



Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук Спеціальність 12.00.08 –Х., 2004. – 205 с.

10. Пономарьов П.Г. Проблемы противодействия легализации преступных доходов. Изучение организованной преступности: российско-американский диалог: Сборник статей. – М. : Олимп, 1997. – 315 с.

11. Харченко В.Б., Перекрестов Б.Ф. Уголовное право України. Особенная часть: новое законодательство в вопросах и ответах: Конспект лекций. – Х. : Скорпион, 2001. – 272 с.

12. U.S. Code [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.law.cornell.edu/uscode>.

АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ДОСУДЕБНЫЕ СПОСОБЫ УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ: ХАРАКТЕРИСТИКА И ВОЗМОЖНОСТИ ВНЕДРЕНИЯ В УКРАИНЕ

Олег ШИШОВ,

судья

Донецкого апелляционного административного суда

Summary

The article is dedicated to some peculiarities of the administrative appeal of decisions of tax authorities. Research problems of the tax appeal of an administrative order as a way of resolving tax disputes. Analyzed some of the alternative ways of resolving tax disputes, in particular, mediation, conciliation, expanded information interaction («horizontal monitoring»). It is concluded that the need to implement effective and widely used in international practice instruments to not only provide resolution of tax disputes, but also to prevent violations of tax and tax disputes. Proposed to introduce in Ukraine pretrial alternative ways of resolving tax disputes, making appropriate changes to the tax laws.

Key words: taxation, tax disputes, protection of the rights, appeal against decisions of tax authorities, alternative methods for resolving tax disputes.

Аннотация

Статья посвящена некоторым особенностям административного обжалования решений налоговых органов. Исследованы проблемы обжалования решений налоговых органов в административном порядке как одного из способов разрешения налоговых споров. Проанализированы отдельные альтернативные способы разрешения налоговых споров, в частности, медиация, согласительная процедура, расширенное информационное взаимодействие («горизонтальный мониторинг»). Сделан вывод о необходимости внедрения эффективных и широко используемых в зарубежной практике инструментов, позволяющих не только обеспечить разрешение налоговых споров, но и предотвратить налоговые нарушения и налоговые споры. Предложено внедрить в Украине альтернативные досудебные способы разрешения налоговых споров, внося соответствующие изменения в налоговое законодательство.

Ключевые слова: налогообложение, налоговые споры, защита прав налогоплательщиков, обжалование решений налоговых органов, примирительные процедуры, медиация.

Постановка проблемы. Налоговая сфера – это по определению сфера потенциальных споров, налогообложение изначально предполагает конфликт интересов – частного собственника и государства, наделенного исключительным правом на обложение налогами. Практика реализации процедур урегулирования налоговых споров показывает, что в настоящее время отношения между налоговым органом и налогоплательщиком являются враждебными, урегулирования налоговых споров не происходит. Поэтому в Украине не прекращается поиск справедливого и действенного механизма разрешения налоговых споров. В целях эффективного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений, предлагается внедрять в практику процедуры, направленные на обеспечение сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком.

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью повышения эффективности механизма урегулирования налоговых споров в Украине. В последнее время отмечается необходимость развития налоговых правоотношений в духе партнерства. Реформирование налоговых органов под девизом «От фискального органа к сервисной службе», разработка и внедрение ключевых показателей деятельности налоговой, создание Министерства доходов и сборов путем объединения с таможенными органами – далеко не полный перечень инноваций, определяющих формат взаимоотношений по линии «государство – бизнес». Сотрудничество, построенное на взаимном доверии, консультировании, достижении соглашений, имеет свое эффективное применение в сфере налогового права, о чем свидетельствует опыт Германии, Голландии, Ирландии, Швейцарии, США [1].



Отказ от императивных методов административно-правового воздействия и связанные с этим преобразования в механизме правового регулирования экономических и финансово-правовых отношений требуют приведения форм и методов защиты прав налогоплательщиков в соответствие с современными реалиями. Необходимость защиты прав граждан и юридических лиц как носителей имущественных интересов и налогоплательщиков продолжает оставаться актуальной проблемой правовой сферы. Одной из важных и одновременно сложных задач в ходе налоговой реформы остаются вопросы совершенствования административной процедуры урегулирования налоговых споров, а именно возможность применения альтернативных способов урегулирования налоговых споров.

Состояние исследования. Различные аспекты проблем урегулирования налоговых споров определенным образом нашли свое отражение в работах отечественных ученых. Среди них следует назвать Я. Греца [2], М. Кучерявенко [3], Д. Мулявка [4], О. Федорчука [5], Е. Усенко [6]. Фундаментальной основой исследования стали труды и некоторых российских ученых: М. Балакиревой [7], С. Мироновой [8], А. Саркисова [9], Д. Шинкарюка [10] и др. В то же время актуальным остается дальнейшее усовершенствование механизма разрешения налоговых споров в Украине, в частности внедрение в практику административного обжалования примирительных процедур.

Целью и задачами статьи является анализ альтернативных способов урегулирования налоговых споров, используемых при рассмотрении налоговых споров в административном порядке.

Изложение основного материала. В соответствии со статьей 3 Конституции Украины человек, его жизнь, здоровье, честь и достоинство, неприкосновенность и безопасность признаются в Украине высшей социальной ценностью [11]. Общеизвестно, что одним из важнейших инструментов обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков является право на обжалование действий и решений налоговых органов. Государство, в котором наивысшей ценностью являются права граждан, но отсутствует механизм их

реализации и защиты, не может соответствовать критериям демократического.

Следует отметить, что одним из условий реализации всех мероприятий, направленных на улучшение налогового климата, совершенствование налогового законодательства, является обеспечение надлежащего уровня гарантированности защиты прав плательщиков налогов. Поэтому немаловажное значение в условиях налоговой реформы имеет налаживание партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Общеизвестно, что одним из важнейших инструментов обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков является право на обжалование действий и решений налоговых органов.

Право на обжалование действий и решений органов государственной власти закреплено в Украине на уровне конституционных норм, что, безусловно, способствует повышению гарантий защиты прав граждан и организаций. Так, Конституция Украины (ст. 55) гарантирует право каждому защищать свои права и свободы любыми не запрещенными законом средствами от нарушений и противоправных посягательств. Право налогоплательщика на обжалование решений, действий (бездействия) контролирующих органов (должностных лиц) закреплено в ст. 17 Налогового кодекса Украины (далее НК Украины) [12].

Существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав. Однако в ст. 56 НК Украины закреплено, что решения, принятые контролирующим органом, могут быть обжалованы в административном или судебном порядке. В этой же статье регламентированы основания, порядок и сроки обжалования решений налогового органа. Механизм реализации указанной нормы конкретизирован в Порядке оформления и подачи жалоб налогоплательщиками и их рассмотрении органами доходов и сборов, утвержденном приказом Министерства доходов и сборов Украины от 25.12.2013 № 848.

Налоговый кодекс Украины (ст. 55) установил двухуровневую процедуру административного обжалования. В отличие от ранее действовавшей трехуровневой процедуры, в настоящее время жалоба не подается в орган, вынес-

ший обжалуемое решение, а подается налогоплательщиком в вышестоящий контролирующий орган. Следует отметить, что в законодательстве Украины, в отличие от Австралии, Болгарии, Великобритании, Германии, Королевства Нидерландов, Российской Федерации, Швейцарии, Японии, отсутствует требование обязательного досудебного урегулирования, но при этом исключается возможность параллельного обжалования в системе налоговых органов и в суде (применяется в Азербайджане, Узбекистане, Российской Федерации, Таджикистане). Согласно ст. 56 НК Украины «решение контролирующего органа, обжалованное в судебном порядке, не подлежит административному обжалованию. Процедура административного обжалования считается досудебным порядком урегулирования спора».

Распространено мнение о том, что основным недостатком административной защиты прав налогоплательщиков является ее низкая эффективность. Повышение эффективности административной защиты предполагает поиск новых способов защиты, внесение изменений и дополнений в действующее налоговое законодательство. Досудебный порядок обжалования при выборе эффективных правовых решений способен значительно снизить нагрузку на судебную систему при сохранении качества защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В настоящее время все чаще обсуждается и указывается на целесообразность внедрения механизма альтернативного разрешения налоговых споров. Основная цель примирительных процедур заключается в оперативном разрешении спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом. Очевидно, что лучшим разрешением спора является его пресечение, избегание, что достигается не враждебным отношением друг к другу, а сотрудничеством. При этом урегулирование налоговых споров посредством примирительных процедур не является обязательным для налогоплательщика и не лишает его права на другие способы защиты. Так, 21 июня 2013 года в г. Минске состоялась Международная научно-практическая конференция на тему «Альтернативные способы разрешения споров в Содружестве Неза-



висимых Государств: от национальных к международным инструментам», в рамках которой обсуждались особенности национальных и международных внесудебных процедур разрешения споров.

Сегодня в Украине налоговые споры разрешаются в административном или в судебном порядке, а альтернативные методы, к сожалению, не используются. Главная причина проста: до последнего времени сам по себе такой подход к административным спорам считался недопустимым, и, соответственно, законодательство не предусматривало применение альтернативных форм разрешения подобных споров и, соответственно, украинская правоприменительная практика в данном отношении еще не сформировалась. Поэтому при разработке правовых норм, направленных на повышение эффективности урегулирования налоговых споров в Украине, считаем полезным обратиться к соответствующему зарубежному и международному опыту.

Следует отметить, что еще в 2001 году Совет Европы принял Рекомендации Rec (2001)9 об альтернативных методах урегулирования споров между административными органами и частными лицами [13]. Странам-членам Совета Европы (Украина является членом Совета Европы с 9 ноября 1995 г.) было предложено при разрешении споров применять примирительные процедуры как на судебной, так и на досудебной стадиях разрешения таких споров. В Пояснительной записке к Рекомендациям рассматриваются такие альтернативные способы урегулирования спора, как:

- апелляция в вышестоящий орган (Internal reviews);
- согласительная процедура (Conciliation), представляющая собой внесудебную процедуру с привлечением третьей стороны, которая способствует принятию сторонами взаимоприемлемого решения;
- медиация (Mediation) – внесудебная процедура с привлечением третьей стороны, которая предполагает решение спора в форме необязательных мнений или рекомендаций;
- арбитраж (третейское разбирательство) (Arbitration), в результате которого лицо, уполномоченное разре-

шать спор, не входящее в судебную систему, выносит решение, являющееся обязательным для сторон.

Итогом применения любой из вышечисленных процедур является заключение соглашения между сторонами, которым рассмотрение спора заканчивается. При этом, как указано в данной рекомендации, указанные примирительные процедуры могут инициироваться участвующими сторонами, судьей или предусматриваться в обязательном порядке законом.

Наиболее распространенной среди примирительных процедур является процедура медиации. С 2005 года в Нидерландах официально допускается альтернативное разрешение налоговых споров с помощью медиации, 95 % подобных споров завершаются подписанием мирового соглашения [14, с. 192].

Использование принципов медиации при работе с налогоплательщиком со стороны представителей налоговых органов стало бы одним из значимых факторов, способствующих повышению доверия налогоплательщика не только к налоговой службе, но и к государству в целом. И потому можно не сомневаться, что способность урегулировать разногласия с помощью медиативного подхода станет залогом повышения эффективности работы налоговой системы в целом.

Заслуживающей внимания является практика разрешения налоговых споров в США. Такой интерес обусловлен фактом того, что лишь небольшое число (около 10%) налоговых споров доходит до суда, остальные разрешаются в административном порядке – через Службу внутренних доходов США. Сама процедура рассмотрения спора носит неформальный характер и может проводиться путем телефонных переговоров, переписки. По результатам такого рассмотрения принимается решение в форме соглашения об урегулировании налогового спора. Налоговые соглашения, которыми могут изменяться налоговые обязательства плательщиков налогов, обязательны для сторон соглашений и могут заключаться на любой стадии административного обжалования. Также следует заметить, что в США в рамках административного разрешения налоговых споров налогоплательщики вправе обжаловать любые действия должност-

ных лиц Службы внутренних доходов. [15, с. 24-26].

Еще одним из эффективных альтернативных способов предотвращения и разрешения налоговых споров является «горизонтальный мониторинг» – Alternative dispute resolution (ADR), который применяется во всех развитых странах: США, Великобритании, Австралии, Канаде, Франции, Германии и др. Так, Федеральной налоговой службой России с 2013 года внедрена новая форма налогового администрирования – расширенное информационное взаимодействие («горизонтальный мониторинг»), основной целью которого является информационный обмен между налоговыми органами и налогоплательщиками, направленный на соблюдение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, повышение предсказуемости налогового регулирования и качества налогового контроля. ФНС России заключены соглашения о «горизонтальном мониторинге» с ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные телесистемы», ОАО «Интер РАО ЕЭС», международной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», ОАО «Северсталь». Такой подход к контролю за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов расширяет способы урегулирования налоговых споров, не доводя их до суда [16].

Приказом ФНС России от 13.02.2013 г. № ММВ-7-9/78@ утверждена Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013-2018 годы. Одним из основных направлений досудебного разрешения налоговых споров согласно Концепции является стимулирование развития примирительных процедур [17].

Со вступлением в силу Налогового кодекса Украины исчез такой институт налогового права, как налоговый компромисс, в то же время определение данного понятия закреплено в приказе ГНА № 182 от 26 апреля 2001 г. «Об утверждении Порядка применения налогового компромисса органами государственной налоговой службы в пределах административной апелляционной процедуры, утвержденном» (до настоящего времени приказ не отменен). Так, налоговый компромисс –



решение налогового органа, принятое в рамках административной апелляционной процедуры и согласованное с руководителем налогового органа высшего уровня, о частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика под обязательства последнего согласиться с остальными налоговыми обязательствами, начисленными контролирующим органом [18]. Заключенный налоговый компромисс не мог быть обжалован в дальнейшем. На практике налоговый компромисс почти не использовался. В настоящее время он законодательно неурегулирован, поскольку нормы о нем не вошли в НК Украины, однако представляется, что он мог бы способствовать более эффективной административной защите прав налогоплательщиков.

Следует признать, что подобную точку зрения разделяют не все ученые. Так, Я. Греца утверждает, что применение налогового компромисса противоречит основополагающим принципам финансового права, которые определяют метод финансово-правового регулирования и характер финансово-правовых норм. Основным методом финансового права является метод властных предписаний, характеризующийся категоричностью и ограничением оперативной самостоятельности субъектов финансовых правоотношений [2, с. 12]. Как отмечал в своем исследовании Д. Мулявка, институт налогового компромисса может выступать удобным средством для финансовых махинаций, как со стороны контролирующих органов, так и со стороны налогоплательщиков [19, с. 12].

В свою очередь, автор придерживается противоположной точки зрения и считает, что наиболее эффективным способом урегулирования налогового спора является достижение соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом. Обращает внимание на положительные эффекты от применения альтернативных способов разрешения налоговых споров, а именно: сокращение сроков рассмотрения дел, снижение нагрузки на юрисдикционные органы, сокращение временного разрыва между доначислением сумм налога и их уплатой в бюджет, сокращение расходов государственного бюджета. Однако все это достижимо лишь в случаях четкой правовой регламента-

ции всех процедур и строго соблюдения правовых норм в указанной сфере.

Выводы. Не вызывает сомнения необходимость совершенствования действующего налогового законодательства в целях развития духа партнерства между налоговым органом и налогоплательщиком. Первоначально следует закрепить в статье 4 НК Украины в качестве одного из основополагающих принципов налогового законодательства принцип сотрудничества между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Реалии сегодняшнего дня и опыт ведущих зарубежных стран неоспоримо доказывают преимущества альтернативных способов разрешения налоговых споров в досудебном порядке. Эффективное использование рассмотренных процедур разрешения налоговых споров возможно только в случае заинтересованности в поиске решения не только налогоплательщиков, но и налоговых органов.

В качестве гарантии соблюдения публичных интересов при использовании альтернативных способов разрешения налоговых споров может выступать их четкая правовая регламентация.

Список использованной литературы:

1. Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? / И.В. Цветков // *Налоговед.* – 2008. – № 6. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalogoved.ru/art/629>.
2. Греца Я.В. Правовой механизм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Я.В. Греца; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. – К., 2006. – 20 с.
3. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа та класифікація: монографія / М.П. Кучерявенко. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
4. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д.Г. Мулявка; Нац. акад. держ. податк. Служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.
5. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів

платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.М. Федорчук; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2003. – 20 с.

6. Усенко С.А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів / С.А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 184 с.

7. Балакирева М.И. Право на обжалование как элемент правового статуса налогоплательщика : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / М.И. Балакирева. – М., 2005. – 24 с.

8. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.М. Миронова. – Саратов, 2006. – 29 с.

9. Саркисов А.К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / А.К. Саркисов. – М., 2006. – 56 с.

10. Шинкарьук Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Д.А. Шинкарьук. – Омск, 2008. – 21 с.

11. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. // *Відомості Верховної Ради України.* – 1996. – № 30. – Ст. 141.

12. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. // *Відомості Верховної Ради України.* – 2011. – № 13, /№ 13-14, № 15-16, № 17/. – Ст. 112.

13. Recommendation Rec (2001) 9 of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: Официальный сайт Совета Европы: <http://hub.coe.int/>.

14. Бучик А.Ю. Європейський досвід вирішення податкових спорів: характеристика та можливості запровадження в Україні / А.Ю. Бучик // *Європейські перспективи.* – 2012. – № 1. – ч. 2. – С. 189–193.

15. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / А.В. Белоусов. – Москва, 2008. – 26 с.

16. Практику применения «горизонтального мониторинга» обсудили



в Санкт-Петербурге. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.taxru.com/blog/2013-05-19-12612>.

17. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 – 2018 годы: приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9-78@. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142219/.

18. Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури: наказ ДПА від 26.04.2001 № 182 // Офіційний вісник України. – 2001. – 22.– Ст. 1007.

19. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д.Г. Мулявка; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УДОСТОВЕРЕНИЯ ОДНОСТОРОННИХ СДЕЛОК В НОТАРИАЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ УКРАИНЫ

Екатерина ШКРИБЛЯК,

соискатель юридического факультета

Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

Summary

The article analyzes some problems arising in notarial practice in Ukraine identity unilateral transactions, identify those notarial acts, which gives legal force unilateral transactions, analyzed problems of differentiation of these actions together. Determined that unilateral transactions giving legal force shall be by means of such a notarial act as identity transactions rather than authentication of signatures on the document. Also identified the problem of correlation notarial procedural and substantive law relative notarization unilateral transactions.

Key words: unilateral transactions, notary, certificate transactions, refusal to deal, valid signatures, will.

Аннотация

В статье проанализированы отдельные проблемные вопросы, возникающие в нотариальной практике Украины при удостоверении односторонних сделок, выявлены те нотариальные действия, которыми придается юридическая сила односторонним сделкам, проанализированы вопросы разграничения этих действий между собой. Определено, что придание односторонним сделкам юридической силы должно осуществляться посредством такого нотариального действия, как удостоверение сделок, а не засвидетельствованием подлинности подписи на документе. Выявлена также проблема соотношения нотариального процессуального и материального законодательства относительно нотариального удостоверения односторонних сделок.

Ключевые слова: односторонняя сделка, нотариус, удостоверение сделок, отказ от сделки, действительность подписи, завещание.

Постановка проблемы. В нотариальном процессе Украины существует проблема правильного определения тех нотариальных действий, в процедуре которых возможно придание отдельным односторонним сделкам юридической силы. Теория и практика в этом вопросе разошлись. В нотариальной практике фактически некоторые односторонние сделки удостоверяются засвидетельствованием нотариусом подлинности подписи, что является неправильным, противоречит материальному законодательству.

Актуальность темы исследования подтверждается степенью нераскрытости темы – в настоящее время в Украине практически нет ни одной научной работы, в которой бы комплексно был сформулирован перечень нотариальных действий, которыми придается юридическая сила односторонним сделкам, изучена проблема соотношения этих нотариальных действий.

Состояние исследования. Научный анализ различных проблемных вопросов нотариального удостоверения односторонних сделок проводили М. Бонда-

рева, М. Дякович, В. Кара, И. Мельник, Н. Лисенко, Я. Панталиенко, А. Свидевич, С. Фурса, Е. Фурса и другие ученые, труды которых и послужили научной базой для дальнейшего исследования рассматриваемых вопросов.

Целью и задачей статьи является определение перечня тех нотариальных действий, за правилами совершения которых должна придаваться юридическая сила односторонним сделкам, анализ отдельных вопросов соотношения нотариального процессуального и материального законодательства.

Изложение основного материала. Законодательство Украины, причем не только гражданское, прямо предусматривает требование об обязательной нотариальной форме многих односторонних сделок как предпосылки придания им юридической силы. Придание односторонним сделкам юридической силы в нотариальном процессе осуществляется по правилам такого нотариального действия, как удостоверение сделок. Совершение такого нотариального действия нотариусами предусматривается, в частности, п. 1 ч. 1 ст. 34 Закона Украины «О