

ЯКІСТЬ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ПОДАТКОВІ СПОРИ: ПИТАННЯ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ*

Костянтин Конюшко,
здобувач Київського міжнародного університету

Тривалий аналіз правозастосування у сфері оподаткування та податкової системи в цілому засвідчує факт наявності значної кількості конфліктів, які породжуються численними причинами об'єктивного та суб'єктивного характеру. Серед таких причин не останнє місце посідає якість податкового законодавства.

Базовими принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство України, виступають загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність та нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Серед базових принципів, закріплених законодавством, слід також виокремити невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; а також презумпцію правомірності рішень платника податку в 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, внаслідок чого є

можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Зазначені принципи оподаткування, закріплені у п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України (далі — ПК України, Кодекс) [1], мають реалізуватися безпосередньо у процесі правозастосування, у тому числі під час виникнення та розв'язання різноманітних податкових конфліктів. Адже саме правозастосування являє собою рішення певної, конкретної справи, певної правової ситуації, це застосування закону, загальних правових норм до конкретних осіб та обставин. Разом із тим конфлікти, що виникають у сфері податкових відносин, не рідко виступають причиною подальших податкових спорів і негативно впливають як на фінансову та господарську діяльність платників податків (юридичних та фізичних осіб), так і на публічну фінансову діяльність. Щодо останньої, такі конфлікти прямо впливають на неможливість формування публічних фондів коштів у запланованих показниках, та, як наслідок — на можливість здійснення видатків із таких фондів коштів у запланованих параметрах.

Водночас аналіз наукової та професійної літератури засвідчує необхідність приділення уваги питанням реалізації податкових відносин та розв'язання податкових конфліктів

* Стаття друкується в авторській редакції



через призму не лише якості правозастосування, але й якості податкового законодавства. Адже саме останнє на пряму впливає на якість правозастосування, а відтак — і породжує чи не допускає виникнення податкових спорів. Зазначені міркування дали підстав обрати в якості теми даної статті дослідження взаємозв'язку між якістю податкового законодавства та впливом на виникнення податкових спорів.

Основою для проведення даного дослідження мають слугувати досягнення як теорії права (зокрема, Зайчука О. В., Оніщенко Н. М., Погребняка С. П. та інших), так і фінансового права (та податкового права як його підгалузі). Поєднання підходів, закріплених у цих правових галузях, надасть можливості розглянути тему дослідження у методологічному взаємозв'язку. Оскільки за допомогою таких методів як порівняльно-правовий, метод логічного аналізу, синтезу тощо, можна буде говорити про вплив якості податкового законодавства та його ефективність на правозастосування та наявність податкових спорів.

У теорії права визначено певні вимоги стосовно нормативно-правових актів, які доцільно застосувати й до податкового законодавства. Зокрема, Погребняк С. П. виокремлює три основні групи вимог [2, 180–192], втілення яких можна проаналізувати на прикладі податкового законодавства.

1. Вимоги до змісту норм права (нормативно-правових актів):

- 1) тексти нормативно-правових актів повинні бути зрозумілими (доступними) кожному;
- 2) нормативно-правові акти повинні бути несуперечливими;
- 3) нормативно-правові акти повинні пропонувати повне врегулювання суспільних відносин, не допускаючи прогалин;
- 4) норми не повинні наділяти державні органи широкими дискреційними повноваженнями.

Якщо розглядати даний блок, то Податковий кодекс України не відповідає їм у цілому. Мова йде і про складність розуміння норм, закріплених Кодексом, платниками податків. І про наявність колізій та прогалин у даному нормативно-правовому акті. Аналіз правозастосування норм податкового законодавства засвідчує, що далеко не усі суспільні відносини, що виникають у сфері функціонування податкової системи та здійснення оподаткування, виявляються охопленими належним чином. Дискусійним є й питання щодо закріплення за податковими органами широкими дискреційними повноважень. На такому погляді нині стоять не лише платники податків, але й ряд учених. Достатньо подивитися публікації вітчизняних представників науки фінансового права, зокрема, Гетманцева Д. О. [3], Гаврилюк Р. О., Орлюк О. П. та ряду інших.

2. Процедурні вимоги до нормативно-правових актів:

- 1) вимога про обов'язкове оприлюднення актів;
- 2) вимога, що забороняє зворотню силу актів;
- 3) вимога розумної стабільності права;
- 4) вимога послідовності правотворчості;
- 5) вимога надання достатнього часу для змін у системі правовідносин, викликаних прийняттям нового закону [2].

Зазначені вимоги стосовно Податкового кодексу України здебільшого дотримуються. Разом із тим розумна стабільність податкового законодавства є скоріш бажаним, ніж реальним результатом. Незадовільним чином було дотримано й останню вимогу щодо наявності достатнього часу для змін у системі податкових відносин. Оскільки Податковий кодекс України, який набув чинності з 01.01.2011 року, був прийнятий фактично напередодні — 02.12.2010 року. Такий підхід супер-



ечив не лише теоретичним вимогам щодо нормотворчості, але й фактично, одному зі своїх попередників, яким умовно можна вважати Закон України «Про систему оподаткування» із його вимогою стабільності податкового законодавства та внесення змін щонайменше за півроку до початку нового бюджетного періоду. На практиці ж і платники податків, і податкові органи зіткнулися із ситуацією, коли вимушені були вивчати нове податкове законодавство (а його масив із введенням Податкового кодексу отримав зміни не просто кодифікаційного, але й якісного, змістовного наповнення) у процесі його безпосереднього правозастосування. Єдиним послабленням було, фактично, введення піврічного мораторію на застосування санкцій за порушення податкового законодавства.

3. Вимоги до застосування нормативно-правових актів:

- 1) нормативно-правові акти повинні виконуватися;
- 2) повинна існувати практика уточнення (конкретизації) змісту нормативно-правових актів;
- 3) повинна існувати практика однакового застосування закону;
- 4) рішення судів щодо застосування закону повинні бути остаточними й обов'язковими та підлягати виконанню [2].

Останній блок вимог є, на наш погляд, виявленням результативності дотримання попередніх вимог, з одного боку, та якості правозастосування у державі у цілому — з іншого. Адже принцип обов'язкового виконання нормативно-правових актів є конституційним. Щодо практики уточнення (конкретизації) змісту актів податкового законодавства, то вона може втілюватися як через податкові консультації (навіть не дивлячись на їх персоніфіковану нині дію), так і через судові рішення (які можуть служити вихідними засадами у процесі подальшого правозастосування платниками податків, які збираються реалізувати свій податковий обов'язок).

Якщо розглядати зазначені вимоги та їх реалізацію на практиці, можна говорити про необхідність застосування поєднання ціннісно-світоглядного, гносеологічно-цивілізаційного та інструментального підходів, що у системі впливатимуть на розвиток податкового законодавства. Такий висновок випливає із того, що будь-яке законодавство, у тому числі й податкове, відбиває певні моделі поведінки, що склалися між окремими суб'єктами — незалежно від того, чи є вони юридичними, чи фізичними особами. При цьому держава має закріплювати у податковому законодавстві не лише фіскальні орієнтири, але й морально-етичні норми, які дозволяють оцінювати таке законодавство як справедливе.

Адже якість правового регулювання оподаткування безпосередньо залежить від того, чи будуть суб'єкти податкових правовідносин добровільно виконувати пропоновані правила поведінки, чи не існуватиме конфлікт між моделлю правомірної поведінки, легалізованою законодавством, і морально-етичними обмеженнями. Які у сфері оподаткування тісно пов'язані з економічним зиском та вигодою для платника податків. Підтвердженням даної тези слугує теорія Леффера [4, 321], згідно якої перевищення граничної межі бази оподаткування має своїм наслідком протилежне підвищенню рівня податкових надходжень, оскільки платники податків уходять у тінь. Відтак, визнаючи правомірною морально уразливу поведінку, держава ризикує втратити довіру осіб, для яких виконання нормативних приписів є, в першу чергу, моральним боргом, але не вимогою закону.

Для податкових відносин така довіра платників податків, які вимушені добровільно розставатися із частиною свого легально отриманого доходу, є надзвичайно важливою. Оскільки саме вона дозволяє значною мірою говорити про ефективність нормативно-го регулювання не лише самої подат-



кової системи, але й ефективність функціонування податкових органів. Втрата такої довіри тягне за собою перехід економіки в тінь, втрату податкових надходжень, істотне збільшення податкових правопорушень, а відтак — і податкових спорів. Не даремно в юриспруденції давно склалося визнання того факту, що легалізація морально уразливої поведінки знижує авторитет законодавства.

У контексті даної статті слід говорити й про ефективність податкового законодавства як одну із вихідних віх розбудови якісної системи правозастосування. У даному разі слід виходити із того, що застосування інструментального підходу дозволяє акцентувати увагу на ефективності податкового законодавства як засобі регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері оподаткування, застосовності у конкретних історико-політичних умовах, спрямованості норм права на перспективу. Адже будь-яке законодавство (у тому числі й податкове) за таких підходів створюється і застосовується державою для досягнення соціально корисних цілей. Завданням держави у даному напрямі є використання законодавства як соціального регулятора, а також підвищення його ефективності у досягненні намічених цілей.

Аналіз нормотворчої діяльності в її історичній ретроспективі дозволяє говорити про те, що в Україні на сучасному етапі застосовуються різні інструменти вдосконалення законодавства. Вибір того або іншого з них визначається цілями, які стоять перед нормотворчими органами та суспільством у цілому. При цьому інструменти обираються виходячи з уявлень про максимальну їх ефективність, тобто можливості досягти саме за їх допомогою поставленої мети при мінімальних витратах, найменшому конфлікті інтересів та в оптимальні терміни. Для податкової сфери базовою метою виступатиме забезпечення за-

планованого рівня податкових надходжень до бюджетної системи держави.

Разом із тим інструментальний підхід із максимальною ефективністю доцільно використовувати у ході вдосконалення національного податкового законодавства із позицій дотримання формальних вимог до нормативного масиву, закріпленого, у першу чергу, Податковим кодексом України. До таких вимог, якщо виходити із теорії права та теорії нормопроекування [5, с. 231; 6, с. 327], слід відносити системність, несуперечність, дотримання ієрархії нормативно-правових актів, компетенцію нормотворчих органів, а також рису, якої національне податкове законодавство потребує чи не найбільш — оптимальне співвідношення стабільності й динамічності законодавства.

Водночас зосередження лише на формальних ознаках податкового законодавства може привести (а часто і призводить) до значних недоліків у наповненні норм права конкретним змістом. Тобто мова йде не лише про ефективність, але й про якість нормативного матеріалу, який вміщується в актах податкового законодавства. Відтак застосування інструментального підходу у процесі вдосконалення податкового законодавства потребує оцінки норм податкового права із позицій ціннісно-світоглядного підходу.

На наш погляд, основою нормотворчого процесу, що має забезпечувати удосконалення податкового законодавства, має значною мірою виступати планування. Із метою підвищення ефективності щорічного планування підготовки проектів нормативно-правових актів, що регулюють сферу стягнення податків та інших обов'язкових платежів, слід використовувати як правового моніторингу, так і безпосередньо результати наукових досліджень у цій сфері.

Значною мірою ефективність законодавства залежить і від прогнозу розвитку нормативного масиву у май-



бутньому. Адже поява нових видів економічної діяльності тягне за собою появу нових об'єктів оподаткування, а відтак — і необхідності унормування таких операцій. Зазначене свідчить на користь доцільності прогнозу розвитку податкового законодавства, а також врахування потенційних можливостей включення до його складу нових податків як предмету податково-правового регулювання, застосування нових інструментів, що дозволяють гнучко планувати розвиток законодавства, тощо.

Наприклад, використання такого інструменту як проведення правового моніторингу, забезпечує отримання необхідної інформації для комплексного аналізу стану системи законодавства у цілому (а не лише податкового), оцінки ефективності правового регулювання суспільних відносин, що виникають у процесі справляння податків, вироблення на підставі його результатів пропозицій із вдосконалення податкового законодавства.

Податкове законодавство в усьому його масиві має бути доступним (не з позицій публічності, а з позицій розуміння). Якщо немає цієї якості у законодавстві, то будь-який нормативний правовий акт не може бути ніким зрозумілим, його застосування неможливе. Виходячи із положень теорії права [7, 156], доступність законодавства у широкому розумінні включає окрім ясності, простоти мови нормативно-правового акту гласність нормотворчої діяльності, систематизацію законодавства, офіційне тлумачення нормативно-правових актів, роз'яснення їх змісту. При цьому податкове законодавство має бути доступним як для осіб, що мають спеціальні знання в області права, так і для інших громадян, що виступають платниками податків (чи посадовими особами юридичної особи — платника податків).

Водночас постійне внесення змін до Податкового кодексу України є свідченням наявності розбіжностей між

науково-теоретичним і практичним підходами до Кодексу. Адже науковий підхід виходить із положення про те, що кодекс — це акт, що забезпечує повне системне регулювання суспільних відносин у певній сфері, у зв'язку із цим кодекс повинен відповідати, у першу чергу, вимозі стабільності. На практиці ж вимога динамічності регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування завдає шкоди стабільності Податкового кодексу, що призводить до нестабільності усього нормативного масиву й збільшення його об'єму. А це, у свою чергу, є однією із причин виникнення податкових спорів.

Разом із тим нестабільність змісту Податкового кодексу (а до того — майже усього масиву податкового законодавства) дуже часто обумовлена не динамікою розвитку суспільних відносин (а відтак — і необхідністю актуалізації нормативного масиву), а відсутністю якісного аналізу стану і тенденцій розвитку податкових відносин та незадовільним прогнозуванням наслідків прийняття кодифікованого акту. Саме ці фактори значною мірою вплинули на те, що на сьогоднішній день до Податкового кодексу України, який, як зазначалося вище, набув чинності лише 01.01.2011 року, за цей період було внесено зміни понад п'ятдесятьма законами. А сам зміст чинного Кодексу істотною мірою ризиться порівняно із початковим варіантом. Зрозуміло, що у процесі правозастосування, у тому числі під час розв'язання податкових конфліктів, цей фактор не відіграє позитивної ролі; навпаки, він істотною мірою ускладнює розгляд податкових спорів.

Відтак, необхідним є забезпечення балансу між підходами щодо ефективності та стабільності податкового законодавства, їх гармонійне поєднання відповідно до потреб держави та суспільства на сучасному етапі розвитку податкової системи України.

Певною мірою вищезазначені міркування свідчать про окремі функції,



які реалізуються в актах податкового законодавства. У контексті зазначеного доцільно згадати про функції актів застосування норм фінансового права в цілому, адже податкове право є його невід'ємною складовою, а норми податкового права відносяться до норм фінансового права. У цьому сенсі можна цілком підтримати запропоновану в юридичній літературі [8, 290–293] позицію щодо віднесення до функцій актів застосування норм фінансового права таких як інформаційна, правогенеруюча, економічна, організаційна, контрольно-наглядова, правоохоронна, а також спеціально-юридичні функції (правозабезпечувальна, правокомпенсуюча, мотиваційна, функція соціального контролю, виховна, тощо).

Аналізуючи зміст таких функцій на прикладі норм податкового права, цілком можна говорити про їх втілення у процесі реалізації актів податкового законодавства будь-якими суб'єктами податкових відносин. Зокрема, на прикладі діяльності податкових органів можна простежити реалізацію таких функцій як інформаційна, правогенеруюча, економічна, організаційна, контрольно-наглядова, притаманні актам податкового законодавства. Позитивною рисою можна вважати й поступове розуміння важливості виховної функції актів податкового законодавства. Разом із тим така функція набуває якісної реалізації лише у тому разі, якщо компетентний орган державної влади, який відповідає за її втілення, не характеризується зловживаннями посадовими особами своїм службовим положенням. Тобто якісне дотримання правопорядку має здійснюватися з обох сторін — і з боку платників податків, і з боку контролюючих органів.

Досить часто говорять про те, що надмірний обсяг сучасного нормативного масиву вимагає вжиття заходів, спочатку спрямованих на його скорочення, спрощення й посилення системних властивостей. І звертають

увагу на зростаючу роль інформаційних технологій для розв'язання даної проблеми. Якщо підходити із позицій методологічного аналізу податкового законодавства, то можна визнати правильність зазначеного вище твердження. Адже не дивлячись на проведену кодифікацію податкового законодавства, воно залишається й досі тим нормативним масивом, який вимагає спрощення та посилення системних властивостей. На користь цього істотно впливають інформаційні системи, що використовуються нині контролюючими органами (зокрема, Міністерством доходів і зборів України, яке перебуває у стадії трансформації у державні податкову та митну служби), спрямовані на донесення максимальної інформації до платника податків, публічності правового податкового масиву, а також мінімізації безпосередніх контактів між платниками податків та податковими органами, переведення їх переважно в електронну, дистанційну форму.

Водночас у частині розв'язання податкових спорів істотну роль у даному напрямі відіграють інформаційні ресурси, що ведуться судовою системою України, у тому числі Верховним Судом України та Вищим адміністративним судом України. Значну роль відіграє у даному напрямі й вільний доступ до судових рішень, який забезпечується завдяки Єдиному державному реєстру судових рішень.

Адже нині майже уся правова інформація формується, актуалізується й поширюється за допомогою автоматизованих систем. Відповідно, саме електронна форма її вираження матиме пріоритетне значення у перспективі. Рівно як і формування у майбутньому єдиного інформаційно-правового простору, метою якого має бути створення консолідованих інформаційно-правових ресурсів, що містять актуальну, повну й достовірну інформацію щодо будь-якої сфери суспільних відносин, що є предметом правового ре-



гулювання. Якщо мати на увазі податкові відносини, то такі консолідовані ресурси зможуть стати корисними як для платників податків, податкових органів, так і для будь-яких інших суб'єктів, що залучаються до податкових спорів, у тому числі — судових органів (зокрема, в якості доказової бази).

Відтак, при розробці проектів нових нормативно-правових актів, що регулюють сферу оподаткування, або проектів актів, що вносять зміни до Податкового кодексу України, доцільним виглядає не лише систематизований підхід, але й виявлення проблемних аспектів, що можуть негативно

вплинути на розв'язання завдань, що стоять перед національною податковою системою. Якраз виявлення таких проблемних аспектів, і як наслідок — формулювання пропозицій, спрямованих на їх ситуаційне розв'язання, і має бути предметом теоретико-правових досліджень, що охоплюють сферу оподаткування у цілому. ♦

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія / С. П. Погребняк. — Х. : Право, 2008. — 240 с.
3. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання: проблеми генези, детермінації та сутності: автореферат дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Д. О. Гетманцев ; Ін-т законодавства ВРУ. — К., 2012. — 40 с.
4. Фінансова енциклопедія / О.П. Орлюк, Л.К. Воронова, І.Б. Заверуха [та ін.]; за заг. ред. О.П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2008. — 472 с.
5. Сурилов А. В. Теория государства и права / А. В. Сурилов. — Киев-Одесса, 1989. — 439 с.
6. Копиленко О. Л. Законотворчий процес: стан і шляхи вдосконалення : монографія : у 2 ч. / О. Л. Копиленко, О. В. Богачова ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. — К. : Реферат, 2010. — 696 с.
7. Оніщенко Н. М. Сприйняття права в умовах демократичного розвитку: проблеми, реалії, перспективи: монографія / відп. ред. Ю. С. Шемшученко. — К. : ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2008. — 320 с.
8. Россіхіна Г. В. Функціональний аналіз актів застосування фінансово-правових норм / Г. В. Россіхіна : У зб. : Правова доктрина — основа формування правової системи держави : матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції, м. Харків, 20-21 листопада 2013 р. — Х. : Право, 2013. — С. 289 — 292.

Надійшла до редакції 29.01.2014 року