

---

## М. ЖЕРНАКОВ

суддя Вінницького окружного  
адміністративного суду,  
кандидат юридичних наук



УДК 347.73

## Податковий конфлікт: норма чи аномалія?

У наведеній статті розглядається питання відносно визначення поняття та правової природи податкового конфлікту. Аналізуються думки різних вчених із приводу його місця й ролі в сучасному суспільстві. Визначається різниця між податковим конфліктом та конфліктом у праві загалом. Автором висловлюється точка зору, згідно з якою податковий конфлікт, а разом з ним і податковий спір, є нормальними етапами розвитку податкових правовідносин.

**Ключові слова:** податковий спір, право, юридичні обов'язки, платник податків, податковий конфлікт, законодавство.

Необхідність комплексного дослідження податкового конфлікту обумовлена двома тенденціями. З одного боку, в науковій літературі впродовж двох останніх десятиліть незмінною популярністю користується тема податкових спорів. Це не дивно, особливо з огляду на її значущість як для держави, так і для платників податків. Зрештою, переважна більшість податкових спорів має своїм логічним завершенням сплату (або несплату) грошових коштів до державного та/або місцевих бюджетів. Це безпосередньо зачіпає інтереси як дер-

жави, територіальних громад, так і платників податків.

З другого боку – дослідження спорів у податковій сфері, як правило, зводиться до визначення прав і обов'язків їх учасників, компетенції державних органів (судових або вищих податкових) щодо їхнього вирішення, застосування того чи іншого процедурного законодавства, тобто в цілому лежить у межах механізму вирішення цих спорів, переважно – судового процесу. На нашу думку, застосування такого підходу – це суттєве звуження проблематики.

Чи необхідно додатково доводити, що податкові спори не зароджуються самі по собі, а є проявом, певним результатом розвитку суперечностей, які склалися в державі – відносно організації публічних фінансів зокрема та й у суспільстві в цілому. Відповідно до цього дослідження першопричини виникнення податкових спорів є, на нашу думку, не менш важливими, аніж аналіз їхньої сутності та механізму розв'язання.

Це, своєю чергою, підштовхує до певного ретроспективного аналізу. Якщо вивчення розвитку податкового спору, процесуальних можливостей його учасників передбачає прогнозування, моделювання ситуації наперед, то спроба зрозуміти причини виникнення такого спору потребуватиме дослідження юридичного і фактичного стану його учасників у часових рамках, що передують його виникненню, а також відносин між ними – іншими словами, податкового конфлікту.

На сьогоднішні питанням конфлікту в праві, зокрема конфлікту в податковому праві, присвячено низку наукових праць, а саме дослідження С. В. Бобровника [1, с. 384], В. С. Жеребіна [2], В. М. Кривцової [3, с. 34] А. К. Саркісова [4], В. М. Свириденко [5], Т. В. Худойкіної [6]. При цьому учені у своїх роботах не доходять однозначного висновку стосовно місця й ролі податкового конфлікту в сучасному суспільстві.

Що таке податковий конфлікт? Чим він відрізняється від правового конфлікту взагалі? Яка його роль у сучасному суспільстві? Зрештою, чи є податковий конфлікт негативним чи позитивним явищем, і до якої міри з ним можна і доцільно «боротися»? Усі ці питання на-

вряд чи можна повно окреслити в межах цієї статті. Водночас, ми намагатимемося висловити власне бачення того, у чому виявляється податковий конфлікт у межах взаємодії сучасного українського суспільства та держави і, відповідно, як варто підходити до вирішення питань, пов'язаних із ним.

Розуміння сутності конфлікту, а також притаманності його правовим відносинам багато в чому залежить від підходів до визначення правового конфлікту та й конфлікту як такого. Словник української мови визначає конфлікт як «зіткнення протилежних інтересів, думок, поглядів; серйозні розбіжності; гостру суперечку» [7, с. 274].

Проблеми конфлікту в праві розглядалися в контексті соціології, філософії права та теорії права вже досить тривалий час. Свого часу М. Вебер та Г. Зіммель розглядали конфлікти як обов'язкову частину соціального життя [8, с. 15]. П. Рікер зазначав, що сама сутність права передбачає певне зазіхання, наявність вимог до людей здійснити чи не здійснювати відповідні дії, тобто є вимогою виконання юридичних обов'язків. На відміну від моралі, яка ґрунтується на самозобов'язанні, право, на думку вченого, впливає на волю інших суб'єктів, психічно примушуючи їх до певної поведінки [9, с. 49]. Інші вчені наголошують на співіснуванні конфлікту й компромісу в праві [10].

Не заглиблюючись у дискусію про визначення поняття правового конфлікту, зауважимо, що однозначно погодитися з думкою про неминучість конфлікту у праві лише з огляду на ознаку обов'язковості останнього як соціального регулятора можливо лише з пози-

цій юридичного позитивізму. Так, визначальною ознакою права є його обов'язковість. Отже, для виникнення конфлікту лише на цій підставі необхідно, щоби приписи права щодо поведінки суб'єкта та його воля завжди розходилися. Це, у свою чергу, можна уявити у суспільстві, де право сприймається як «сукупність законодавчо закріплених норм, які виражають волю панівного класу» або будь-якої іншої системи, у якій ідея права полягає в нав'язуванні індивідам поведінки, їм не притаманної, та в підкоренні волі одних осіб волі інших. Натомість, у випадку сприйняття права як соціального блага, усвідомлення учасниками суспільства необхідності дотримання певних правил співіснування правовий конфлікт «автоматично» не виникає.

Водночас дотримання приписів права в різних сферах суспільних відносин вимагає від учасників цих відносин певних зразків поведінки і призводить, відповідно, до різних результатів. Так, у кримінальному праві правове регулювання побудоване шляхом заборон вчиняти злочини, тобто діяння, які порушують основоположні права, захищені законом. Дотримання приписів кримінального права, відповідно, вимагає від суб'єктів лише утримуватися від діянь, які прямо зазіхають на права інших суб'єктів.

У цивільному праві діє принцип свободи договору, тобто суб'єкти мають можливість самостійно визначати для себе права і обов'язки. Крім цього, сторони можуть взагалі відійти від вимог цивільного законодавства у випадку, якщо визнають це для себе прийнятним. Таким чином, приписи цивільного пра-

ва не тільки не вимагають від його суб'єктів додаткових зусиль щодо їхнього дотримання, а й максимально спрямовані на задоволення потреб самих цих суб'єктів.

Дещо інша ситуація складається в податковому праві. Податкове право є єдиною сферою права, в якій за нормального стану відносин, тобто за відсутності правопорушень з боку будь-якої зі сторін, відбувається вилучення грошових коштів з власності суб'єктів – в цьому податкові правовідносини, власне, великою мірою й полягають. Ураховуючи те, що сплата коштів в інших правовідносинах пов'язана або з покаранням/відшкодуванням (кримінальне право, адміністративні правопорушення), або з придбанням певних благ (цивільне право), необхідність сплачувати кошти «просто так» наштовхує на думку про те, що з усіх правовідносин податкові за своєю природою є набагато більш конфліктними.

Власне, природа такої конфліктності полягає в досить відомому науці протистоянні публічного й приватного інтересів. З одного боку – кожний індивід дбає про збереження власного добробуту, і вилучення коштів з його власності очевидно лежить поза межами його економічних інтересів. З другого боку – податки і збори є основним джерелом фінансування держави, і очевидним є її прагнення до збереження цього джерела та його ефективного функціонування. Таким чином, якщо вважати, що інтереси держави й платника є діаметрально протилежними, і кожна зі сторін дбатиме лише про збереження власного, можна дійти висновку не тільки про неминучість

конфліктів у податковому праві, а й про те, що податковий конфлікт, а разом з ним і податковий спір є нормальними етапами розвитку податкових правовідносин. За таких умов будь-яка подальша дискусія про уникнення чи подолання податкових конфліктів виявляється безпредметною.

Натомість, переважну більшість податків і зборів платники сплачують самостійно, і необхідності застосування будь-яких механізмів примусу з боку держави не виникає. Так, велику роль у цьому відіграє превентивна функція податкових норм – платники, усвідомлюючи реальну можливість накладення санкцій за ухилення від оподаткування, свідомо обирають найменше з двох лих. Водночас, нещодавні дослідження західних учених у галузі оподаткування свідчать, що значна частина платників податків дотримуються законодавства не тільки через можливість застосування санкцій у разі несплати, а роблять це добровільно, через відчуття взаємності, громадського обов'язку, або через звички чи традиції, успадковані від оточення, або через моральні обмеження [11].

Це дає змогу зробити висновок, що суспільний і приватний інтереси в оподаткуванні не завжди є діаметрально протилежними. Окрім економічних важелів, значення яких, безумовно, складно переоцінити, на вибір платника впливають також інші фактори, які значною мірою наближують інтереси платника і держави у сфері оподаткування. Крім цього, навіть якщо взяти до уваги суто економічний аспект, можна уявити суспільство, в якому інтереси платника і держави щодо оподаткування не розходяться принципово.

Співвідношення інтересів платника податків і держави залежать великою мірою від стану розвитку суспільства. Чим більш демократичним і економічно розвиненим є суспільство, чим більшу цінність для всіх його членів мають права людини і чим більш укоріненими є в ньому засади верховенства права, тим, зрештою, меншою буде різниця інтересів платника податків і податкового органу, різниця публічного і приватного інтересу взагалі.

На таку думку наштовхує перш за все те, що в демократичному суспільстві відсутня відмінність між державними і суспільними інтересами, оскільки забезпечення суспільного інтересу і є, власне, функцією держави. Крім цього, у «стані війни», за відсутності впевненості в завтрашньому дні, особа набагато більше тяжіє до накопичення, збереження «свого», використання благу тут і тепер замість інвестицій в суспільне. Це зрозумілий економічний вибір.

Разом із тим у розвинених суспільствах, в умовах стабільності та визначеності, за наявності достатнього рівня життя, кожен із набагато більшою імовірністю дбатиме про суспільний добробут. У розвинених суспільствах також набагато сильнішим є почуття соціальної відповідальності. Зрештою, за умови правильного функціонування державних інститутів, наявності гарантій використання бюджетних коштів за призначенням, якщо розглядати державу як успішного господарчого суб'єкта, сплата податків може розглядатися як досить вигідна інвестиція. Про це свідчать і досить відомі приклади свідомого прийняття рішень на референдумах про підвищення ставок податків чи скасу-

вання податкових пільг громадянами розвинених держав зі значною перевагою голосів у бік збільшення розміру податкових платежів. Ці випадки свідчать про перевагу суспільного інтересу над приватним у свідомості громадян.

Отже, різницю між суспільним і приватним інтересом взагалі можна розглядати як «лакмусовий папірець» стану розвитку суспільства – чим така різниця більша, тим менш розвиненим є суспільство, і навпаки. Таким чином, в «ідеальній державі» сплата податків стає лише способом розпорядження власними грошовими коштами для підтримання власного добробуту, реалізації завдань, оптимальним (або взагалі єдиним) способом виконання яких є фінансування публічної влади через систему публічних фінансів.

Дійсно, необхідно також брати до уваги й економічні обмеження стосовно участі громадян у фінансуванні суспільних потреб. Так, жодна особа не може самотужки відремонтувати дороги, розвивати інфраструктуру, забезпечувати безпеку та публічний (громадський) порядок у державі. Натомість, за достатнього рівня довіри до державних інститутів вона буде зацікавлена у фінансуванні державних завдань. За таких умов публічний і приватний інтереси (принаймні, в аспекті публічних фінансів) значно зближуватимуться чи навіть збігатимуться.

Іншою суттєвою передумовою виникнення податкового конфлікту є недосконалість законодавства. Прогалини та колізії, яких не позбавлене жодне писане право, вочевидь створюють можливість неоднозначного тлумачення законодавчих положень, що суб'єкти

податкових правовідносин, як правило, здійснюють на власну користь. Крім цього, іноді недосконалість законодавчих положень прямо призводить до податкового конфлікту і без жодного розсуду сторін – у випадку, скажімо, надання платнику податків певного права, процедура реалізації якого з боку податкового органу не передбачена.

Але навіть у цьому контексті назвати недосконалість законодавства об'єктивною підставою виникнення податкового конфлікту навряд чи можливо. Адекватне регулювання суспільних відносин є позитивним обов'язком кожної держави – це впливає зі змісту Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практики Європейського суду з прав людини. Отже, держава повинна постійно дбати про зрозумілість і ефективність законодавства, у тому числі з метою запобігання виникненню податкових конфліктів.

Утім необхідно мати на увазі обмеження законодавчої техніки писаного права, передусім мовні. Оскільки мова дуже часто допускає неоднозначні тлумачення, досягти абсолютної чіткості й однакового розуміння змісту писаних норм усіма суб'єктами, на яких вони поширюються, навряд чи можливо. Відповідно держава гарантує механізм захисту своїх прав, передусім у суді, кожному, хто вважає свої права порушеними (інакше кажучи – припускає або неправильне тлумачення норм закону іншими суб'єктами, або нехтування його положеннями).

Таким чином, можна зробити висновок, що конфлікти на підставі недосконалості податкового законодавства не тільки є до певної межі закономірними,

а й долаються переважно шляхом застосування процедури вирішення податкових спорів. Водночас, «доповнення права» як функція суду доцільне, коли законодавець неумисно припустився неточності у регулюванні, створивши прогалину або колізію у законодавстві [12, с. 95–106].

Крім цього, в Україні, де судовий прецедент не є джерелом права, таке доповнення є завжди тимчасовим заходом. Окрім того, що суд не повинен виконувати функції законодавця (це є порушенням принципу розподілу влади), такий механізм є економічно неефективним. Прийняття великої кількості однакових рішень призводить до перевитрачання бюджетних коштів, підривається авторитет влади держави – як судової, так і інших гілок влади. Таким чином, подолання податкових конфліктів, які виникли внаслідок недосконалості законодавства, можливе за допомогою судової системи, але у випадку набуття такими судовими рішеннями ознак системності необхідними є зміни до писаного права.

Більше того, іноді законодавець умисно (може, з політичних міркувань) залишає вирішення великої кількості конфліктів судам. Так, сумнозвісною є практика вирішення адміністративними судами впродовж останніх декількох років надзвичайно великої кількості соціальних спорів, які виникли через неузгодженість бюджетного законодавства та законодавства про соціальний захист. Незначні зміни до законодавства стосовно цього могли би позбавити суди необхідності приймати сотні тисяч ідентичних рішень, запобігти витрачання бюджетних коштів та підриву авторитету судової та виконавчої влади.

За таких умов варто замислитися над створенням ефективного механізму перетворення судової практики на законодавчу ініціативу, або ж над розширенням ролі судового прецеденту в правовому регулюванні. Будь-який із цих засобів сприяв би суттєвому зниженню градусу конфліктності в українському суспільстві.

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що роль податкового конфлікту в суспільстві не є однозначною. З одного боку – конфлікт є завжди протистоянням, протиборством, а це, як правило, синонім неефективного витрачання ресурсів, з другого – податковий конфлікт є важливим індикатором стану розвитку суспільства і держави.

Безумовно, «ідеальний стан» будь-якої більш-менш складної системи не є можливим у реальному житті, тому кожне суспільство може бути лише більше чи менше наближеним до нього. У випадку руху від такого «ідеального стану» до стану хаосу, підвищення ентропії в державі різниця між приватним і публічним інтересом в аспекті публічних фінансів буде все більше загострюватися, і таке загострення провокуватиме виникнення податкових конфліктів. Водночас, вирішення останніх шляхом формування професійним і незалежним судом відповідної судової практики, яка матиме реальний вплив на законодавче регулювання, сприятиме еволюції підходів до формування й розпорядження публічними фінансами з метою подолання суперечностей, які викликали конфлікти, й повертатиме державу на шлях до розвитку.

Список використаної літератури

1. Бобровник С. В. Компромiс i конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу / С. В. Бобровник. – К. : Юрид. думка, 2011. – 384 с.
2. Жеребин В. С. Правовая конфликтология / В. С. Жеребин. – Ч. 1. – Владимир, 1999. – 198 с.
3. Крiвцова В. М. Юридичний конфлікт як феномен правової дійсності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / В. М. Крiвцова. – Х., 2005.
4. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения : дис. ... д-ра юрид. наук / А. К. Саркисов. – М., 2006. – 472 с.
5. Свириденко В. М. Правові аспекти конфліктів у сфері податкових відносин: питання теорії та практики правового регулювання : дис. ... канд. юрид. наук / В. М. Свириденко. – Ірпiнь, 2012. – 224 с.
6. Худойкина Т. В. Юридический конфликт: Теоретико-прикладное исследование : дис. ... д-ра юрид. наук / Т. В. Худойкина. – Н. Новгород, 2002. – 472 с.
7. Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970–1980) [Електронний ресурс]: онлайн-версія «Словника української мови» в 11 томах // Словник української мови: в 11 томах. – Т. 4, 1973. – Режим доступу: <http://sum.in.ua>.
8. Конфліктологія: навч. посіб. / [Прибутько П. С., Михайленко Р. В., Дубчак Л. М. та ін.]. – К. : КНТ, 2010. – 136 с.
9. Рикер П. Человек как предмет философии / П. Рикер // Вопр. философии. – 1989. – № 2.
10. Поляков А. В. Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода : курс лекций / А. В. Поляков. – СПб. : СПб. гос. ун-т, 2004. – 864 с.
11. Alex Raskolnikov, Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement // Columbia Law Review, May 2009. Luigi A. Franzoni. Tax Compliance // Encyclopedia of Law and Economics, 2008.
12. Циппеліус Р. Юридична методологія / Р. Циппеліус ; переклад, адаптація, приклади з права України і список термінів Р. Корнута. – К. : Реферат, 2004 – 176 с.

*Стаття надійшла до редколегії 14.11.2013.*

**Жернаков М. Налоговый конфликт: норма или аномалия?**

В приведенной статье рассматривается вопрос относительно определения понятия и правовой природы налогового конфликта. Анализируются мнения различных ученых по поводу его места и роли в современном обществе. Определяется разница между налоговым конфликтом и конфликтом в праве в целом. Автор высказывается точка зрения, согласно которой налоговый конфликт, а вместе с ним и налоговый спор являются нормальными этапами развития налоговых правоотношений.

**Ключевые слова:** налоговый спор, право, юридические обязанности, налогоплательщик, налоговый конфликт, законодательство.

**Zhernakov M. Tax Conflict: norm or an anomaly?**

In present paper discusses the definition of the concept and legal nature of the tax conflict. Analyzes views of different scholars about its place and role in modern society. Determine the difference between the tax conflict and conflict in the law generally. The author is a view according to which the tax conflict, and with it the tax dispute are normal stages of tax law.

**Keywords:** tax dispute, law, legal obligations, the taxpayer, the tax conflict law.