б зробити декілька уточнень. По-перше, коли наголошується на причинах розбіжностей в поглядах сторін податкових правовідносин, і на підставі цього неправильного розуміння законодавчої норми може йтися не про хиби чи помилки в уявленні учасника податкових відносин, а намагання детально реалізувати свій інтерес в цих відносинах. Якщо податкові органи зацікавлені в якнайбільшому надходженні коштів, то платник, навпаки, в їх мінімізації. По-друге, щодо співвіднесення позицій конфронтуючих сторін. З одного боку, ці сторони не завжди знаходяться в обов'язковій конфронтації, намаганнями обох може бути пошук компромісу та досягнення позиції найбільш сприятливої як для платника, так і для податкового органу. З іншого боку, складно погодитись з тим, що фактично врегулювання спору здійснюється саме при такому співвіднесенні позицій цих учасників. Дійсно, з цим можна погодитись, коли йдеться про врегулювання спору в режимі адміністративного апеляційного узгодження. Але, коли йдеться про розгляд цього спору в суді, то конфронтація позицій платника та податкового органу вже виходить на зовнішній рівень та додається спеціальний учасник цих відносин – суд. Саме його діями і йдеться про врегулюванні спору.

На узгоджувальний характер доюрисдикційних процедур вирішення податкового спору прямо вказує п. 5.2 “Апеляційне узгодження податкового зобов'язання” ст. 5 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (Закон № 2181-III), яким, зокрема встановлені такі процедури. Визначальним в розкритті змісту та особливостей доюрисдикційної процедури є те, що її правовим спрямуванням є забезпечення “...усунення розбіжностей між сторонами регулятивних податкових правовідносин у режимі позитивного правозастосування.

Фактично за цих умов вона існує як вид регулятивної податкової процедури, що передбачає усунення конфлікту” [1, с. 105].

Доюрисдикційні процедури в податковому регулюванні характеризуються деякими особливостями. Серед них можна виокремити найважливіші:

- а) не передбачають участь у вирішенні спору суду і безпосереднє застосування санкцій відразу після виникнення конфлікту;
- б) конфлікт долається діями самих учасників спору в режимі узгодження позицій податкового органу і платника податків та зборів (обов’язкових платежів);
- в) узгоджувальний характер обумовлює багаторівневість і обов’язкову поступовість рівнів вирішення спору, яка починається з податкового органу, що є безпосереднім учасником податкового спору та продовжується вищестоящими органами в ієрархії системи органів державної податкової служби;
- г) апеляційне узгодження не означає закінчення податкового спору, оскільки після його завершення платник податків та зборів (обов’язкових платежів) може звернутися до суду і оскаржити рішення, дії (бездіяльність) податкового органу, що буде означати продовження процедурного регулювання податкового спору.

Узгоджувальний характер врегулювання податкового спору передбачає можливість застосування податкового компромісу, суть якого полягає у взаємних поступках сторін спору з метою найбільш ефективного виконання податкового обов’язку при позитивному правозастосуванні. Чинне законодавче регулювання доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів, однак, містить норми, які не відповідають узгоджувальному характеру цієї процедури, суперечать її суті та меті, для досягнення якої ця процедура була нормативно запроваджена. Йдеться про норми п. 6.6 ст. 6 Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” та п. 9 Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженого наказом ДПА України від 3 лютого 1998 р. № 93 (в редакції наказу ДПА України від 2 березня 2001 р. № 82), якими передбачена можливість прийняття в процедурі апеляційного узгодження суми податкового зобов’язання, визначеного контролюючим органом, рішення менш сприятливого для платника податків, ніж рішення, яке оскаржувалося. Таке повноваження контролюючого органу суперечить меті, з якою йому надані повноваження щодо розгляду скарг платника податків, та закладає основу неефективності доюрисдикційної процедури врегулювання податкового спору, оскільки породжує новий спір з приводу законності збільшення суми податкового зобов’язання за результатами розгляду скарги.

Виникає досить прикра ситуація, коли формуються передумови знищення зацікавленості платника в оскарженні рішень податкових

органів. Це призведе до розвитку системи різних незаконних засобів подолання такого конфлікту. Нам здається, що було б досить логічним запровадження певних меж (в тому числі і кількісних) предмету такого спору. Приміром, за уявленням платника податку, він повинен перерахувати в рахунок свого податкового обов'язку сто грошових одиниць, тоді як за розрахунками податкової інспекції ця сума має складати – двісті. Виник податковий спір, але корегування, узгодженість сторін має розвиватися в межах цих показників. Тобто в ході спору неможна прийти до висновку, що платник повинен сплатити менш ніж сто грошових одиниць або більше двохсот. Таким чином, кожна із сторін спору перш ніж оскаржувати позицію протилежної сторони та доводити власну позицію, повинна чітко визначитись із власним поглядом, бо після того, як процедура вирішення спору розпочалась, змінювати її – неможна.

Специфіка доюрисдикційних процедур полягає в чіткому формальному визначенні порядку і способу дій як платників податків, так і податкових органів. При цьому, однак, можна стверджувати, що ступінь обов'язковості поведінки учасників спору є різним, що проявляється в різних правових наслідках недотримання доюрисдикційної процедури. Так, недотримання платником податків встановленого пп. 5.2.2 п. 5.2 ст. 5 Закону № 2181-III строку звернення із скаргою на рішення податкового органу не є перешкодою для врегулювання спору через юрисдикційну процедуру, тоді як недотримання податковим органом встановленого законом строку направлення вмотивованого рішення за результатами розгляду скарги платника податків означає вирішення спору на користь платника податків і припиняє подальші процедури. Таке правове регулювання дещо усуває присутню в доюрисдикційних процедурах невелику ймовірність врегулювання спору на користь платника податків через присутність відомчого інтересу податкових органів, з участю яких відбувається таке врегулювання.

Як доюрисдикційні, так і юрисдикційні процедури входять до процесуального механізму податкового регулювання. Механізм цей, однак, на даному етапі розвитку законодавства неоднорідний: доюрисдикційні процедури встановлюються податковими процесуальними нормами, а юрисдикційні – нормами адміністративного права. Таким чином, можна ставити питання про характеристику сукупності норм, які регулюють вирішення податкових спорів як комплексного правового інституту, який склався на межі фінансового та адміністративного права. Логічно підкреслити, що норми, які регулюють доюрисдикційні процедури, входять складовою частиною до податкового права як фінансово-правового інституту (чи підгалузі), а норми, що опосередковують юрисдикційні процедури при вирішенні податкових спорів є складовою адміністративного процесу. Податкові спори за участю судів підпадають під юрисдикцію адміністративних судів і розглядаються як різновид публічно-правових спорів з участю суб'єкта владних повноважень.

Література

1. Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права [Текст] : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – Х. : Легас, 2004. – 2004. – 600 с.