



Ігор Криницький,
доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри кримінального та
адміністративного права і процесу
Полтавського юридичного інституту
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

УДК 347.73

Застосування в Україні зарубіжного досвіду створення податкових судів: до постановки питання

Податкові відносини, що виникають у сфері мобілізації фінансових ресурсів задля забезпечення виконання державою та муніципальними утвореннями покладених на них завдань, займають автономне місце у галузі фінансових відносин, адже вони є складними та специфічними як за змістом, за своїм матеріальним наповненням, так й за процедурою вирішення конкретних правових ситуацій. Поряд з цим для них є притаманною широка різноманітність й конфліктність, а також часте недотримання принципу нейтральності «владними» учасниками податкового процесу. Цілком зрозуміло, що забезпечення справедливого та своєчасного вирішення спорів у сфері оподаткування виступає важливим завданням податково- та адміністративно-правового регулювання. Судове розв'язання зазначених спорів зрештою повинно стати в нашій державі дієвим інструментарієм забезпечення прав та законних інтересів всіх учасників податкових відносин. На думку деяких науковців своєрідною панацеєю у вирішенні цілої низки наявних проблем може стати створення окре-

мої гілки спеціалізованого судочинства – фінансових та податкових судів. Вочевидь, що до зазначеного висновку вчених спонукає досвід функціонування подібних судових установ у розвинених країнах. Кількість прихильників такого підходу є значною й має тенденцію до зростання [1, с. 194, 198; 2, с. 32; 3, с. 228; 4, с. 66; 5, с. 124 – 125; 6, с. 54]. До того ж, періодично подібна пропозиція висловлюється у засобах масової інформації, її оприлюднюють фахівці з державного управління, беруть на «озброєння» політики. Так, в 2009 році кандидат на пост президента України Віктор Ющенко у передвиборчій програмі «Вільна, справедлива та сильна Україна» наголошував, що у разі його перемоги будуть ви-значені спеціальні податкові суди, що спеціалізуватимуться на вирішенні податкових, митних та інших фіскальних справ.

Діапазон наукових підходів щодо конкретних варіантів розв'язання окресленого проблемного моменту можна чітко структурувати. Один з основних векторів заслуговує на назву «абсолютного», він характеризу-

ється наявністю категоричних, діаметрально протилежних поглядів стосовно необхідності створення фінансових та податкових судів («за» і «проти» їх запровадження). Інший вектор – «відносний», він не є настільки категоричним й полягає у припустимості існування окреслених судових установ. Його прихильники вважають, що цей напрям є для України перспективним у майбутньому процесі реформування судової системи [7, с. 17]. Саме на реалізацію першого з окреслених напрямків спрямовані висловлені у пострадянській юридичній літературі пропозиції щодо об'єктивної необхідності виділення з адміністративної юстиції самостійної гілки судочинства, яка передбачає створення податкових судів [8, с. 115 – 117; 9, с. 60 – 66]. Підставою до створення спеціалізованого судового органу з розгляду податкових спорів обирається позитивний досвід функціонування схожих судів у розвинених країнах, зокрема, Податкового суду США [10, с. 10].

У вітчизняній юридичній науці також є прихильники наведеної точки зору. Зокрема, О. Щербаков пропонує створити спеціалізовані місцеві та апеляційні податкові суди на чолі з Вищим податковим судом України [11, с. 132]. Тобто фактично йдеться про утворення вертикально інтегрованої системи податкових судів. В свою чергу, Р. Андреев на підтримку пропозиції щодо запровадження податкових судів посиляється на досвід закордонних країн в яких існує практика створення спеціальних органів, які розглядають податкові спори (у Франції – адміністративні суди і спеціальні комісії із представників судового органу, податкової адміністрації і комерції; у США – податкові суди) [12, с. 83]. Незважаючи на гостру дискусійність зазначеної пропозиції, науковець не наводить аргументації на її користь. Відповідно, вказівка вченого на закордонний досвід існування податкових судів, потребує додаткового уточнен-

ня, зокрема, наступних двох моментів. По-перше, у судовій системі Франції податкові суди відсутні. Організаційна модель судового розгляду податкових спорів у Франції взагалі передбачає відсутність спеціалізованих судів та подвійну юрисдикцію в залежності від певного критерію [13, с. 17]. Вочевидь, автор мав на увазі адміністративні суди першого рівня (tribunal administratif), які поряд з іншими справами можуть розглядати й податкові позови. По-друге, дійсно досвід США у сфері оподаткування є цікавим і може бути корисним для України. Податкове законодавство цієї держави цілком справедливо вважається чи не найдосконалішим у світі. Проте воно є й одним із самих складних. При цьому варто врахувати, що Податковий суд США (United States Tax Court) є досить специфічним утворенням (за своїми повноваженнями, складом, процесуальною діяльністю). Юрисдикція цього судового органу є обмеженою, він розглядає справи переважно фізичних осіб і тільки щодо чотирьох податків (прибуткового, на дарування, на спадщину, деяких видів акцизів). За таких умов у нас не має жодних підстав підтримати точку зору, згідно до якої Податковому суду США підвідомчі всі спори у сфері оподаткування [14, с. 10]. Податковий суд США не є монополістом з розгляду зазначених питань. Зацікавлені особи мають право вибору, вони можуть звертатися й до інших судових установ, наприклад, до окружних судів США, до Суду США з претензій до федерального уряду. Особливість Податкового суду США полягає також у тому, що платники мають право на звернення до нього до сплати податку, що оскаржується. Податковий суд США являє собою єдину судову інстанцію, де платники податків можуть оскаржувати свою заборгованість за податковими платежами без попередньої оплати і подальших позовів про відшкодування [15, с. 111]. Має свої особливості й структура та засади організації роботи

суду. Так, до його складу входить 31 суддя, з них, тільки 19 суддів є основними, решта – 8 старших суддів, 6 суддів-посередників. Виключно основні судді мають право виносити рішення по справам, що розглядаються в порядку основної судової процедури. При цьому слід враховувати, що більше 90% справ мають своїм завершенням угоду сторін [16, с. 17 – 18], процедура примирення займає важливе місце у діяльності цієї судової установи. До того ж суд дислокується у місті Вашингтоні (округ Колумбія) і не має територіальних підрозділів.

Окреслені особливості є досить незвичними для українського судочинства. Відповідно, спроба накладання вченими вітчизняних традицій на практику правозастосування в США призводить до сумнівних висновків. Так, С.Литвинов стверджує, що Податковий суд США засідає більш ніж у 80 містах США й Головний Податковий суд США знаходиться у Вашингтоні [17, с. 192]. Тобто, автор веде мову про систему податкових судів на чолі з Головним Податковим судом США. Таким чином науковець ігнорує ту обставину, що ніякої системи податкових судів, як і Головного Податкового суду в США не існує. Враховуючи на зазначене, залучення американського досвіду у податковому судочинстві не є таким простим завданням як здається на перший погляд.

В свою чергу, М. Чинчин також наголошує, що на сьогодні в Україні склалися об'єктивні умови для спеціалізації та реальні можливості створення спеціалізованої галузі правосуддя – податкових судів. На підтвердження цієї тези автор вказує на де-що ширше коло держав (США, Німеччину, Канаду, Англію) в яких функціонують такі суди [18, с. 71, 153]. Проте, вважаємо, що наведене твердження потребує критичної реакції, адже навряд чи автор прискіпливо перевіряв наведені факти. Так, по-перше, у судовій системі Німеччини податкові суди відсутні (воче-

видь, автор мав на увазі фінансові суди: земельні (der Finanzgericht) та федеральний (der Bundesfinanzhof)); по-друге, у Великій Британії (відповідно, й в Англії) замість податкових судів діють своєрідні квазісудові органи – податкові трибунали (the Tax Chamber of the First-tier Tribunal). Схожий «сурогатний» судовий орган – Адміністративний апеляційний трибунал (Administrative Appeals Tribunal – ААТ) з 1976 року також діє у Австралії. Стосовно деяких особливостей, що притаманні спеціалізованому (податковому) судочинству в США ми стисло виклали своє бачення вище.

Якщо повернутися до питання про фінансові суди у Федеративній Республіці Німеччині, позитивний досвід функціонування яких дає підстави науковцям до пропозиції стосовно запровадження подібних судових установ в Україні, то слід зауважити наступне. По-перше, навряд чи може заслуговувати на схвалення підхід, який обрав законотворець щодо формулювання назви цих спеціалізованих судів, термінологічна плутанина у цьому питанні. Адже враховуючи на ту обставину, що компетенція фінансових судів ФРН стосується регулювання оподаткування, основоположним документом, що регулює ці відносини є Положення про податки та платежі [6, с. 23], цілком слушно було б аби назва судової установи замість терміну «фінансовий» містила категорію «податковий». По-друге, судова система Німеччини є однією з найбільш деталізованих та спеціалізованих, що обумовлено двома факторами: федеративним устроєм держави та наявністю поряд з судами загальної юрисдикції судів спеціальної юрисдикції [19, с. 142 – 143]. Натомість, створення та функціонування фінансових судів у ФРН само по собі не вирішує наявні проблеми. По-третє, конструктивні досягнення у сфері фінансового судочинства Німеччини не виникають на «рівному місці», їх фундаментом, перш за все, слугує

«якість» законодавчого регламентування всіх його аспектів. Також важливу роль відіграє у цій площині стан правосвідомості (індивідуальної, групової, суспільної) та національні традиції, що склалися у цій державі.

Водночас, варто зауважити, що дослідження та висновки вітчизняних науковців з окресленого питання містять й інші спірні моменти. Інколи підходи вчених страждають на поверховість та стереотипне мислення, при використанні категоріального апарату фахівці-фінансисти часто виходять зі стандартної правової ситуації, уникаючи її конкретизації. Так, В. Ковтун стверджує, що створення судових органів, що займаються виключно фінансовою сферою справ, є швидше правилом, ніж винятком [20, с. 15]. На її погляд, вивчення позитивного міжнародного досвіду показало, що у більшості європейських держав у системі спеціалізованих судів виділяють фінансову юрисдикцію або фінансові суди. У цьому контексті вчена розглядає фінансове судочинство Німеччини, Великобританії та США. Також науковець привертає увагу до позитивного досвіду створення системи фінансового судочинства у Казахстані, який є першим на теренах СНД у цій сфері [20, с. 12]. Проте наведена точка зору навряд чи є такою, що заслуговує на безапеляційне сприйняття й вимагає додаткового уточнення або корекції. Зокрема, теза автора про тотальність створення судових органів, що займаються виключно фінансовою сферою не відповідає реальному стану. На цей час створення та функціонування фінансових та податкових судів – це скоріше виняток з правила, адже вони входять до судової системи тільки кількох європейських країн.

Що ж стосується досвіду Республіки Казахстан, то варто зауважити наступне. Дійсно 5 червня 2006 року Президентом РК був підписаний Закон РК «Про регіональний фінансовий центр міста Алмати» [21], який передбачав встановлення особливого

правового режиму функціонування наведеного центру. Стаття 8 цього Закону визначала, що спори учасників фінансового центру вирішуються спеціалізованим фінансовим судом у відповідності до законодавства Республіки Казахстан (один суд – не система, як стверджує автор – І. К.). Згідно до Указу Президента РК від 17 серпня 2006 року № 158 «Про створення спеціалізованого фінансового суду в місті Алмати», було утворено відповідну судову установу, що прирівнювалася до обласного суду, їй було надано право розглядати у відповідності до законодавства РК цивільно-правові спори учасників регіонального фінансового центра міста Алмати (п. 1) [22]. В 2009 році наведений суд зазнав реорганізації, його статус було знижено до районного рівня. Насправді, окреслена судова установа є першою на території СНД у назві якої міститься термін «фінансовий». Натомість, одна справа – формальна назва суду, інша справа – який зміст законодавець вкладає у категорії, що при цьому використовуються. І це саме той випадок, коли термін «фінансовий» у назві суду вводить суспільство та наукове співтовариство в оману, принципово змінюючи сталі підходи. Адже, вирішення фінансово-правових спорів не належало до компетенції цього судового органу. Зовсім не випадково судовий процес регулювався Цивільним процесуальним кодексом РК. Тобто «ареал впливу» зазначеного спеціалізованого фінансового суду – це приватно-правовий блок, корпоративні спори. Таким чином ключовий термін – «фінансовий», трактувався зовсім в іншому (не публічно-правовому) ракурсі й не має до фінансового права та відповідного законодавства жодного відношення.

Варто також наголосити, що створення фінансового суду певним чином порушило цілісність судової системи Казахстану. В свій час питання щодо відповідності Конституції РК функціонування цієї судової установи навіть було предметом роз-

гляду Конституційного Суду РК (порушень не виявлено). Наукова дискусія з цього питання не припинилася [23, с. 104 – 105], адже п. 4 ст. 75 Конституції РК не припускає утворення спеціальних та надзвичайних судів під будь-якою назвою. У 2014 році зазначений суд було ліквідовано [24]. Таким чином експеримент завершився, напевне, як такий, що не виправдав покладені на нього сподівання.

На завершення хочемо наголосити, що ми не є прихильниками введення податкових судів до судової системи України. До речі, науковці, які відстоюють наведену позицію, зазвичай не обтяжують себе ретельною аргументацією доцільності запровадження в нашій державі цих спеціалізованих судів. У будь-якому разі, вважаємо, що за всієї предметної та суб'єктної специфіки судового вирішення податкових спорів, створення зазначених спеціалізованих судових установ в Україні не є нагальним завданням сьогодення. Воно призведе до не виправданого пору-

шення цілісності судової системи нашої держави, до відходу від сформованих традицій законотворчості та правозастосування в цій сфері. Питання, які пропонується віднести до компетенції окресленого спеціалізованого суду, за умови формування нового судейського корпусу України, можуть ефективно вирішувати існуючі судові установи. Також, на наш погляд, з метою досягнення граничної чіткості законодавчої регламентації засад судоустрою нашої держави, деталізації принципу спеціалізації, слід доповнити ч. 3 ст. 125 Конституції України вичерпним переліком спеціалізованих судів, формалізувати таким чином не тільки «вертикальну» але й «горизонтальну» структуру судової системи. Що ж до об'єктивного вивчення зарубіжного досвіду з цього питання, то, на нашу думку, подальший науковий пошук у цьому напрямку буде не тільки цікавим, але й корисним, враховуючи на можливість його впровадження в судочинстві України.

Список використаних джерел

1. *Касьяненко Л. М.* Порівняльний аналіз застосування фінансово процесуальних норм в Україні та інших державах / Л. М. Касьяненко // Університетські наукові записки. – 2011. – № 3 (39). – С. 193 – 199.
2. *Рожкова М. А.* К вопросу о создании в России специализированного финансового суда / М. А. Рожкова, Д. В. Афанасьев // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2011. – № 2. – С. 21 – 32.
3. *Конюхова А. А.* Разрешение налоговых споров в России и Германии (анализ особенностей правового регулирования) / А. А. Конюхова // Вестник МГИМО Университета. – 2015. – № 2 (41). – С. 224 – 230.
4. *Касьяненко А.* Международный опыт привлечения к ответственности за нарушения бюджетного законодательства / А. Касьяненко // *Legea și viața*. – 2014. – № 3. – С. 64 – 67.
5. *Сулейменова Г. Ж.* Специализированные суды, их организация и место в судебной системе Республики Казахстан / Г. Ж. Сулейменова // Вестник Карагандинского университета. Серия: история, философия, право. – 2007. – № 2 (46). – С. 120 – 128.
6. *Юлдашев А. Р.* Финансовые суды в Германии / А. Р. Юлдашев. – М.: «Анкил», 2000. – 136 с.

7. *Конюшко К. В.* Інституційний механізм розв'язання податкових спорів (фінансово-правові аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / К. В. Конюшко. – Ірпінь, 2015. – 20 с.
8. *Старилов Ю. Н.* Административная юстиция: проблемы теории / Ю. Н. Старилов // Государство и право. – 1999. – № 8. – С. 115 – 117.
9. *Туник Е. Е.* Налоговая дееспособность некоммерческих организаций / Е. Е. Туник // Гражданин и право. – 2001. – № 9 – 10. – С. 60 – 66.
10. *Егоров А. Е.* Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 «Хозяйственное право; хозяйственно-процессуальное право» / А. Е. Егоров. – М., 2013. – 26 с.
11. *Щербанюк О. В.* Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О. В. Щербанюк. – Чернівці: Рута, 2000. – 280 с.
12. *Андреев Р. Г.* Правове регулювання статусу органів стягнення як суб'єктів фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Р. Г. Андреев. – Х., 2015. – 200 с.
13. *Хаванова И. А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; административный процесс» / И. А. Хаванова. – М., 2011. – 23 с.
14. *Касьяненко Л. М.* Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні / Л. М. Касьяненко, В. В. Чайка // Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – Вип. 1 (2). – С. 5 – 13.
15. *Беспалова А. О.* Податкові суди США та Канади / А. О. Беспалова // Правове життя сучасної України. – 2014. – Т. 1. – С. 111 – 114.
16. *Белоусов А. В.* Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. «Административное право; административный процесс» / А. В. Белоусов. – М., 2008. – 26 с.
17. *Литвинов С. В.* Аналіз зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків / С. В. Литвинов // Актуальні проблеми держави і права. – 2014. – Вип. 74. – С. 189 – 194.
18. *Чинчин М. М.* Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Н. М. Чинчин. – Ірпінь, 2014. – 204 с.
19. *Судебные системы западных государств* / Отв. ред. В. А. Туманов. – М.: «Наука», 1991. – 240 с.
20. *Ковтун В. М.* Фінансово-правова відповідальність за Податковим кодексом України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Ковтун. – Ірпінь, 2015. – 19 с.
21. *Собрание актов Президента Республики Казахстан и Правительства Республики Казахстан.* – 2006. – № 28. – Ст. 299.
22. *Ведомости Парламента Республики Казахстан.* – 2006. – № 10. – Ст. 51.
23. *Ахмедияулы Б.* Некоторые аспекты деятельности специализированного финансового суда регионального финансового центра города Алматы / Б. Ахмедияулы // Доклады Национальной академии наук Республики Казахстан. – 2007. – № 6. – С. 103 – 106.

24. Указ Президента Республики Казахстан от 4 апреля 2014 года № 785 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31552488.

Криницький І. Є. Застосування в Україні зарубіжного досвіду створення податкових судів: до постановки питання

Статтю присвячено аналізу зарубіжного досвіду створення та функціонування податкових судів. Вивчено основні доктринальні підходи до розв'язання окресленого проблемного моменту. Обґрунтовується пропозиція стосовно недоцільності наразі створення спеціалізованих податкових судів в Україні.

Ключові слова: податковий спір, фінансовий суд, податковий суд, Податковий суд США, фінансові суди в ФРН, податковий трибунал у Великій Британії.

Криницький І. Е. Применение в Украине зарубежного опыта создания налоговых судов: к постановке вопроса

Статья посвящена анализу зарубежного опыта создания и функционирования налоговых судов. Изучены основные доктринальные подходы к разрешению обозначенного проблемного момента. Обосновывается предложение о нецелесообразности создания в настоящее время в Украине специализированных налоговых судов.

Ключевые слова: налоговый спор, финансовый суд, налоговый суд, Налоговый суд США, финансовые суды в ФРГ, налоговый трибунал в Великобритании.

Krynitskyi I. The possibility of application of the international practice establishing tax courts in Ukraine

The article is devoted to the analysis of the foreign practice of creation and functioning of tax courts. The basic doctrinal approaches to solving the problem are studied. The proposal for establishment of specialized tax courts in Ukraine is critiqued.

Key words: tax dispute, financial court, tax court, the US Tax Court, the financial courts in Germany, the Tax Chamber of the First-tier Tribunal in the UK.