



АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

Л. М. Касьяненко
*доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри фінансового права
Національного університету державної
податкової служби України (м. Ірпінь)*

УДК 373.73

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВО-ПРОЦЕСУАЛЬНИХ НОРМ В УКРАЇНІ ТА ІНШИХ ДЕРЖАВАХ

Проаналізовано системи спеціалізованих судів різних держав та запропоновано удосконалити систему судочинства в Україні, створивши спеціальні суди — фінансові.

Ключові слова: фінансовий суд, правовий механізм, фінансово-правова відповідальність.

Спроби обмежити юридичну науку рамками однієї держави означають обмежити свої можливості пізнання і діяльності [1, с. 331]. Проблема реалізації права перебуває у площині вивчення процесу передбачення правових приписів у діяльності [2, с. 225] не тільки у нашій державі, а й інших. Юридичні норми, що у сукупності утворюють законодавство — це ніби “несучі конструкції” правової системи, які відіграють у ній цементуючу роль, але не вичерпують собою весь її зміст.

Мета правового регулювання досягається тільки за допомогою усіх ланок правової системи, а не окремих її компонентів, скажімо, правових норм, правосвідомості, суб’єктивних прав і обов’язків, санкцій, відповідальності тощо. Кожний компонент самотужки неспроможний налагодити весь правовий механізм, забезпечити його функціонування. Важливо, щоб усі учасники системи працювали злагоджено, даючи потрібний ефект. А. Й. Іванський [3, с. 386] з упевненістю зазначає, що “відсутність належного правового регулювання підстав та порядку притягнення правопорушників до фінансово-правової відповідальності за чинення фінансових правопорушень сприяє виникненню у господарських судах та судах загальної юрисдикції суперечливої судової практики, що спричиняє численні скарги на судові рішення, а також породжує ряд дискусійних питань у науковій доктрині до визначення самостійності фінансово-правової відповідальності”. На думку М. Й. Байтіна [4, с. 113], “примус — одна з необхідних істотних ознак будь-якої влади, елемент її змісту”.



Реформування державної влади і судової системи в Україні довело актуальність питання про місце конституційного принципу спеціалізації судової системи, передбаченого ст. 125 Конституції України. Недостатність законодавчого врегулювання породжує гострі дискусії щодо загальної моделі судоустрою України. На сьогодні важливою проблемою у контексті забезпечення прав людини у сфері судочинства є, на нашу думку, забезпечення доступності та справедливості судочинства шляхом оптимізації розподілу компетенції різних ланок судової системи щодо розгляду фінансових справ (бюджетних, податкових, валютних тощо). Щодо цього існує об'єктивна можливість удосконалити систему судочинства, створивши спеціальні суди, наприклад, фінансові.

У судовій практиці нерідко виникають спори про стягнення податкового боргу, про визнання недійсними актів ненормативного характеру органів державної податкової служби, про узгодження сум податкових зобов'язань, а також інші, пов'язані із застосуванням норм податкового законодавства. З метою вироблення рекомендацій щодо застосування законодавства, що регламентують порядок реалізації прав та обов'язків учасниками податкового процесу, і накреслення напрямів подальшого вдосконалення контрольної діяльності у сфері оподаткування виникає нагальна потреба у поглибленому вивченні судової практики (правозастосовний аспект). Нині бюджет недоотримує значні суми внаслідок порушення платниками податків податкового законодавства, а справи розглядаються у судах тривалий час.

У свій час з метою "вирішення проблеми створення спеціалізованих податкових судів державною податковою службою України розроблено спеціальний законопроект "Про внесення доповнень і змін до Закону України "Про судоустрій". Сутність законопроекту полягала у створенні нової ланки в судовій системі, зокрема податкових судів. До повноважень податкових судів планувалося передати справи про всі злочини, вчинені в бюджетній і кредитно-фінансовій системах, сфері оподаткування; справи про контрабанду; справи про корупційні діяння в органах податкової служби України; справи про порушення митних правил; справи за скаргами на неправомірні дії службових осіб податкових органів; справи на захист честі і гідності, сторонами в яких є податкові органи або їх службові особи" [5, с. 39]. Але ця слушна пропозиція так і не знайшла свого логічного завершення. Нині в Україні проблема ефективної організації і діяльності судової влади до кінця далеко ще не вирішена. У багатьох країнах, поряд із судами загальної юрисдикції, існують і функціонують суди, що спеціалізуються на розгляді окремих видів спорів, мають певні особливості і складність. На нашу думку, існує необхідність чітко визначити критерії розмежування компетенції судових органів в умовах поширення юрисдикції судів на усі правовідносини.

Деякі аспекти цього питання розглядалися у працях М. В. Карасьової, М. І. Мельника, В. І. Німченка, А. О. Селіванова, В. В. Сердюка, В. С. Стефанюка, В. В. Сунцова, Д. М. Притики, В. П. Шевченка та ін. Учені зазначають, що розгляд справ цієї категорії вимагає тривалої і кропіткої роботи висококваліфікованих спеціалістів, які мають відповідні знання не тільки з юриспруденції, а й обізнані у бюджетному, фінансовому, податковому та митному законодавствах.

У країнах Західної Європи розвиток системи спеціалізованих судів значною мірою зумовлено високим рівнем правової культури, установленими політичними і правовими традиціями. Навіть у державах, які відрізняються своїми правовими системами (романо-германська і англосаксонська), створені суди першої інстанції з фінансовою юрисдикцією мають два рівні — 19 податково-фінансових судів у землях Німеччини і Федеральна фінансова палата [6, с. 363]. У Німеччині судова система базується на принципі органічної єдності судів загальної юрисдикції і окремих



незалежних судів, компетентних вирішувати певні категорії справ, виходячи з принципу спеціалізації за галузевою ознакою. Наприклад, система фінансових судів створена насамперед для розгляду спорів, пов'язаних зі сплатою податків та митних зборів. Федеральний фінансовий суд є судом касаційної інстанції для рішень фінансових судів винятково з питань права і тільки за умови, коли існує спір про суми, що перевищують 10 000 євро [7, с. 81]. Фінансові суди у Німеччині входять в єдину судову систему, незалежні при здійсненні функцій правосуддя як від адміністративних органів, так і від загальних судів [8, с. 128], тобто вони незалежні організаційно не зв'язані інструкціями і вказівками адміністративних органів. Вони створені для забезпечення у першу чергу судового захисту прав громадян. Законодавчо передбачається двохступенева система фінансових судів: у землях — фінансові суди, які одночасно є Вищими земельними фінансовими судами і на федеральному рівні — Федеральний фінансовий суд. Фінансовий суд складається з Президента, головуючого судді та інших суддів у необхідному складі, зокрема професійних і громадських суддів, що об'єднані у сенати. Фінансові суди вирішують самостійні завдання, пов'язані з фінансовою діяльністю держави, тобто вирішують будь-які справи, якщо передбачено фінансово-правовий порядок їх розгляду [9, с. 70].

Необхідно також звернути увагу на органи юстиції Франції, що “охоплюють обширну сферу — від простого муніципального рішення до ордонансів президента республіки — і пронизують всі ешелони виконавчої влади”. Система оподаткування Франції у сучасному вигляді була остаточно сформована у 50-х роках минулого століття і закріплена з прийняттям Загального кодексу законів про податки та Кодексу фіскальних процедур. У законодавстві Франції застосовується термін “податкові процедури”. У Загальному кодексі про податки Франції процедури в податковій діяльності розподілені щодо юридичних і фізичних осіб. Усі податкові процедури чітко виписані у “Книзі податкових процедур” (*Livre des procedures fiscales*) [10], що прирівнюється до процесуального податкового кодексу. За умови наявності у платника податків несплачених сум податків, які пройшли попередню процедуру узгодження, податкові органи Франції застосовують такі заходи стягнення: направляють боржнику два попередження, перше — виконує роль нагадування про наявність боргу, а друге — є більш суворим документом, після відправлення якого податковий орган отримує право застосовувати безпосередньо заходи стягнення; основним і найбільш дієвим засобом стягнення є накладення арешту на кошти боржника у банках, які здійснюють розрахунково-касове обслуговування такого платника податків, та стягнення цих коштів у бюджет. При цьому на запит податкового органу банки надають інформацію про рух коштів по рахунках боржника; також стягнення здійснюється на кошти боржника, які перебувають у третіх осіб, та направлення їх у бюджет. Конкретно закріплені процедури, чітка дія процесуальних норм дають свої результати: загальний рівень добровільної сплати задекларованих і донарахованих сум податків у Франції становить 98 %; кількість судових рішень, що приймаються на користь податкових органів Франції з будь-яких питань, у тому числі і погашення податкового боргу, становить 95–98 %; загальна сума податкового боргу у Франції становить близько 20 млрд. євро, у тому числі активного до стягнення — близько 9 млрд. євро на рік; надходження від застосування заходів стягнення становлять близько 10 млрд. євро на рік; мета заходів стягнення: по-перше, нагадати про наявність податкового боргу; по-друге, попередити про відповідальність за несвоєчасні розрахунки з бюджетом; по-третє, примусити недобросовісних платників податків розрахуватися з бюджетом [11].

Цікавим є аналіз усіх процедурних аспектів вирішення податкових спорів у Великобританії. Особлива увага приділяється роботі квазісудових інститутів в особі Загальних і Спеціальних Комісарів (Комісар — інститут, що займається вирішенням



податкових спорів на досудовому рівні). Увесь механізм розгляду податкових спорів як Загальними, так і Спеціальними Комісарями прописаний у нормативних актах, що передбачають ефективні гарантії дотримання прав платників податків. Точність юридичної техніки проглядається і в чітко встановлених термінах здійснення певних процесуальних дій, що дозволяє уникнути затримок і різних фінансових, податкових, будівельних, екологічних, транспортних, військових, промислових, соціальних та інших публічно-правових відносин [12, с. 124–126].

Конституція Греції розрізняє п'ять основних галузей юстиції: загальну, трудову, соціальну, фінансову, адміністративну. Система фінансових судів створена для розгляду справ, пов'язаних із сплатою податків, митних платежів. Одночасно фінансовий суд Греції контролює використання державних коштів [13, с. 209–212]. Варто зауважити, що у конституціях і інших держав приділено увагу питанням оподаткування: наприклад, ст. 36 Конституції Швейцарії [14] визначає, що тарифи по всій території Швейцарії мають бути встановлені на однакових і справедливих основах; ст. 24 Конституції держави Ліхтенштейн [14, с. 36] передбачає справедливе оподаткування, звільняючи від оподаткування мінімум для існування, і обкладає більш високими ставками значне майно і доходи.

Спеціальним органом фінансово-економічного контролю Ірану є також Фінансовий суд, до компетенції якого входить перевірка та інспектування усіх рахунків міністерств, державних підприємств і установ, будь-яких підприємств, що використовували державні кошти. Саме Фінансовий суд готує звіт Меджлісу Ірану про виконання бюджету за рік з висновками і пропозиціями [15, с. 39–47].

Вищим органом фінансового контролю Італії є Рахунковий суд, створений ще у 1862 році. Конституцією Італії він визнаний як допоміжний орган уряду. На практиці цей суд наділений функціями судової інстанції, що здійснює контроль за правильністю використання державних фінансових ресурсів, здійснює попередній контроль законності актів уряду, а також наступний контроль за використанням бюджетних коштів [13, с. 326]. Республіка Мадагаскар також має Рахунковий суд, що представляє фінансову юрисдикцію у Республіці [13, с. 468]. У Молдові діє система економічних судових інстанцій [13, с. 516]. Федеральний суд Швейцарії має у своєму складі постійну палату щодо справ про стягнення податків [13, с. 876].

У США особлива увага приділяється пред'явленню претензій фінансового характеру, питанням сплати податків і митних зборів, про що свідчить створення у цій державі відповідних спеціалізованих судів як за галузевою, так і за суб'єктною ознакою. Виняткову компетенцію у сфері правовідносин з питань оподаткування у США має Митний суд [16, с. 92], а Податковий суд вирішує спори за позовами платників податків до федерального уряду відповідно до Кодексу про податкове регулювання у США [17, с. 32]. Також діє Суд митних і патентних апеляцій. Податковий суд — єдиний спеціалізований суд США, куди платник податків має право звернутися з позовом проти Служби внутрішніх доходів до моменту сплати податку. У податковому законодавстві США відсутній строк розгляду скарг. Так, на практиці строк розгляду скарг великих платників податків іноді може тривати до 1 року. Скарга щодо результатів камерального контролю може бути розглянута протягом 10 днів. У США приділяється особлива увага суворому дотриманню вимог податкового законодавства і своєчасному стягненню податків. Американське федеральне податкове законодавство досить складне і представлене двотомним Податковим кодексом, до якого додається ще шість томів інструкцій і роз'яснень Державного казначейства та Служби внутрішніх доходів США.

Певний досвід щодо застосування окремих примусових заходів накопичений й зарубіжними державами. Так, у Сполучених Штатах Америки існує Служба внутрішніх доходів, а в Італії — Генеральне командування фінансової гвардії, які



фактично наділені поліцейськими повноваженнями і які входять до систем міністерств фінансів своїх держав, як і податкова поліція Німеччини “Штойфа”. У Швеції відповідні повноваження повністю згруповані у поліцейських органів. У податковому законодавстві Німеччини відповідальним податковим органом, який на законодавчому рівні визначені фінансовими правоохоронними органами, надано, крім аналогічних вітчизняним примусовим заходам, додатково й право застосовувати конфіскацію ділової документації у юридичних і фізичних осіб, а Службі внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки — право проводити, крім традиційних перевірок, ще й ревізії [18, с. 119–278].

М. П. Кучерявенко [19, с. 55] зазначає, що призначення процесу полягає у виявленні та здійсненні охоронних правовідносин. Здебільшого це пов'язано з безпосереднім застосуванням заходів примусу, що і зумовлює участь уповноваженого державного органу у цій сфері здійснення матеріальних регулятивних правовідносин на засадах владного втручання, управління поведінкою учасників відносин за допомогою владних рішень”. Суд, постановляючи рішення за результатами розгляду податкового спору, визначає поведінку учасників податкових правовідносин відповідно до поведінки, встановленої матеріальною податковою регулятивною нормою, закінчуючи процес регулювання правовідносин. Вважаємо за необхідне підкреслити багатоаспектність дій суду у цьому випадку. Він не лише оцінює поведінку учасників податкового спору та наслідки такої поведінки, але і робить висновок щодо цього, тобто підсумовує, як поведінка кожного із суб'єктів відповідає припису податково-правової норми, наскільки вона відхилялася від нього та до яких наслідків призвела. Більше того, рішення суду поряд з оцінкою подій, які вже пройшли, передбачає закріплення меж дій учасників спору, що витікають із ситуації, що виникне у майбутньому. Тобто визначається, як повинні вести себе учасники спору після того, як рішення суду набуде чинності. Чинним законодавством не встановлено вичерпного кола позовів, шляхом подання яких може бути здійснений захист порушених прав і законних інтересів платника податку, на відміну від кола позовів, з якими до суду може звернутися контролюючий орган у сфері оподаткування. Відповідно до положень ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України це можуть бути позови, пов'язані з оскарженням будь-яких рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень у сфері оподаткування, крім випадків, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституцією чи законами України встановлено інший порядок судового провадження.

Більше того, у цьому випадку ми стикаємося ще з однією принциповою та дуже складною проблемою — розмежування компетенції спеціалізованих судів. В Україні це питання стоїть дуже гостро саме з цих позицій, бо якщо пов'язувати природу податкового спору виключно з економічною діяльністю, розглядати його як економічний спір, то податкові спори повинні розглядатися господарськими судами згідно з господарсько-процесуальними нормами. Але одним із завдань проведення як адміністративної, так і судової реформи було формування адміністративного судочинства, судів, які вирішували б спори за участі суб'єкта владних повноважень. Яскравим прикладом такого спору є податковий спір. Реалізацію конституційних положень було відображено у побудові системи адміністративного судочинства. З появою спеціалізованих судів, де в судовому процесі особі забезпечувалися дійсні процесуальні гарантії захисту в спорі з суб'єктом владних повноважень, формувався прогресивний підхід до можливості особи захистити свої права. Господарські суди розглядають справи, що виникають з господарських правовідносин, які є предметом регулювання Господарського кодексу України та охоплюють господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими



суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання. Треба погодитися, що під таке визначення можна віднести дуже широке коло правових відносин (господарські, трудові, податкові, фінансові відносини тощо). Але не враховувати те, що їх реалізація повинна забезпечуватися різними засобами впливу, різними режимами регулювання, навряд чи доречно. Такий підхід повинен застосовуватися і до процедур вирішення спорів. У цих умовах не можуть бути аналогічними процесуальні статуси учасників спорів, що виникають із порушення договірних відносин, та спорів, що виникають із порушення публічного обов'язку. Принципові відмінності відносин публічного та приватного права об'єктивно передбачають і врахування особливостей типових для відповідних галузей права спорів. Різні підстави виникнення, зміст, процедури вирішення фінансових спорів зумовили об'єктивну необхідність розмежувати судові органи та виокремити різновид спеціалізованих судів, що могли б забезпечити об'єктивне вирішення спорів за участю суб'єкта владних повноважень.

Вбачається необхідність і логічність відповідної судової спеціалізації у зв'язку із встановленням у Конституції України нового типу відносин між особою і державою. Адже ст. 55 Конституції України визначає пріоритетні функції держави, пов'язані із захистом прав та свобод людини і громадянина, значно зріс обсяг правовідносин, що необхідно врегулювати у суді. Їх специфіка досить різна і лише знання судді-юриста у галузі права не сприяють об'єктивному і кваліфікованому здійсненню правосуддя.

Отже, значна кількість підстав невирішення податкових конфліктів зумовлюється неефективністю процедури апеляційного адміністративного узгодження. Податкові органи не завжди спрямовують свою поведінку щодо пошуку компромісу в межах узгодження позицій платника та відповідної ланки органу управління оподаткуванням, що передбачає притягнення до вирішення цього конфлікту і незалежного суб'єкта — суду. Подальша розбудова в Україні систем судів спеціалізованих юрисдикцій, враховуючи європейські моделі принципів судового захисту за галузевим критерієм, яка виправдала себе у процесі здійснення судочинства в розвинених країнах світу, має право на існування, оскільки показала дієвість, високий рівень забезпечення захисту прав людини з урахуванням, звичайно, національних та інших особливостей правової системи України. У нашій державі необхідно створити фінансові суди.

Відповідно до ст. 8 Конституції України вона має найвищу юридичну силу. Якщо Конституція і закони не виконуються, то це позначається на умовах життя людей, проявляється у діях посадових осіб, то принцип верховенства права перетворюється на фікцію, внаслідок чого поширюється правовий нігілізм, призводячи до зростання злочинності.

Отже, враховуючи європейські моделі принципів судового захисту, оскільки вони мають високу дієвість, в Україні необхідно створити фінансові суди.

Список використаних джерел

1. Рене, Давид. Основные правовые системы современности [Текст] / Рене Давид, Жоффре-Спинози Камилла ; В. А. Туманов. — [пер. с фр.]. — М. : Международные отношения, 1996. — 399 с.
2. Нормы советского права: проблемы теории [Текст] / [под. ред. М. И. Байтина, В. К. Бабаева]. — Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1987. — 248 с.
3. Іванський, А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз [Текст] : [монограф.] / А. Й. Іванський. — Одеса : Юридична література, 2008. — 504 с.
4. Байтин, М. И. Государство и политическая власть [Текст] / М. И. Байтин. — Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1972. — 240 с.
5. Усатий, Г. Податкові суди : мода чи необхідність [Текст] / Г. Усатий // Економіка, фінанси, право. — 2001. — № 11. — С. 37–39.



6. Федеративная Республика Германия. Конституция и законодательные акты [Текст] / [пер. с нем. ; редкол. : В. А. Туманов и др.]. — М. : Прогресс, 1991. — 463 с.
7. Розен, В. Бонская фемида [Текст] / В. Розен. — М. : Международные отношения, 1986. — 136 с.
8. Костарева, Т. А. О судебной системе ФРГ [Текст] / Т. А. Костарева // Журнал российского права. — 1997. — № 8. — С. 128–138.
9. Зоммерман, К. П. Административное судопроизводство (юстиция) в Германии: история развития и основные черты [Текст] / К. П. Зоммерман, Ю. Н. Стариков // Государство и право. — 1999. — № 7. — С. 70–77.
10. Livre des procédures fiscales [Ressources électroniques] Accueil | Legifrance — Le service public de l'accès au droit. — URL : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXTE000006069583&dateTexte=20110730> [30/07/2011].
11. Процедури стягнення податкового боргу у Франції [Електронний ресурс] Державна податкова служба України. — Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=260067&cat_id=45661.
12. Хаманева, Н. Ю. Защита граждан в сфере исполнительной власти [Текст] / Н. Ю. Хаманева. — М. : Ин-тут государства и права РАН, 1997. — 216 с.
13. Правовые системы стран мира : Энциклопедический справочник [Текст] / [Ф. М. Решетников, У. З. Батлер, В. В. Бойцова]. — [3-е изд. перераб. и доп.]. — М. : Норма, 2003. — 968 с.
14. Конституции государств Европейского Союза [Текст] / [под общ. ред. и со вступ. ст. Л. А. Окунькова]. — М. : Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1999. — 816 с.
15. Amin, S. H. Middle East Legal Systems [Text] / by S. H. Amin. — Glasgow : Royston Limited, 1985. — Pp. XV, 434.
16. Г'юс, Ч. Американське судочинство [Текст] / Ч. Г'юс. — [пер. з англ.]. — Нью-Йорк, 1996. — 174 с.
17. Кодекс о налоговом регулировании США [Текст]. — М. : Юрид. лит., 1982 — 39 с.
18. Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран [Текст] : [курс лекц.] / И. И. Кучеров. — М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. — 374 с.
19. Кучерявенко, Н. П. Налоговый процесс [Текст] : [учеб. пособ.] / Н. П. Кучерявенко. — К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. — 392 с.

Надійшла до редакції 31.07.2011

Касьяненко Л. М. Сравнительный анализ применения финансово-процессуальных норм в Украине и других государствах

Проанализирована система специализированных судов различных государств и предложено усовершенствовать систему судопроизводства в Украине, создав специальные суды — финансовые.

Ключевые слова: финансовый суд, правовой механизм, финансово-правовая ответственность.

Kasianenko, L. M. Comparative Analysis of the Financial and Procedural Rules Application in Ukraine and other Countries

The article analyzed system of specialized courts of different states and proposed improve the system of justice in Ukraine by means of creating special courts — financial.

Key words: fiscal court, the legal mechanism, financial and legal responsibility.

