

УДК 347.73

Курило Володимир Олександрович,  
здобувач кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого

## СУДОВІ ПРОЦЕДУРИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ

У статті досліджується питання компаративного аналізу вирішення податкових спорів через судові процедури. Розглядаються такого роду спірні публічно-правові відносини у чіткій відповідності із процесуальними приписами нормативно-правових актів, що і обумовлює процедурний характер відповідних правовідношень. Судові процедури із вирішення податкових спорів є чітко регламентованою процесуальною діяльністю визначених приписами законодавства юрисдикційних органів щодо врегулювання спірного податкового правовідношення.

**Ключові слова:** податкові спори, соціальні конфлікти, судові процедури, платник податків, податковий суд.

**Постановка проблеми.** Судові органи відіграють визначальну роль у врегулюванні підюрисдикційних їм соціальних конфліктів. Не є винятком у даному відношенні також конфлікти (спори), які мають місце у податково-правовій сфері. Розглядаються такого роду спірні публічно-правові відносини у чіткій відповідності із процесуальними приписами нормативно-правових актів, що і обумовлює процедурний характер відповідних правовідношень. Судові процедури із вирішення податкових спорів є чітко регламентованою процесуальною діяльністю визначених приписами законодавства юрисдикційних органів (органів судової влади) щодо врегулювання спірного податкового правовідношення. Відповідні процедури в різних державах мають свою специфіку та процесуальні особливості їх регламентації. Порядок вирішення податкових спорів варіюється в залежності від характеру правової системи, особливостей публічно-владної інституційної системи держави, суспільно-політичних та соціально-економічних пріоритетів держави.

**Аналіз останніх досліджень публікацій.** Питання порівняння різних судових процедур вирішення податкових спорів було висвітлено в працях таких науковців як: О. Борзунова, Д. Винницький, І. Кучеров, Д. Фурсов, А. Юлдашев та ін.

**Постановка завдання.** Здійснення компаративного аналізу вирішення податкових спорів через різні судові процедури.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Потрібно відмітити, що у великій кількості держав адміністративні процедури із вирішення податкових спорів обов'язково передують судовим процедурам із вирішення такого роду спірних правовідношень. В більшості західноєвропейських держав відповідна процедура знаходить свою ефективну реалізацію. В більшості країн-членів Європейського Союзу правозобов'язаний суб'єкт податкового права (платник податків) має право звернутися до суду із позовом щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів тільки після оскарження публічно-владних актів контролюючих органів в адміністративному порядку [1, с. 18].

Врегулювання процедурних аспектів взаємовідносин між платником податків та контролюючим органом зумовило необхідність прийняття в низці зарубіжних держав спеціальних нормативно-правових актів, головне призначення яких полягає у забезпеченні

детальної регламентації питань процесуальної взаємодії уповноваженого (контролюючий орган) та правозобов'язаного (платник податків) суб'єктів податкових відносин. Так, у Франції важливим кроком для забезпечення такої впорядкованості взаємовідносин суб'єктів податкового права стало прийняття Зібрання фіскальних процедур, яке набрало юридичної сили з 1 грудня 1982 року.

У США тотожний за своїм характером та призначенням став Підтитул Кодексу внутрішніх доходів, який іменується «Процедура й адміністрація». В даному випадку у складі відповідного нормативно-правового акта значний обсяг займає глава 76, за посередництвом якої забезпечується регламентація судових процедур із вирішення податкових спорів. У Федеративній Республіці Німеччина низка процедурних податково-правових норм зосереджена в Положенні про податки та збори 1977 р. Крім цього, у Федеративній Республіці Німеччина діє спеціальний Закон про фінансові суди (набрав чинності з 6 жовтня 1965 р.).

Потрібно відмітити, що у низці держав податково-процедурні аспекти врегулювання спорів між уповноваженим та правозобов'язаним суб'єктами податкового права є більше розроблені на доктринальному рівні, аніж опосередковані регламентаційним упорядкуванням в рамках об'єктивного права. Так, ми відмічаємо, що поняття податкових процедур на сьогоднішній день є у великій мірі розробленим з боку шведських вчених-правників, хоча більшість податкових спорів розглядаються у порядку, визначеному єдиним адміністративно-процесуальним кодексом. В той же час потрібно відмітити, що шведський нормотворець в рамках відповідного акту встановлює також і низку специфічних рис податкового процесу [2, с 128-132].

Потрібно зазначити, що спеціалізація судів, які здійснюють розгляд спорів за участю публічно-владного суб'єкта, є доволі поширеною тенденцією у світовій практиці. В даному випадку, ми відмічаємо, що у низці держав на інституційно-організаційному рівні запроваджуються та в подальшому активно здійснюють свою діяльність ціла системи спеціалізованих фінансових судів (ФРН) [8], податкових судів (США, Канада, Японія) [4, с. 260]. Так, у США у 1924 році було створено Федеральний суд спеціальної юрисдикції – податковий суд США, який спочатку іменувався в якості Ради податкових апеляцій.

Слід зазначити, що у 1969 році відповідний федеральний суд було остаточно сформовано в якості спеціально-юрисдикційного інституту судової влади – Податкового суду США. Даний судовий орган являється єдиним спеціалізованим судом, куди має право звернутися правозобов'язаний суб'єкт податкового права (платник податків) з позовною заявою до Федеральної податкової служби щодо сплати загальнообов'язкових платежів. До інших судових органів відповідний платник податків має право звернутися тільки у тому випадку, коли загальнообов'язковий платіж буде сплачено, щоб у подальшому вимагати повернення переплаченої суми загальнообов'язкових платежів або ж відшкодування завданих йому у зв'язку з неправомірним донарахуванням податків збитків.

Слід зазначити, що ще одним спеціалізованим судом США, до сфери компетенційних повноважень якого також входить вирішення податкових спорів, є Федеральний претензійний Суд. Даний суд розглядає тільки ті податкові спори, які стосуються наявності великої за розміром претензії платника податків до Федерального Уряду США, яка пов'язана не тільки із необґрунтованим стягненням федеральних за своїм характером загальнообов'язкових платежів, але й також із невиконанням обов'язків по контрактах, які попередньо були укладені із Урядом, діями чи бездіяльністю публічно-владних урядових інституцій [6, с. 93].

Що ж стосується України, то в рамках нашої держави такого роду ієрархії судових інститутів, які уповноважені на розгляд податкових спорів, не існує. В той же самий час функціонування окружних адміністративних судів, апеляційних адміністративних судів, Вищого адміністративного суду України та Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України забезпечує належність розгляду податкових спорів та формує підвалини об'єктивності прийняття та підтвердження судових рішень у податкових спорах.

Так, Є. А. Усенко зазначає, що судові рішення апеляційної інстанції у процесі вирішення спірного податкового правовідношення забезпечують гармонійне поєднання наступних двох тенденцій:

а) забезпечення аналізу багатой судовой практики в аспекті вирішення податкових спорів;

б) прийняттям узгоджених типових рішень на підставі тієї ж таки судової практики в рамках розгляду аналогічних спорів [5].

Як відмічає автор, такого роду тенденції мають найбільший прояв в рамках судової діяльності Вищого адміністративного суду України і Верховного Суду України [5]. При цьому вбачається за доцільне звернути увагу на доволі змістовне зауваження Д. О. Фурсова. Автор відмічає, що доволі тривалий час в професійні правосвідомості було превалюючим уявлення щодо неповторності, індивідуальності кожного окремо взятого судового спору. За вищезазначених умов оцінка всіх питань правового характеру може бути належним чином надана лише шляхом аналізу цієї конкретної ситуації. В той же самий час автор відмічає, що оцінка юридичних фактів та правозастосовчої практики реалізації окремих нормативних приписів при вирішенні конкретного спору є нічим іншим як фактичним проявом загальних правил у діяльності судових органів в аспекті реалізації функцій інститутів судової влади [7, с. 5].

Потрібно відмітити, що спеціалізовані податкові суди у Сполучених Штатах Америки застосовують нормативні приписи менш суворого характеру, за посередництвом яких здійснюється процедурна регламентація поведінки учасників відповідних судових процедур із вирішення податкових спорів. В аспекті вищесказаного ми відмічаємо, що спеціалізовані податкові суди США можуть дозволити представляти інтереси правозобов'язаних суб'єктів податкового права (платників податків) у рамках відповідних судових процедур непрофесійним повіреним, дозволяє учасникам податкового спору до розгляду справи по суті у неофіційному порядку обмінюватися інформацією та документами, які перебувають в їхньому розпорядженні.

Окремі справи можуть розглядатися судьями відповідних судів з виїздом в інші штати та міста за умови, що там є наявними спеціальні приміщення для проведення відповідних судових процедур. Незважаючи на значну кількість позовних заяв, які надходять до спеціалізованих податкових судів (щорічно приблизно 70–80 тис. справ, які стосуються спірних правовідношень у сфері оподаткування), більшість із них вирішується учасниками такого спору до їх безпосереднього розгляду в рамках судових процедур, шляхом укладення угоди між сторонами спору. Крім цього, ми відмічаємо, що суд здійснює усестороннє сприяння вирішенню податкового спору шляхом досягнення домовленості між конфліктуючими сторонами, яка в тому числі може бути досягнута вже після прийняття справи до розгляду. Такого роду практика призводить до того, що в рамках судових процедур вирішується не більше 10 % спорів, які знаходяться на розгляді у відповідних спеціалізованих судів [3, с. 106].

Судові процедури із розгляду податкових спорів належним чином алгоритмізовані за посередництвом закріплення порядку відповідної процесуальної діяльності в рамках

Правил практики і процедур податкового суду США. Даний нормативно-правовий акт об'єднує процедурні норми, за посередництвом яких здійснюється алгоритмізація поведінки учасників податкового спору (порядок подання позовної заяви, форма і зміст позовної чи інших заяв, надання доказів в рамках судового засідання, різновиди доказів та вимоги до їх належності, порядок призначення місця проведення судового засідання, порядок укладення мирової угоди). В даному випадку мова йде про доволі специфічний податково-процедурний нормативно-правовий акт, який деталізує умови та засоби реалізації приписів податкових норм матеріального характеру [3, с. 93].

Підставою для звернення платника податків до спеціалізованого податкового суду виступає отримання відповідним правозобов'язаним суб'єктом податкового права листа від Податкової служби про те, що йому донарахована податкова заборгованість. За вищезазначеної ситуації правозобов'язаний суб'єкт податкових відносин (платник податків) може заплатити донараховану йому суму загальнообов'язкових платежів разом зі штрафами та іншими додатковими донарахуваннями. У випадку ж коли платник податків вирішить оскаржити рішення контролюючого органу, в нього є декілька алгоритмів поведінки:

а) правозобов'язаний суб'єкт податкового права може сплатити відповідні загальнообов'язкові платежі, а вже потім звернутися до Федерального окружного суду чи Федерального претензійного суду з метою їх подальшого відшкодування;

б) з метою уникнення попередньої сплати донарахованих правозобов'язаному суб'єкту податкових відносин загальнообов'язкових платежів він може звернутись безпосередньо до Податкового суду США. Відповідачем у відповідній категорії спорів виступатиме Уряд США.

**Висновки.** Згідно із статистичними даними близько 95% платників податків подають позов безпосередньо до Податкового суду США (The United States Tax Court), до складу якого входять дев'ятнадцять суддів, кожного із яких призначає президент США, попередньо отримавши на це згоду Сенату. Потрібно відмітити, що Податковий суд США володіє спеціальною юрисдикцією з приводу здійснення розгляду справ, які виникають з приводу оподаткування майна, подарунків, доходів та в інших передбачених нормативними приписами випадках, які пов'язані зі сплатою платежів загальнообов'язкового характеру до централізованих (федеральних) публічних фондів.

#### Список використаних джерел

1. Борзунова О. А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов / О. А. Борзунова // Налоговые споры : теория и практика. – 2003. – № 11. – С. 55–56.
2. Винницкий Д. В. Проблемы правовой регламентации процедурных (и процессуальных) отношений в российском налоговом праве / Д. В. Винницкий // Проблемы финансового права в условиях рынка в XXI веке : сб. материалов междунар. науч.-практ. конференции / [отв. ред. О. Н. Горбунова]. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – С. 128–132.
3. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США / Л. Ефремов // Хозяйство и право. – 1998. – № 4. – С. 105–109.
4. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.
5. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 182 с.
6. Предтеченский А. Налоговый суд США и его место в судебной системе государства / А. Предтеченский // Хозяйство и право. – 2000. – № 3. – С. 91–95.

7. Фурсов Д. А. Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги : пособие для судей арбитражных судов / Фурсов Д. А. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 448 с.
8. Юлдашев А. Р. Финансовые суды в Германии / Юлдашев А. Р. – М. : Анкил, 2000. – 136 с.

**Курило В. А. Судебные процедуры разрешения налоговых споров:  
компаративный анализ**

*В статье исследуется вопрос сравнительного анализа решения налоговых споров через судебные процедуры. Рассматриваются такого рода спорные публично-правовые отношения в строгом соответствии с процессуальными предписаниями нормативно-правовых актов, и обуславливает процедурный характер соответствующих правоотношений. Судебные процедуры по разрешению налоговых споров четко регламентированной процессуальной деятельностью определенных предписаниями законодательства юрисдикционных органов по урегулированию спорного налогового правоотношения.*

**Ключевые слова:** налоговые споры, социальные конфликты, судебные процедуры, налогоплательщик, налоговый суд.

**Kurylo V. A. Judicial procedures for resolving tax disputes: a comparative analysis**

*The article examines the question of the comparative analysis of the solution of tax disputes through legal procedures. We consider this kind of controversial public-legal relations in strict compliance with the procedural requirements of the normative-legal acts, and makes appropriate legal procedural. Judicial procedures for the resolution of tax disputes clearly regulate the activities of certain procedural requirements of the law of jurisdictional bodies to resolve the disputed tax relationship.*

**Key words:** tax disputes, social conflicts and legal proceedings, the taxpayer, the tax court.

Надійшла до редакції 11 листопада 2016 р.

