

ДО ПИТАННЯ ПРО ПОДАТКОВО-ПРАВОВИЙ КОМПРОМІС

Постановка проблеми. В сучасний період в Україні термін “податковий компроміс” набирає значного розповсюдження. Для нашої держави проблеми, які пов’язані із розумінням сутності та реалізації податково-правового компромісу, викликають особливий інтерес. У трактуванні поняття, змісту та механізму реалізації компромісу існувала і тепер існує досить велика різноманітність думок і оцінок як у зарубіжній, так і в українській юридичній літературі. І це природно, адже компроміс – складне і внутрішньо доволі суперечливе явище, тому не може мати єдиного визначення і розуміння. Водночас ні теорія, ні практика правозастосування не дає однозначної відповіді на питання правової природи податково-правового компромісу. Постійний розвиток та ускладнення податкових правовідносин, значне збільшення судових спорів з приводу оподаткування вимагає розробки належної теоретичної бази, яка б змогла стати основою для вдосконалення законодавства, зокрема у сфері нормативного регулювання податкового компромісу.

Ступінь наукової розробки проблеми. Питанням, які пов’язані з поняттям податково-правового компромісу, виділенням його специфічних ознак присвячено чимало праць. Певний напрямок дослідження податкового компромісу простежується в працях М. Азарова [2, с. 5-7]. Він запропонував застосування ряду компромісних рішень у практичній діяльності податкової служби. Г.О.Усатий досліджував питання, пов’язане з визначенням компромісу як пріоритетного напряму податкової політики [9, с. 125]. Він також приділив особливу увагу вивченню кримінально-правового компромісу [12, с. 128]. В.М. Кудрявцев запропонував вирішення певних конфліктних ситуацій правового характеру за допомогою компромісу. Характеристику політичного компромісу, як необхідного явища держави, здійснив Б.А. Толчинський [7, с. 85-90].

У радянський період податково-правовому компромісу приділяли увагу такі науковці, як В.М. Баранов [3, с.146] та Р.А. Сабітов. На різні аспекти, які характеризують компроміс як суспільно необхідний інститут, указав М. Супрунюк. Також характеризували податково-правовий компроміс у своїх працях і такі науковці: О.М. Ковалюк,

П. Мельник, В. Опарін, Л. Дутчак [6, с. 74-79], а також С. Львовичкін [5, с.68-73].

Та дана проблема об’єктом спеціального дослідження ще не виступала жодного разу, особливо тепер – в умовах переходу до громадянського суспільства та побудови правової держави. Дослідження вчених у цій галузі носять вузькотематичний або, навпаки, безмежно широкий характер.

Мета статті. Автором поставлені завдання: проаналізувати існуючі підходи до проблеми існування податково-правового компромісу; дати визначення поняття “податково-правовий компроміс”; обґрунтувати об’єктивність існування податкового компромісу, а також з’ясувати позитивний його потенціал у податкових правовідносинах.

Виклад основного матеріалу. Ідея компромісу і створення на його основі компромісних норм здається новою і не властивою вітчизняному праву. Проте переважна більшість цивілізованих країн уже офіційно визнали та широко застосовують цей правовий інститут, дедалі сміливіше розширюють сфери і можливості його практичного використання. І, як показує зарубіжний досвід, – досить-таки успішно. До того ж, у деяких випадках лише компроміс виявляється єдиним правильним засобом розв’язання конфліктної проблеми.

“Компроміс” за своєю природою – це своєрідна угода на підставі взаємовигідних поступок. Або ж, на думку інших науковців, – це “взаємні поступки” [9, с. 126]. Зрозуміло, що компроміс – це взаємна домовленість, яка встановлює певні умови звільнення від відповідальності для осіб, які зобов’язуються виконати передбачені законом нормативно-правові приписи. Такий договір повинен передбачати характер взаємовідносин сторін та їхні права й обов’язки. Тобто необхідно працювати над удосконаленням юридичних норм на підставі чітко відпрацьованої системи стимулювання законослухняної поведінки колишніх правопорушників, намагаючись досягти максимально можливої злагожденості між державою та особами, які порушили закон, шляхом подальшого вдосконалення компромісних норм і розширення їхніх можливостей.

Поняття компромісу дедалі більше втрачає абстрактно-теоретичний характер і набуває інструментального змісту, тобто засобу досягнення

практичних цілей, які сприяють втіленню основних завдань правового регулювання податкових відносин. Це стає справді можливим лише після досягнення певних домовленостей між суб'єктами – учасниками компромісної угоди. Така форма компромісу зосереджує увагу на суб'єктивних вольових аспектах, свідомому й цілеспрямованому зближенні позицій сторін, а також регулює суперечливі погляди.

Та зазначимо, що компроміс носить дещо інший характер ніж договір. Це виявляється в тому, що договір має рівнозначну зацікавленість осіб і характеризується рівністю сторін, а компроміс навпаки ж, – різний ступінь зацікавленості (інтересу) та нерівністю сторін. Це легко побачити в практичному застосуванні податкового компромісу. Податковий орган менш зацікавлений, ніж особа, якій надається право скористатися компромісом. І підкреслимо, що це право надається саме податковим органом, який “вирішує подальшу долю” особи – податкоплатника. Відповідно до такого підходу і сформоване поняття податкового компромісу. Отже, податковий компроміс – це рішення податкового органу, прийняте за погодженням з платником податків у межах адміністративної апеляційної процедури та узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня, про задоволення частини податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом [1, с. 54]. Дане визначення закріплене в порядку застосування податкового компромісу і згідно з яким значну роль у застосуванні компромісу відіграє саме податковий орган.

Відповідно до юридичної енциклопедії компроміс (лат. *compromissum* – угода, договір) – угода між представниками різних інтересів на основі взаємних поступок [13, с. 196]. У даному словнику компроміс характеризується як політичне явище і тому зазначається те, що головною вимогою політичного компромісу є забезпечення неможливості ухилитися від його умов і право на критику сторони по компромісу. Це означає, що в основі компромісу повинні лежати певні принципи або конкретно окреслені умови поведінки, без яких вимога дотримання компромісних угод практично неможлива.

Важливе значення у визначенні компромісу (чи то податкового, чи то політичного) надається “взаємним поступкам”. Умовами поступок, як основи компромісу є: визнання факту, що аргументи і доводи протилежної сторони (податкоплатника) мають слушність; раціональні моменти; непоступливість і відмова від співробітництва призведуть до ще більших втрат.

Постає питання: який характер носять взаємні поступки в податковому компромісі? Адже сторони в податкових відносинах не подібні з тими, які виступають у політичних відносинах. Так, для останніх характерне те, що вони ніби рівнозначні, а в податкових – одна сторона відрізняється від іншої наявністю характеру “влади”, тобто відносини між ними носять владнопідпорядкований характер. І разом з тим владна сторона встановлює і рівень поступок, і межі прав та обов'язків іншої сторони. Як зазначає М.Кучерявенко, характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів податкового права. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається в змісті і структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні розпорядження, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, що залежить від компетенції владної сторони правовідносин [4, с.123]. Отже, на нашу думку, податковий компроміс не носить договірний характер, а зводиться до певного розпорядження податкового органу, з яким погоджується інша сторона – платник податку.

Якщо уявити ситуацію, в якій умови поступок, а також межі прав та обов'язків двох сторін буде встановлювати інший суб'єкт – третя сторона, то в такому разі податковий компроміс буде носити договірний характер. У даному випадку важливим моментом буде те, що третя сторона повинна бути незалежною від двох інших. Тоді податковий компроміс отримує повну міру реалізації. Саме ось такого вигляду є компроміс, який застосовується в правовій (податковій) системі багатьох країн, які визнали компроміс як ефективний засіб вирішення конфліктних ситуацій. Постає інше питання: хто ж буде цією третьою стороною (суб'єктом), що встановить рівень поступок і межі прав та обов'язків сторін податкового компромісу? Щодо цього, то на сьогодні існує багато пропозицій, які є дискусійними. Серед їхнього різноманіття виділяються домінуючі та позитивні. На нашу думку, такою третьою стороною може бути законодавець і судовий орган. Судова влада за своєю природою є третьою гілкою влади. І відповідно до цього, характеризується незалежністю і винятковою компетенцією, яка дає можливість вирішувати конфліктні ситуації відповідно до букви закону. Тому в податкових відносинах, а саме в правовідносинах, де

реалізується податковий компроміс, суд буде вирішувати долю як податкоплатника, так і податкового органу.

Що ж стосується законодавця, то, безперечно, він є невід'ємною частиною третьої сторони. Адже саме законодавча влада встановлює і закріплює ті права й обов'язки, відповідно з якими сторони вступають у правовідносини. На думку Г.О.Усатого, не можна ототожнювати компроміс з консенсусом, - адже це абсолютно різні поняття. Консенсус – це загально усвідомлена згода, “компроміс” – як уже зазначалось – угода на підставі взаємовигідних поступок, це швидше домовленість сторін на основі умов звільнення від відповідальності з передбаченням виконання певних правових приписів [12, с. 26]. Можна припустити, що наслідки такої домовленості матимуть позитивний характер для обох сторін, бо непоступливість і відмова від співробітництва на такому рівні призведуть до ще більших втрат. Крім того, компроміс сприятиме підвищенню довіри громадян до державних органів влади, що зміцнить їхній авторитет. Отже, компроміс – це не примирення між сторонами, оскільки примирення - це поведінка тих, хто намагається будь-якою ціною згладити протиріччя (суперечності).

Податково-правова політика повинна адекватно підходити до укладання компромісних угод з метою профілактики наступних податкових правопорушень щодо особи, яка вже порушила податкове законодавство. Ефективність правового компромісу, насамперед, значно зростатиме у тому випадку, коли він зробить податкові правопорушення максимально не вигідними для “потенційних” податкових правопорушників та для осіб, які вже перетнули “лінію податкового закону”. Інститут компромісу – це ефективний засіб для розв'язання справжнього конфлікту в тих випадках, коли застосовувати інший підхід неможливо або недоцільно. Проте це не означає, що компромісне розв'язання проблеми можливе і бажане за будь-якої ситуації.

Пошук найефективніших шляхів необхідно розпочинати із законодавчого забезпечення діяльності суб'єктів правозастосування. Закріплення компромісу на офіційному рівні та узаконення основних положень цього інституту, законодавець продемонструє свою далекоглядність, глобальне значення проблеми, що в свою чергу внесе раціональне вирішення конфліктної ситуації, започаткує позитивні зміни та зрушення у праві, зокрема, у сфері застосування податково-компромісних норм.

Висновки. Податково-правові конфлікти є передумовою виникнення і реалізації компромісу. Суперечності між особою та суспільством, а точніше між їхніми інтересами, досліджували відомі вчені-правники, серед яких Н.Ф. Кузнецова, І.І. Карпець, В.М. Кудрявцев, О.І. Марцев. Погоджуючись з тим, що сутність правових конфліктів – це зіткнення з узаконеними суспільством приписами і правовими нормами, наголошуємо на тому, що держава не завжди обирає оптимальний варіант їх розв'язання. Процес попередження і боротьби з податковими правопорушеннями – складний та багатогранний, саме тому він і потребує нових підходів. Маючи величезний арсенал прийомів і засобів для цього, вона частіше обмежується лише притягненням до відповідальності, забуваючи про інші шляхи врегулювання конфліктів, які інколи можуть бути більш ефективніші, ніж класичні прийоми і способи. Очевидно, що вже тепер необхідно змінювати методику, стратегію і тактику роботи податкових структур, яка б найбільш повно відповідала конкретним вимогам сьогодення.

Інститут податково-правового компромісу повинен знаходити своє відображення у нормах права лише при відповідності його принципу справедливості. Без взаємозв'язку моралі та закону не може бути мови про реальну дієвість інституту компромісу, бо наразі грубо порушується ряд найважливіших принципів права, серед яких – законність, гуманність, справедливість, доцільність.

Список літератури

1. Порядок застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури. Затверджений наказом ДПАУ від 26.04.2001, № 182. // Збірник документів ДПАУ. – С. 54 – 73.
2. Азаров Н. Мы предлагаем внедрить систему так называемых компромиссов при уплате налогов // Украинско-Одесские деловые новости. – 2000 – № 8. – С. 5 – 7.
3. Баранов В.М. Поощрительные нормы советского социалистического права. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1978. – 146 с.
4. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення // Вісник Академії правових наук України. – 2001 – № 3 (26). – С. 122-134.
5. Львовчкін С. Орієнтири податкової політики // Науковий Вісник. – 2000. – №3. – С. 68 – 73.

6. Опарін В., Дутчак Л. Податкове навантаження на підприємницьку діяльність в Україні // Науковий Вісник. – 2000. – № 3. – С. 74 – 79.
7. Толчинский Б.А. Политический компромис: современная проблематика // Государство и право. – 1992. – № 12. – С. 85 – 90.
8. Усатий Г. Деякі деталі необхідного компромісу // Іменем закону. – 1998. – № 4. – 23 січня. – С. 5.
9. Усатий Г. Компроміс як пріоритетний напрям податкової політики України // Науковий Вісник. – 2000. – № 4. – С. 124 – 130.
10. Усатий Г. Правовий компроміс у податковому законодавстві та можливості його запровадження в Україні // Економіка, Фінанси, Право – 2001. – № 3. – С. 36 – 39.
11. Усатий Г.О. Концепція компромісу як пріоритетний напрям податкової політики України // Збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції “Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення” 1-2 грудня 2000 року. Частина 1. – Ірпінь, 2001. – С. 353 – 356.
12. Усатий Г.О. Кримінально-правовий компроміс. – Київ: Атіка, 2001. – 128 с.
13. Юридична Енциклопедія. Т.3. – Київ: Українська енциклопедія імені М.П.Бажана, 2001. – 789 с.

Стаття надійшла до редколегії 26 серпня 2004 року.

Рекомендована до опублікування у „Віснику” членом редколегії Р.О.Гаврилюк.

V.A. Vdovichen

TO THE QUESTION ON THE TAX LEGAL COMPROMISE

Summary

In the article the separate aspects of the legal nature of the tax legal compromise are analysed.