

В. О. КУРИЛО,
здобувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ДО ПИТАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ВЕЛИКІЙ БРИТАНІЇ, НІМЕЧЧИНІ ТА США

Стаття присвячена науковому дослідженню особливостей вирішення податкових спорів у Великій Британії, Німеччині та США. Розглянуто норми діючого у вищезгаданих державах законодавства, що регламентують правовідносини у сфері порушеного питання, проаналізовано наукові погляди сучасних авторів. Наголошується, що у Великій Британії вирішення податкових спорів у межах першої та другої інстанцій здійснюється не судами, а трибуналами. Звертається увага на особливості розгляду податкових спорів у Федеративній Республіці Німеччина, де останні можуть вирішуватися як за допомогою узгоджувальних (адміністративних) процедур, так і в судовому порядку. Відмічається, що в США для того, щоб податковий спір був розглянутий Федеральним окружним судом, який є аналогом вітчизняних судів загальної юрисдикції, платник податків повинен попередньо сплатити всю суму податкової заборгованості.

Ключові слова: податкові спори, загальнообов'язкові платежі, податкова служба, судові процедури, платник податків, податкова заборгованість, узгоджувальні (адміністративні) процедури.

Постановка проблеми. У контексті необхідності проведення реформування існуючої в Україні системи врегулювання податкових спорів важливого значення набуває проблема дослідження особливостей закордонного досвіду вирішення останніх. На сьогоднішній день існують різні механізми вирішення податкових спорів. 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 системи, суспільно-політичних та соціально-економічних пріоритетів держави. Разом із тим проблематика порівняльно-правових досліджень природи, сутності, значення та перспектив удосконалення порядку вирішення податкових спорів в Україні позбавлена однозначних відповідей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань, пов'язаних із визначенням особливостей вирішення податкових спорів у країнах Західної Європи та США, присвячені наукові праці: І. В. Лещух, Е. В. Калінкарової, М. І. Мельника, Р. Ю. Паславської, І. В. Ткаченко, О. А. Ногіна, Є. А. Усенка та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків з цієї тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення аналізу на основі норм діючого у Великій Британії, Німеччині та США законодавства, що регламентує правовідносини у сфері порушеного питання, та

наукове осмислення поглядів сучасних авторів, поглиблене науково-практичне дослідження особливостей вирішення податкових спорів у вищезазначених країнах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розгляд податкових спорів у податкових судах США інституту судової влади щодо оскарження донарахованих йому податковою службою сум загальнообов'язкових платежів відбувається наступним чином. Після відкриття провадження із розгляду податкового спору суддя детально досліджує матеріали по справі, оцінює подані учасниками податкового спору докази та готує доповідь, з якою він виступає перед колегією суддів, яка в подальшому підлягає колегіальному обговоренню. Рішення по відповідній категорії справ приймається шляхом їх колегіального обговорення всіма учасниками відповідних судових процедур. У подальшому рішення, яке було прийняте Податковим судом США, може бути оскаржене платником податків до Верховного суду США.

Інший порядок ініціювання судових процедур із вирішення податкових спорів передбачений у разі розгляду відповідного спірного податкового правовідношення Федеральним окружним судом (Federal District Court), який фактично є аналогом національних судів загальної юрисдикції, які застосовують інститут присяжних, можливість застосування якого передбачена ст. 3 Конституції США [1, с. 19]. При цьому ми відмічаємо, що для застосування даного механізму вирішення податкового спору платник

податків повинен попередньо сплатити всю суму податкової заборгованості.

З метою розпочати судові процедури із вирішення податкового спору правозобов'язаний суб'єкт податкового права спочатку подає до Податкової служби заяву щодо відшкодування сплачених ним загальнообов'язкових платежів (такого роду заява фактично є аналогом претензії). Якщо ж платнику податків буде відмовлено у відшкодуванні відповідних попередньо сплачених ним коштів, він має право подати позовну заяву з відповідною вимогою до Федерального окружного суду. Що ж стосується апеляційного та касаційного оскарження, то воно здійснюється в рамках системи судів загальної юрисдикції.

Коли ж ми говоримо про Федеральний претензійний суд (Court of Federal Claims), то платник податків також звертається до нього з позовною заявою про повернення йому попередньо сплачених сум загальнообов'язкових платежів та відмови у задоволенні його заяви податковою службою. Даний судовий орган має своїм завданням забезпечити належний порядок вирішення грошових спорів (monetary claims), які складаються між фізичними/юридичними особами та Урядом США. Серед такого роду справ ми виділяємо також таку категорію справ, як податкові спори, які виникають між уповноваженим (контролюючий орган) та правозобов'язаним (платник податків) суб'єктом податкових відносин.

Позов з вимогою щодо повернення попередньо сплачених загальнообов'язкових платежів може бути подано платником податків протягом двох років, які відраховуються з моменту сплати суми оспорюваних податків. Потрібно зауважити, що Федеральний претензійний суд вирішує тільки незначну частку всіх податкових спорів [2, с. 51–54].

У рамках даного дослідження також убачається за доцільне розглянути порядок вирішення податкових спорів у Сполученому Королівстві Великої Британії та Північній Ірландії. У даному випадку потрібно відмітити, що 1 січня 2009 р. була суттєво змінена система органів, які уповноважені на розгляд податкових спорів у Великій Британії. Слід зазначити, що у Великій Британії немає єдиної судової системи, так склалося історично, і на сьогодні можна вести мову про три порівняно незалежні судові системи, для яких Верховний суд Сполученого Королівства переважно виступає об'єднуючою ланкою і є найвищою судовою інстанцією, а саме: судова система Північної Ірландії, Англії та Уельсу і Шотландії.

У Великій Британії специфічною особливістю виступає те, що розгляд податкових спорів у межах першої та другої інстанцій здійснюється не судами, а саме трибуналами. У 2009 р. вся система трибуналів, зокрема і трибунали, які уповноважені на розгляд

податкових спорів, були істотно змінені. Відомо, що до настання 2009 р. в межах розгляду першої інстанції податкові спори були розподілені по трьох трибуналах залежно від того, стосовно сплати яких саме податків виник спір, а на сьогодні вже розгляд великої кількості таких податкових суперечок у першій інстанції проводить податкова палата (Tax Chamber) трибуналу першого рівня (First-Tier Tribunal). На другому рівні здійснюється оскарження до Верховного трибуналу, який є фактично квазісудовим органом.

У майбутньому можна оскаржити рішення Верховного трибуналу до належних апеляційних судів, що знаходяться в Англії та Уельсі, Північній Ірландії, й також до Сесійного суду Шотландії. Проте практично рішення Верховного трибуналу можна оскаржити до одного із вищевказаних судів лише в тому випадку, коли таке рішення стосується питань загального значення. Відповідно до загального підходу тільки в особливих випадках можливим є судове оскарження рішень Верховного трибуналу. Так само рішення цих судів можуть бути оскаржені до Верховного суду Об'єданого Королівства, проте для цього необхідною умовою виступає отримання спеціального дозволу. Більшою мірою на цьому рівні оскарження здійснюється лише в тих справах, що є визначальними для всього податкового права у Великій Британії [3].

У Федеративній Республіці Німеччина також існують два алгоритми вирішення податкових спорів – у порядку узгоджувальних (адміністративних) процедур або ж у судовому порядку. Так, якщо в адміністративному порядку скаргу платника податків не було задоволено, відповідний правозобов'язаний суб'єкт податкового права протягом 10 днів з моменту отримання акта контролюючого органу щодо відмови у задоволенні його вимог має право оскаржити рішення, дії чи бездіяльність публічно-владних суб'єктів податкового права в судовому порядку.

Згідно з положенням ст. 47 Фінансово-процесуального кодексу ФРН відповідне оскарження платник податків може здійснити як шляхом подання позову безпосередньо до фінансового суду, який є судом першої інстанції, так і шляхом подання позову до податкового органу, який повинен буде негайно передати такий позов до суду. В останньому випадку платник податків фактично перекладає відповідальність за належність подальшого руху такого позову до суду на відповідний контролюючий орган. При цьому ми відмічаємо, що подача такого позову через податковий орган також здійснюється в процесуально-строкових рамках, які визначені для подачі його безпосередньо до суду – протягом 10 днів з моменту прийняття контролюючим органом рішення щодо предмета спору в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів.

За даних обставин потрібно відмітити, що первинним ініціатором судових процедур із вирішення податкових спорів буде виступати саме платник податків, який подає позов через відповідний податковий орган. Що ж стосується такого податкового органу, то він може детермінуватися в якості вторинного (опосередкованого) ініціатора судових процедур із вирішення податкових спорів. Первинність та вторинність даних ініціаторів судових процедур із вирішення спірного податкового правовідношення диференціюється на підставі вольового та процесуально-стадійного чинника.

Так, платник податків, керуючись особистим інтересом у вирішенні спірного податкового правовідношення, подає позов до контролюючого органу, тобто фактично «запускає» процедуру судового вирішення компетентними юрисдикційними органами відповідного податкового спору. Процесуально-стадійне положення правозобов'язаного суб'єкта податкового права (платника податків) при цьому характеризується своєю первинністю, адже саме він є першим суб'єктом ініціювання судових процедур із вирішення податкового спору. Коли ж ми говоримо про контролюючий орган, то він у силу приписів законодавства ФРН позбавлений права розсуду щодо необхідності передачі такого позову до суду, адже подає позов до суду в даному випадку буде його обов'язком, а не правом.

Відмова в поданні такого позову до суду або ж бездіяльність контролюючого органу щодо «запуску» судових процедур із вирішення податкового спору повинна розцінюватись як неправомірна діяльність такого публічно-владного суб'єкта податкових відносин. Тобто ми говоримо, що вольовий аспект у відношенні контролюючого органу фактично нівелюється. Подача платником податків судового позову через податковий орган є нормативно-сконструйованим інструментом оптимізації процедурного порядку ініціювання судових процедур із вирішення податкових спорів. Даний порядок ініціювання судового оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів є таким, що орієнтований на забезпечення реалізації інтересів платника податків.

Що ж стосується процесуально-стадійного положення контролюючого органу, то воно характеризується вторинністю, що обумовлюється опосередкованою участю відповідного публічно-владного суб'єкта податкового права у процедурах ініціювання судового розгляду податкового спору, який схема-

тично можна визначити таким чином: «платник податків» – «контролюючий орган» – «суд». Контролюючий орган є другим суб'єктом, який бере участь в «запуску» судових процедур із вирішення податкового спору. Виступаючи центральною ланкою в процедурах ініціювання судового вирішення спірного податкового правовідношення, відповідний публічно-владний суб'єкт податкових відносин виступає в ролі процесуально-технічного «посередника» – контролюючий орган отримує судовий позов від платника податків та в подальшому передає його до суду.

У Федеративній Республіці Німеччина на сьогоднішній день функціонують суди двох судових інстанцій, які здійснюють розгляд податкових спорів. Так, в 16 землях сформовано 18 податкових та фінансових судів першої інстанції, у сферу компетенційних повноважень яких входять встановлення фактичних обставин по справі та вирішення відповідних спорів. Що ж стосується другої (останньої) інстанції вирішення податкових спорів, то нею є Вищий фінансовий суд. Згідно з положеннями ст. 95 Основного закону ФРН Вищий фінансовий суд є одним із п'яти вищих судів Німеччини, а також останньою судовою інстанцією із вирішення податкових та митних спорів (за винятком кримінальних справ, які стосуються вчинення кримінальних правопорушень платниками податків у сфері оподаткування).

Потрібно відмітити, що у відповідності із статистичними даними кількість податкових спорів, які розглядаються в судах, суттєво скоротилася. Такого роду тенденції зумовлені ефективним функціонуванням досудових процедур із вирішення податкових спорів, ініціюючи які платник податків може заощадити на судових витратах та забезпечити вузькоспеціалізований порядок вирішення відповідного спірного податкового правовідношення [4, с. 119].

Висновки з даного дослідження. На сьогоднішній день у Великій Британії, Німеччині та США існують різні механізми вирішення податкових спорів. Найбільш поширені алгоритми вирішення спірних правовідносин у сфері оподаткування реалізуються в рамках адміністративних процедур та судових процедур із вирішення податкових спорів. Особливості вирішення податкових спорів у різних країнах світу залежать від характеру правової системи держави та рівня дотримання законності і, як наслідок, можуть мати різну міру ефективності їх реалізації.

ЛІТЕРАТУРА

1. The Constitution of the USA: Official text and amendments / DIANE Publishing, 1994, 89 p.
2. David Laro, Shannon P. Pratt Business Valuation and Federal Taxes: Procedure, Law and Perspective / John Wiley & Sons, 2011. – 482 p.

3. Калінкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран [Электронный ресурс] / Е. В. Калінкарова. – Режим доступа: http://stud.com.ua/31192/pravo/podatkov_e_pravo_zarubizhnih_krayin.
4. Рекцигель Ш. Обжалование налогового индивидуального акта в ФРГ / Ш. Рекцигель // Налоговые споры: опыт России и других стран : по материалам V Междунар. науч.-практ. конф. 26–27 окт. 2011 г., Москва : сборник / сост. М. В. Завязочныкова ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2012. – 315 с.

REFERENCES

1. The Constitution of the USA: Official text and amendments / DIANE Publishing, 1994, 89 p. [In English].
2. David Laro, Shannon P. Pratt Business Valuation and Federal Taxes: Procedure, Law and Perspective / John Wiley & Sons, 2011. – 482 p. [In English].
3. Kalinkarova E. V. Tax law of foreign countries [Nalogovoye pravo zarubezhnykh stran] *stud.com.ua* Retrieved from: http://stud.com.ua/31192/pravo/podatkov_e_pravo_zarubizhnih_krayin [In English].
4. Reksiegel S. (2012) Obzhalovaniye nalogovogo individualnogo akta v FRG [Appeal of tax an individual act in Germany]. Tax disputes: experience of Russia and other countries: materials of the V international scientific. – pract. conf. ' 11 – *Nalogovyye spory: opyt Rossii i drugikh stran: po materialam V Mezhdunar. nauch.-prakt. conf. (26–27 oktyabrya 2011 hoda) (315s.)*. М. : Statut [In Russian].

В. А. КУРИЛО

соискатель кафедры финансового права Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

К ВОПРОСУ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В ВЕЛИКОБРИТАНИИ, ГЕРМАНИИ И США

Статья посвящена научному исследованию особенностей разрешения налоговых споров в Великобритании, Германии и США. Рассмотрены нормы действующего в вышеупомянутых государствах законодательства, регламентирующие правоотношения в сфере затронутого вопроса, проанализированы научные взгляды современных авторов. Отмечается, что в Великобритании разрешение налоговых споров в пределах первой и второй инстанций осуществляется не судами, а трибуналами. Обращается внимание на особенности рассмотрения налоговых споров в Федеративной Республике Германия, где последние могут разрешаться как с помощью согласующих (административных) процедур, так и в судебном порядке. Отмечается, что в США для того, чтобы налоговый спор был рассмотрен Федеральным окружным судом, который является аналогом отечественных судов общей юрисдикции, налогоплательщик должен предварительно погасить всю сумму налоговой задолженности.

Ключевые слова: налоговые споры, общеобязательные платежи, налоговая служба, судебные процедуры, налогоплательщик, налоговая задолженность, согласовательные (административные) процедуры.

V. O. KURILO

applicant of department of the financial law National legal university of Yaroslav Mudryi
National Law Univesity

TO THE QUESTION OF PERMISSION OF TAX DISPUTES IN GREAT BRITAIN, GERMANY AND THE USA

Problem setting. In the context of the need to reform the existing in Ukraine system of settlement of tax disputes is important to the problem of research of features of foreign experience in the past. Today, there are various mechanisms of resolution of tax disputes. The appropriate procedure in different countries has their own specificities and procedural features of their regulation. The procedure for resolving tax disputes varies depending on the nature of the legal system, the characteristics of the public power system, socio-political and socio-economic priorities of the state. However, the problems of comparative legal researches of the nature, essence, meaning, and prospects for improving the resolution of tax disputes in Ukraine is devoid of definitive answers.

Analysis of resent researches and publications. The study of issues related to the identification of specific features of tax disputes resolution in the countries of Western Europe and the United States, devoted to scientific papers: I. V. Leshukh, E. V. Kalinkarova, M. I. Melnuk, R. Y. Paslawski, I. V. Tkachenko, O. A. Nogina, E. A. Usenko, etc. However, despite the presence of substantial scientific achievements on the subject, many aspects remain unclear.

Target of research. The purpose of this paper is the implementation, on the basis of analysis of norms existing in the UK, Germany and USA legislation regulating legal relations in the sphere affected by the issue and scientific understanding of the views of modern authors, in-depth scientific and practical study of the peculiarities of resolving tax disputes in the aforementioned countries.

Article's main issue. Article is devoted to scientific research of features of permission of tax disputes in Great Britain, Germany and the USA. Regulations acting in the above-mentioned states of the legislation regulating legal relationship in the sphere of the raised question are analysed scientific views of modern writers are considered. It is noted that in Great Britain permission of tax disputes within the first and second instances is performed not by courts, but tribunals. The attention to features of consideration of tax disputes in the Federal Republic of Germany where the last can be permitted as by means of the approving (administrative) procedures, and judicially is paid. It is noted that in the USA in order that the tax dispute was considered by Federal circuit court which is an analogy of domestic courts of law, the taxpayer shall extinguish all amount of tax debt previously.

Conclusions and prospects for the development. Today in the UK, Germany and the United States there are various mechanisms of resolution of tax disputes. The most common algorithms for the resolution of legal disputes in the field of taxation are implemented through administrative procedures and judicial procedures for resolving tax disputes. Features resolution of tax disputes in various countries around the world depends on the nature of the legal system of the state and the rule of law, and as a consequence may have different degree of efficiency of their implementation.

Key words: tax disputes, compulsory payments, tax service, judicial procedures, the taxpayer, a tax debt negotiation (administrative) procedures.