

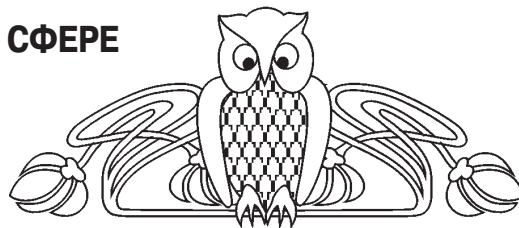


УДК 336.025

СПЕЦИФИКА КОНФЛИКТОВ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

В. Л. Коротина

кандидат экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансов, кредита и налогообложения,
Поволжский институт управления им. П. А. Столыпина –
филиал РАНХиГС при Президенте Российской Федерации, Саратов
E-mail: kaffin@pags.ru



Введение. Налоги являются источником острых противоречий между органами государственной налоговой службы и налогоплательщиками, что актуализирует разработку теоретико-методологических подходов, последовательных процедур разрешения основных конфликтов в системе налоговых отношений и совершенствование системы налогового администрирования. **Теоретический анализ.** Противоположность интересов субъектов налоговых правоотношений и многообразие объектов налогового регулирования придают налоговым конфликтам различные характер и мотивацию. В статье представлены теоретико-методологические подходы к трактовке конфликта в налоговой сфере, рассмотрены классификация и причины конфликтов в налоговой сфере, приведены механизмы разрешения налоговых конфликтов, проанализированы применительно к конфликтам в налоговой сфере три основных подхода: с позиции силы, с позиции права, с позиции интересов. **Результаты.** В качестве одного из механизмов разрешения налоговых конфликтов можно рекомендовать партнерскую модель разрешения конфликтов и взаимоотношений в налоговой сфере. Таким образом, в современных условиях необходим отказ от одностороннего характера взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками и установление между ними цивилизованных партнерских отношений.

Ключевые слова: конфликты, налоговое администрирование, налоговые конфликты.

Введение

Одним из главных вопросов при ведении бизнеса являются взаимоотношения хозяйствующего субъекта с налоговыми органами, так как исторически налоги выступают источником острых противоречий между органами государственной налоговой службы и налогоплательщиками. Со стороны экономических субъектов несбалансированность положений налогового законодательства приводит к использованию ими разнообразных законных и противоправных методов налоговой оптимизации и налогообложения, а налоговые споры становятся распространенным явлением.

Наличие вышеперечисленных проблем обуславливают актуальность и необходимость формирования нового направления – налоговой конфликтологии, которая изучает принципы, правовые нормы, институты в контексте их использования для предупреждения и разрешения конфликтов в налоговой сфере.

Это актуализирует разработку теоретико-методологических подходов, последовательных

процедур разрешения основных конфликтов в системе налоговых отношений и совершенствование системы налогового администрирования.

Теоретический анализ

В современных исследованиях представлен широкий спектр теорий, использующих конфликтологический подход в исследованиях, и также трактовки понятия «конфликт».

Конфликт – явление сложное, поэтому существует множество его определений:

– конфликт есть способ достижения своеобразного единства, даже если оно достигается ценой уничтожения одной из сторон, участвующих в конфликте (Г. Зиммель);

– конфликт – это несогласие между двумя и более сторонами, когда каждая сторона старается сделать так, чтобы были приняты именно ее цели (М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури);

– конфликт – столкновение противоположно направленных тенденций в психике отдельного человека, во взаимоотношениях людей и их формальных и неформальных объединений, обусловленное различием взглядов, позиций и интересов (В. Р. Веснин).

Из всего вышесказанного можно определить, что конфликт – это нормальное проявление социальных связей и отношений между людьми, способ взаимодействия при столкновении несовместимых взглядов, позиций и интересов, противоборство взаимосвязанных, но преследующих свои цели двух или более сторон.

В налоговой сфере конфликт представляет специфическую форму взаимодействия институтов, организаций, социальных групп и индивидов по поводу налоговых отношений.

Конфликт в налоговой сфере определяется в целом как социальный конфликт, поскольку он порождается несоответствием устоявшихся правовых конструкций в общественном или индивидуальном правосознании юридическим конструкциям в действующем законодательстве [1].

Нужно отметить, что современное российское налоговое законодательство специального определения конфликта в налоговой сфере не содержит, но, тем не менее, предлагает основной понятийный аппарат, который используется субъектами налоговых правоотношений.



Отдельным вопросом экономической и юридической науки является допустимость понятия «социальный конфликт» в качестве категории налогового права. Этот вопрос тесно связан с пониманием самого предмета налогового права. Справедливым представляется мнение по этому поводу Д. В. Винницкого, который считает, что в исследовании предмета целесообразен анализ общих родовых свойств основной массы налоговых отношений в целях интеграции этих отношений в единый предмет правового регулирования [2]. В качестве явления, которое определяет такие родовые свойства, может рассматриваться конфликт в налоговой сфере.

Если же из анализа общих родовых свойств налоговых отношений вывести конкретные виды отношений, как это делает на основе работ Ю. А. Крохиной В. Г. Гуца: «... в сферу налогового права входит пять видов тесно связанных между собой родственных общественных отношений: властных отношений по установлению и введению налогов и сборов; отношений по взиманию налогов и сборов; отношений, возникающих в процессе налогового контроля; отношений, возникающих в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; отношений при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», то и в этом случае допустимо понятие «налоговый конфликт», так как любой имеющий некоторый практический опыт в сфере налоговой деятельности подтвердит наличие конфликтов во всех перечисленных выше отношениях, и исследование конфликтов, в сущности, будет происходить в рамках исследования таких отношений [3].

Противоположность интересов субъектов налоговых правоотношений и многообразие объектов налогового регулирования придают налоговым конфликтам различные характер и мотивацию. Можно предложить следующую классификацию конфликтов в налоговой сфере по различным основаниям (рис. 1).

Причины налоговых конфликтов могут быть вызваны низкой квалификацией обеих сторон конфликта: специалиста налогового органа или самого налогоплательщика, недостатком конструктивного общения, неверием бухгалтера в возможность убедить налогового инспектора в правильности своей позиции, нежеланием налогового органа учесть возражения и доводы налогоплательщика, обвинительным уклоном, прикрывательством «руководящими» разъяснениями вышестоящих налоговых органов, прямыми указаниями начальника налогового органа и т.д. В каждом случае для разрешения конфликта должны быть использованы различные приемы и способы, необходимо использовать множество

разнообразных стилей разрешения конфликта: конкуренцию, приспособление, сотрудничество, компромисс и пр.

Механизмы разрешения налоговых конфликтов имеют определенные правовые средства, используемые в регулировании налоговых конфликтов, что позволяет разграничить такие процедуры на следующие механизмы (рис. 2.)

Анализ функциональных характеристик известных подходов к построению системы взаимоотношений в налоговой сфере показывает, что мировая практика выделяет три основных подхода: с позиции силы, с позиции права, с позиции интересов, рассмотренных подробно И. В. Цветковым [4].

Применительно к конфликтам в налоговой сфере суть подхода с позиции силы заключается в том, что государство в лице налоговых органов активно использует различные механизмы принуждения налогоплательщиков к максимальной уплате налогов, жестко подавляя при этом любое недовольство с их стороны за счет перевеса в силе, здесь имеется в виду не физическая сила, а сила государственного аппарата.

Для налоговых органов такой подход дает относительно успешное решение задачи собираемости налогов. Вместе с тем указанный подход:

- резко снижает деловую активность налогоплательщиков, что неизбежно влечет снижение конкурентоспособности экономики страны, отставание темпов ее роста от экономик ведущих стран мира;
- нарушает нормальные взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, порождая среди первых коррупцию, а у вторых – желание обмануть чиновника налогового ведомства и впоследствии ему отомстить;
- требует очень много ресурсов для налогового контроля, что может привести к их истощению;
- провоцирует применение нечестных способов взаимодействия со стороны налоговых органов и налогоплательщиков.

Данный подход является самым неэффективным. Его отличительная черта – явное или скрытое пренебрежение чиновников к правовым нормам и регламентам, порождающее коррупцию и произвол.

Подход к выстраиванию взаимоотношений в налоговой сфере с позиции права выражается в построении соответствующих взаимоотношений на основе строгого соблюдения всеми участниками действующих правовых норм, регламентирующих их права и обязанности. При возникновении правовых споров основная роль в их разрешении отводится независимому суду.

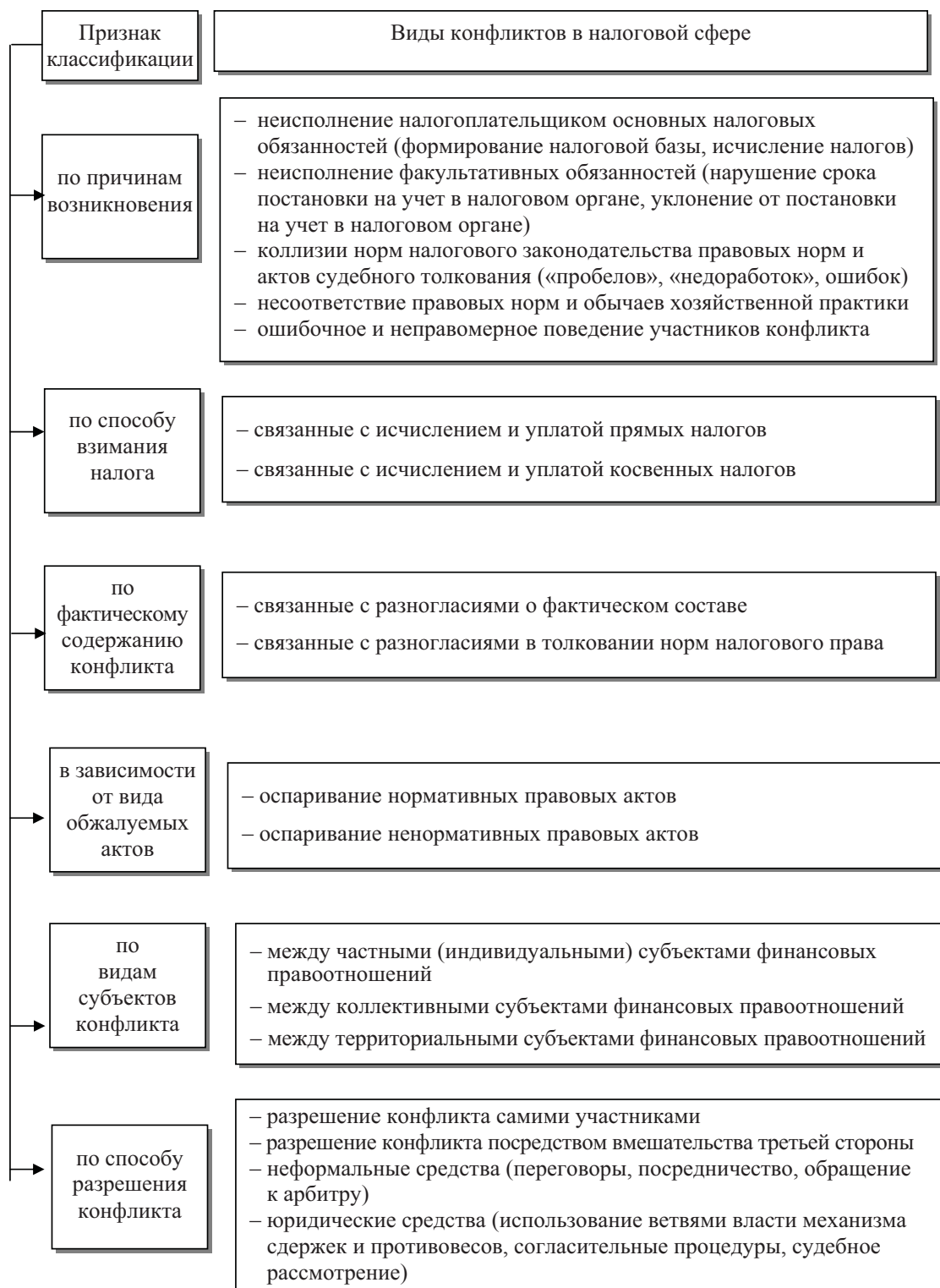


Рис. 1. Виды конфликтов в налоговой сфере

Указанный подход более справедлив и предсказуем, чем первый, так как обеспечивает формальное равенство участников налоговых отношений перед законом и судом. В то же время он создает серьезные проблемы в ситуациях, которые

неполно или нечетко урегулированы юридическими нормами. И чем ниже качество налогового законодательства, тем острее эти проблемы.

Однако развитие законодательства всегда отстает от развития общественных отношений, в



Рис. 2. Механизмы разрешения конфликтов в налоговой сфере

том числе экономических, поэтому данный подход к построению взаимоотношений в налоговой сфере также порождает серьезные проблемы на практике.

Опыт показывает, что этот подход изначально предполагает определенное правовое противостояние и довольно часто разрушает нормальные отношения между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми консультантами. Нередко правовое разрешение имеющихся разногласий, в том числе с помощью суда, не означает действительного их разрешения, а, напротив, провоцирует эскалацию конфликта. Не только проигравшая, но и выигравшая сторона довольно часто бывает не удовлетворена достигнутым в суде результатом.

Выстраивание системы налоговых взаимоотношений на основе права немисливо без создания жесткой системы контроля за поведением всех участников этих отношений. Употребляемый многими специалистами термин «налоговое администрирование» здесь представляется не вполне пригодным, поскольку он отражает лишь

часть проблемы. Более точен в данном отношении встречающийся в зарубежной литературе термин «ковровый полицейский надзор», который характеризует сущность системы контроля за поведением участников налоговых отношений при сугубо правовом подходе к их построению.

Для современной рыночной экономики такая система контроля имеет также два главных недостатка:

- он способствует нечестности налогоплательщиков и поощряет культуру мнимого и притворного договора (например, когда участники не отражают подлинных условий их соглашения в самом тексте договора). Такое поведение, кстати, является проявлением так называемого «агрессивного налогового планирования»;

- данный способ контроля заметно охлаждает желание предпринимателей прибегать к юрисдикционным механизмам разрешения возникающих бизнес-споров на том основании, что они боятся, что юрисдикционные органы неверно истолкуют характер их бизнеса. А это, в свою очередь, повлечет необоснованные налоговые преследова-



ния. Поэтому налогоплательщики предпочитают решать возникающие бизнес-конфликты иным, неправовым образом. В результате формируется почва для коррупции и теневой экономики.

Как и в первом случае, выстраивание взаимоотношений в налоговой сфере на основе права требует очень серьезных финансовых и иных ресурсов. Здесь необходимо также безукоризненное знание и беспрекословное соблюдение не только налогоплательщиками, но и самими налоговыми органами положений действующего законодательства. Если налоговые органы не будут показывать пример законопослушности, наивно рассчитывать на то, что налогоплательщики и налоговые консультанты будут это делать.

Подход к построению взаимоотношений в налоговой сфере с позиции интересов предполагает не просто соблюдение их участниками действующих норм законодательства, а ставит во главу угла достижение на основе закона справедливого баланса частных интересов налогоплательщиков с публичными интересами государства и общества. Взаимоотношения в данном случае строятся на основе принципа сотрудничества, которое исключает формальный подход к применению норм налогового законодательства.

Сотрудничество (или партнерство) в налоговой сфере предполагает честное доведение налогоплательщиками до сведения налоговых органов всех имеющих значение для налогообложения обстоятельств их бизнеса. Взамен налогоплательщики имеют возможность получить от налоговых органов подробные разъяснения по вопросам исчисления и уплаты налогов, а также справедливое налогообложение и гарантии от преследования за возможные просчеты и ошибки, допущенные налоговыми органами и вследствие негативного изменения судебной практики.

В качестве одного из механизмов разрешения российских налоговых конфликтов можно рекомендовать партнерскую модель разрешения конфликтов и взаимоотношений в налоговой сфере, хотя следует отметить, что она является абсолютно непривычной для России.

Опыт развитых стран мира (Германии, Ирландии, Канады, Швейцарии, Нидерландов, США) доказывает справедливость данного тезиса. В качестве примера законодательной модели подобных взаимоотношений можно привести законы в этих странах, которые позволяют налоговым органам исчислять налог в меньшем размере или освобождать налогоплательщика от его налоговых обязанностей, если начисление налога или выполнение налоговой обязанности в данном конкретном случае было бы несправедливым обременением.

Именно система партнерских взаимоотношений оказывается самой эффективной в сфере налогообложения, поскольку дает всем ее участ-

никам такие выгоды, которые лучше всяких угроз и репрессий заставляют их действовать в желаемом для общества и экономики направлении:

- у налоговых органов появляется реальная возможность обеспечить эффективный контроль за соблюдением налогоплательщиками требований действующего налогового законодательства при существующих ограничениях в ресурсах для проведения такого контроля;

- добросовестные налогоплательщики получают предсказуемость налогообложения бизнеса, решая сложные вопросы налогообложения в открытом диалоге с налоговыми органами, не опасаясь быть обвиненными в налоговом мошенничестве или получении необоснованной налоговой выгоды. Возникающие налоговые споры в данной системе взаимоотношений улаживаются не в силовом, а во внесудебном порядке, что очень выгодно и налогоплательщикам, и налоговым органам;

- налоговые консультанты превращаются в важное связующее звено между налоговыми органами и налогоплательщиками, существенно повышая конечную результативность их взаимодействия и снижая при этом рабочую нагрузку как на первых, так и на вторых.

Однако при всей логичности и эффективности партнерский принцип взаимоотношений между государством и налогоплательщиками в реальной практике бизнеса, к сожалению, не распространен.

Подавляющее большинство российских налогоплательщиков воспринимают идею налогового партнерства как миф, однако потребность в подобном партнерстве со стороны российского бизнес-сообщества вполне реальна.

Результаты

Безусловно, существуют субъективные и объективные предпосылки к изучению налоговых конфликтов и развитию теоретико-методологических подходов к совершенствованию взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов и повышению эффективности деятельности налоговых органов.

Можно утверждать, что в партнерской системе взаимоотношений образуется синергетический эффект, значительно превышающий простую сумму эффектов деятельности каждого из субъектов, действующих самостоятельно.

Таким образом, в современных условиях необходим отказ от одностороннего характера взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками и установление между ними цивилизованных партнерских отношений. В иной системе взаимоотношений обеспечить эффективное функционирование налоговой системы в настоящее время чрезвычайно затруднительно.



В результате налоговая система при минимуме ресурсов на ее содержание будет способна обеспечить максимальную эффективность налогового контроля, не снижая деловой активности, что, в свою очередь, создает необходимые условия и предпосылки для экономического роста.

Список литературы

1. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений : Теория и практика правового разреше-

ния. М. : Изд-во Общественного фонда содействия совершенствованию налоговой системы, 2006. 128 с.

2. Бelykh В. С., Винницкий Д. В. Налоговое право России. М. : Норма, 2004. 320 с.
3. Саркисов А. К. Понятийный аппарат конфликта в налоговой сфере. URL: http://www.sqlaw.ru/mainpartners/851/article_915.html (дата обращения: 05.06.2013).
4. Цветков И. В. Партнерство в налоговой сфере : миф или реальность? URL: <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/2453> (дата обращения: 05.06.2013).

Specificity of the Conflicts in the Taxation

V. L. Korotina

Candidate of Science, Professor, Head of the Department of Finance, Credit and Taxation, Stolypin Volga Region Institute of Administration Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, 23/25, Sobornaya str., Saratov, 410031 Russia
E-mail: kaffin@pags.ru

Introduction. Taxes are a source of acute contradictions between state tax authorities and taxpayers that are updated by the development of theoretical and methodological approaches, consistent procedures for resolving major conflicts in the system of tax relations and improving tax administration. **Theoretical analysis.** Opposed interests of tax relations, and a variety of objects tax regulations give tax conflicts different character and motivation. The paper presents the theoretical and methodological approaches to the interpretation of the conflict in the tax area, considered the classification and causes of conflict in the tax area, given the tax conflict resolution mechanisms are analyzed in relation to the conflicts in the tax field are three basic approaches: a position of strength, with the right position, with position interests. **Results.** As one of the mechanisms for resolving tax disputes can recommend affiliate model of conflict resolution and relationships in the tax area. Thus, in modern conditions, a rejection of the unilateral nature of the relationship between tax authorities and taxpayers, and setting between civilized partnerships.

Key words: conflicts, tax administration, tax conflicts.

References

1. Sarkisov A. K. *Konflikty v sfere nalogovykh otnoshenii: Teoriia i praktika pravovogo razresheniia* [Conflicts in the area of fiscal relations: Theory and practice of legal permission]. Moscow, Publishing House of the Public Fund for the improvement of the tax system, 2006. 128 p.
2. Belykh V. S., Vinnitskii D. V. *Nalogovoe pravo Rossii* [Russian tax law]. Moscow, Norma Publ., 2004. 320 p.
3. Sarkisov A. K. *Poniatiiinyi apparat konflikta v nalogovoi sfere* (Conceptual apparatus of the conflict in the tax area). Available at: http://www.sqlaw.ru/mainpartners/851/article_915.html (accessed 05 June 2013).
4. Tsvetkov I. V. *Partnerstvo v nalogovoi sfere: mif ili real'nost'?* (Partnership in the tax area: myth or reality?). Available at: <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/2453> (accessed 05 June 2013).