

УДК 342.565.4

А.Ю. БУЧИК, Національна академія внутрішніх справ

ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В КРАЇНАХ АНГЛОСАКСОНСЬКОЇ СИСТЕМИ ПРАВА

Ключові слова: податковий спір, адміністративне судочинство, зарубіжний досвід, податкові органи, позасудове вирішення спорів

Ефективне функціонування системи оподаткування значною мірою визначає стабільність та перспективи стабільного розвитку будь-якої держави. В той же час, характерне для розвитку вітчизняного законодавства у сфері оподаткування поетапне введення нових нормативно-правових актів на фоні поступу законодавця в їх розробці та прийнятті, недостатня розробка відповідної теоретичної основи, відсутність системності в формуванні внутрішньої структури податкового закону, а також багато інших факторів сприяють виникненню конфліктів інтересів платників податків та держави в особі контролюючих органів.

Зазначені різноманітні конфлікти у сфері податкових відносин є передумовою виникнення податкових спорів та одним із найважливіших факторів, що негативно відображаються на стабільності правопорядку як основи розвитку суспільства та держави, проведенні необхідних країні перетворень у сфері фінансової, господарської та податкової діяльності [1].

Наразі в чинному законодавстві відсутня дефініція податкового спору, що призводить до неоднозначного розуміння даного поняття як в правозастосовчій практиці, так і в межах наукових досліджень. Досить вираженим видається визначення С.М. Миронової, яка переконана, що податковий спір являє собою податково-правове відношення, яке віддзеркалює протиріччя інтересів держави і платни-

ків податків та інших учасників податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, які вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом чи за згодою сторін [2].

Зважаючи на набір чинності з 01 вересня 2005 р. Кодексом адміністративного судочинства України, податкові спори, що раніше знаходилися в господарській юрисдикції, почали розглядатися адміністративними судами. По-суті, таке розмежування підсудності податкових спорів відповідає практиці зарубіжних країн, де спори щодо нарахування та сплати податків, інших обов'язкових платежів розглядають в судовому порядку адміністративними чи спеціалізованими податковими (фінансовими) судами.

За кордоном вирішення багатьох проблем у процесі функціонування зазначених інститутів вже в основному завершено. Саме тому для України досить корисним буде запозичення позитивного досвіду реалізації як адміністративного, так і судового порядку вирішення податкових спорів. Одним з вдалих прикладів виступає англосаксонська система права, країни якої володіють розвиненою системою виконавчих та судових органів державної влади щодо вирішення спорів між платниками податків та спеціальними установами в сфері оподаткування.

Англосаксонська (загальна) система права поширює свій вплив на більшість країн, що були більшою чи меншою мірою політично та/або економічно пов'язані з Англією. Ці країни могли зберегти свої власні інститути та концепції, але англійський вплив наклав досить глибокий відбиток на сутність та основні принципи права в цих країнах. Більше того, адміністративні та судові органи, а також судовий процес побудовані і регулюються в них за моделлю англійського права. Найбільш яскравими представниками англосаксонської системи права виступають Англія та США [3, с.266].

Таким чином, беручи до уваги початок становлення в нашій державі системи адміні-

стративного судочинства, а також нестабільність податкового законодавства, вважаємо досить актуальним звернення в таких умовах до зарубіжного досвіду вирішення податкових спорів, що виникають між платниками податків та уповноваженими органами влади, які реалізують державну політику у сфері оподаткування. Більше того, здійснення наголосу на відповідній практиці країн англосаксонської правової системи дозволить визначити перспективи розвитку процедур вирішення податкових спорів на достатньо тривалий період функціонування аналогічних інститутів в Україні.

Відтак, метою дослідження виступає аналіз практики вирішення податкових спорів в країнах англосаксонської правової системи, виявлення основних характеристик адміністративного та судового порядку врегулювання спорів у даній сфері, становлення основних тенденцій розвитку відповідних правовідносин та визначення напрямів імплементації позитивного досвіду в українських умовах.

Здійсненню досліджень, що присвячені вирішенню проблем, пов'язаних з розглядом уповноваженими органами податкових спорів, присвячені наукові праці таких вчених, як: Ю.В. Божко, О.А. Журавський, Р.О. Куйбіда, С.М. Миронова, В.В. Тильчик та ін. Разом із тим, недостатньо висвітленими названими вченими залишилися актуальні зміни в системі зарубіжного судоустрою, новітні тенденції в сфері врегулювання податкових спорів закордоном, а також шляхи запровадження позитивного досвіду в українських умовах.

Найбільш розвинена система вирішення податкових спорів у англосаксонській правовій системі функціонує у США, що дозволяє вирішувати суперечки між платниками податків та Податковою службою цієї країни в різноманітних формах. Якщо спори щодо сплати чи нарахування федеральних та/або місцевих податків не врегульовано за допомогою механізмів Податкової служби, платник податку має можливість захистити своє

право у Федеральному суді. Отже, можемо констатувати наявність у США як адміністративного, так і судового режиму вирішення податкового спору.

Приводом для звернення до суду виступає отримання платником податків листа від Податкової служби про те, що він має податкову заборгованість перед державою. В такому випадку платник податку (далі – платник) може поступитися і заплатити названу суму податку разом з додатковими нарахуваннями, штрафами і т.д. Якщо платник вирішує оспорювати рішення Податкової служби, в нього є декілька варіантів для реалізації цього права:

а) платник може сплатити податок, а потім звернутися до Федерального претензійного суду чи Федерального окружного суду за його відшкодуванням;

б) для уникнення попередньої сплати податку платник може звернутися до Податкового суду США (відповідачем у даному випадку виступатиме Уряд США).

Близько 95 % платників податків обирають другий варіант і подають позов до Податкового суду США (*The United States Tax Court*), що складається з дев'ятнадцяти суддів, кожен з яких призначається президентом за згодою Сенату. Слід підкреслити, що Податковий суд США володіє загальнонаціональною юрисдикцією щодо розгляду справ, які виникають з приводу оподаткування доходів, майна, подарунків та в інших випадках, що пов'язані зі сплатою обов'язкових платежів до Федерального бюджету.

Розгляд справи в названому колегіальному органі починається, коли платником подано клопотання щодо податкового боргу, про який заявила Податкова служба. Відкривши провадження по справі, суддя детально знайомиться з матеріалами, оцінює подані докази та готує відповідну доповідь, яка проголошується на колегіальному засіданні та обговорюється суддями. Рішення по справах приймається колегіальним шляхом. Прийняте Податковим судом рішення по справі мо-

же бути оскаржене до Верховного суду США.

Органами, що уповноважені розглядати податкові спори, виступають також *Федеральні окружні суди (Federal District Court)* – аналог вітчизняних судів загальної юрисдикції, де використовується інститут присяжних, що особливо передбачено в ст.3 Конституції США [4]. Разом із тим, для можливості застосування даного механізму платник повинен попередньо сплатити податкову заборгованість і звертатися до суду вже за її відшкодуванням.

Для відкриття провадження платник подає до Податкової служби заяву про відшкодування сплачених коштів (аналог претензії). У разі відмови у відшкодуванні надмірно сплачених платником грошових коштів, подається відповідна заява до Федерального окружного суду. Апеляційне та касаційне оскарження здійснюється в межах системи судів загальної юрисдикції.

Федеральний претензійний Суд (*Court of Federal Claims*) є судовим органом, якому підсудні грошові спори (*monetary claims*) фізичних та юридичних осіб з Урядом США. Серед цих справ особливо виділяють податкові спори. Для захисту свого права платник використовує ті ж механізми, що і у випадку звернення до Федерального окружного суду. Тобто, спочатку сплачується вказана Податковою службою заборгованість, подається відповідна заява про відшкодування надміру сплачених коштів, а у випадку її незадоволення, платник звертається до Федерального претензійного Суду за захистом своїх прав.

Справи розглядаються суддею одноособово, інститут суду присяжних не використовується. Позов про повернення сплачених коштів може бути подано в будь-який час протягом двох років після сплати податків. В загальній практиці Федеральний претензійний Суд вирішує лише незначну частину з числа усіх податкових спорів. Слід також відзначити, що строк розгляду податкових спорів у судових органах США є достатньо тривалим.

Найбільш поширеною формою вирішення податкових спорів є звернення до загально федерального Податкового суду. Лише рік займає підготовка до слухання справи в даному суді, а прийняття відповідного рішення може зайняти ще до 1-го року [5, с.51–54].

Переходячи до висвітлення досвіду Великобританії, необхідно відзначити, що основу системи вирішення податкових спорів у цій країні складає Служба Її Величності з податків та мит (*Her Majesty's Revenue and Customs*) (далі – Служба), що по суті є аналогом Державної податкової служби України. Цей орган, а точніше його територіальні підрозділи, є первинними інстанціями з розгляду різних скарг, що подаються платниками податків.

Первинною ланкою в процедурі вирішення податкових спорів виступають податкові інспектори (*Inspectors of taxes*). У Великобританії податкові інспектори (далі – Інспектори) є штатними співробітниками Служби, призначаються Радою Служби і діють під його керівництвом.

При неможливості досягнення домовленості щодо спірних питань стосовно нарахованих податків між Інспектором Служби та платником податків, справа передається на розгляд другій ланці механізму вирішення податкових спорів – Комісарам (*Tax commissioners*). Слухання справ Комісари проводять закрито і при дотриманні режиму конфіденційності. Комісари є постійно діючими структурними одиницями Служби. Однак, вони є незалежними від неї в силу принципу свого формування [6].

Комісари представляють собою особливий трибунал (квазі-судовий орган), члени якого є професійними юристами, працюють на постійній основі і призначаються Лордом Канцлером. Процедура розгляду скарг Комісарами досить формалізована і чітко прописана в законодавстві, а рішення Трибуналів у разі набрання законної сили є обов'язковими до виконання всіма суб'єктами процесу вирішення податкових спорів у Великобританії.

В цілому, слід зазначити, що інститут Комісарів є квазі-судовим органом і бере на себе основне навантаження, пов'язане з розглядом податкових спорів. Серед його основних переваг необхідно виділити наступні:

- 1) він займається виключно розглядом податкових спорів й існує виключно для цієї мети;
- 2) він є структурним підрозділом Служби, що забезпечує нерозривний зв'язок з правозастосовчою практикою;

Високий Суд (*High Court*), що входить в систему вищих судових органів Сполученого Королівства, є суб'єктом процедури вирішення податкових спорів тільки на третій стадії – розгляді апеляцій на рішення Трибуналів. На частку судової влади припадає лише близько 10 відсотків податкових справ. При цьому, Палата Лордів в процедурі вирішення податкових спорів виступає лише як вища судова (апеляційна) інстанція країни з особливо важливих податкових справах.

Таким чином, основне навантаження з розгляду податкових спорів лягає саме на Інспекторів (стадія переговорного процесу) і квазі-судові органи (Трибунали). Саме такий перерозподіл навантаження всередині механізму вирішення податкових спорів дозволяє:

- 1) виключити суди загальної юрисдикції з числа суб'єктів процедури вирішення податкових спорів у Великобританії;
- 2) прискорити строки розгляду податкових спорів;
- 3) забезпечити розгляд переважної більшості податкових спорів фахівцями, що займаються тільки податковими відносинами [7, с.89–90].

Таким чином, можемо зробити висновок, що вирішення податкових спорів у Великобританії та США, як основних представників англосаксонської правової систем, має високий ступінь розвитку. Функціонують як адміністративний, так і судовий порядок врегулювання суперечок в сфері оподаткування. В той же час, вважаємо більш ефективним механізм вирішення податкових спорів у Вели-

кобританії, що забезпечується високим ступенем неупередженості та незалежності трибуналів – квазі-судових органів, що вирішують переважну більшість справ у аналізованій сфері. Завдяки цьому забезпечується задоволення інтересів обох сторін спору та зникає необхідність апеляційного оскарження відповідного рішення. Беручи до уваги значну завантаженість адміністративних судів у нашій державі, запровадження в Україні наведених характеристик адміністративного порядку вирішення податкових спорів зможе значно пришвидшити та спростити процес врегулювання суперечок між платниками податків та уповноваженими органами у сфері оподаткування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Божко Ю. В. Податковий спір як гарантія захисту прав та інтересів платника податків / Ю. В. Божко // Теоретико-практичні механізми розбудови правової держави : матеріали наук. конф. (м. Львів, 23-34.09.2011 р.). – Львів, 2011. – 263 с.
2. Миронова С. М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / С. М. Миронова. – Саратов, 2006. – 29 с.
3. Рене Давид. Основные правовые системы современности / Рене Давид. - М. : Прогресс, 1988. – 495 с.
4. The Constitution of the USA: Official text and amendments / DIANE Publishing, 1994, 89 p.
5. David Laro, Shannon P. Pratt Business Valuation and Federal Taxes: Procedure, Law and Perspective / John Wiley & Sons, 2011. – 482 p.
6. Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 / The Stationery Office, London, 2005. – 58 p.
7. Гончаренко И. А. Порядок разрешения налоговых споров по праву Великобритании /

И. А. Гончаренко // Закон. – 2005. – № 2. – | С. 88–91.

Бучик А. Ю. Вирішення податкових спорів в країнах англосаксонської системи права / А. Ю. Бучик // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 63–67 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11bajacr.pdf>

Розглянуто досвід країн англосаксонської системи права у вирішенні податкових спорів як в адміністративному, так і в судовому порядку. Наголошено на організаційних та нормативних передумовах вирішення спорів між платниками податків та уповноваженими податковими органами. Визначено тенденції розвитку системи судочинства у даній сфері. Здійснено характеристику можливостей запровадження зарубіжного досвіду в українських умовах.

Бучик А.Ю. Решение налоговых споров в странах англосаксонской системы права

Рассмотрен опыт стран англосаксонской системы права в решении налоговых споров, как в административном, так и в судебном порядке. Отмечены организационные и нормативные предпосылки решения споров между налогоплательщиками и уполномоченными налоговыми органами. Определены тенденции развития системы судопроизводства в данной сфере. Осуществлена характеристика возможностей внедрения зарубежного опыта в украинских условиях.

Buchik A.Y. Resolving of Tax Disputes in Countries of Anglo-Saxon Legal System

The experience of Anglo-Saxon system of law countries in dealing with tax disputes resolution both in administrative and judicial procedure considers. Institutional and regulatory background of resolving disputes between taxpayers and competent tax authorities marked. Trends in the judicial system in this area are identified. Characteristic of possibilities of the implementing of international experience in Ukrainian conditions carried out.

Форум права ФП