



ПЕРСПЕКТИВЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В УКРАИНЕ (УЧИТЫВАЯ ОПЫТ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН)

Валентина КОВТУН,

старший преподаватель кафедры финансового права
Национального университета государственной налоговой службы Украины

Summary

In this paper a theoretical study of the prospects for improvement of the legislation on fiscal responsibility in Ukraine, taking into account the progressive experience of foreign countries. Carried out analysis of the law of foreign countries to regulate the proceedings to prosecute for violations of tax laws and the legal regulation of the tax process procedures in this area. The mechanism of the foreign proceedings in cases of tax offenses. It is proved that the development in Ukraine specialized tax proceedings and the development of appropriate procedural tax rules allow qualitatively modernize the tax legislation of Ukraine in the sphere of financial liability for tax offenses.

Key words: fiscal responsibility, fiscal court, tax offenses, tax process, the tax procedural rules.

Аннотация

В статье ведется исследование перспектив усовершенствования законодательства о налоговой ответственности в Украине с учетом позитивного опыта зарубежных государств. Осуществляется анализ зарубежного законодательства, которое регулирует судебное разбирательство по привлечению к ответственности за нарушение норм налогового законодательства, а также правового регулирования процедур налогового процесса в этой сфере. Раскрывается механизм зарубежного судебного производства по делам о налоговых правонарушениях. Обосновано, что развитие в Украине специализированного налогового судопроизводства и разработка соответствующих процессуальных налоговых норм позволит качественно усовершенствовать налоговое законодательство Украины относительно финансовой ответственности лиц, совершающих налоговые правонарушения.

Ключевые слова: налоговая ответственность, финансовый суд, налоговое правонарушение, налоговый процесс, налоговые процедурные нормы.

Постановка проблемы. Судебное разбирательство дел в сфере налогообложения в Украине (в зависимости от совершенного правонарушения) осуществляют местные административные или уголовные суды, относящиеся к судам общей юрисдикции. Учитывая широкий спектр юридических дел, понятно, что судьи не могут владеть абсолютными юридическими знаниями во всех отраслях права. Например, для объективного и всестороннего исследования дела судья должен одинаково ориентироваться как в налоговой системе Украины, так и в финансовом праве, интеллектуальной собственности, земельном праве и т.п. Становится понятным, что это, по большому счету, практически невозможно.

Актуальность темы исследования подтверждается отсутствием специальных теоретических научных трудов, которые бы раскрывали проблемы выделения в Украине финансового или налогового судопроизводства, а также систематизации норм налогового процессуального права.

Состояние исследования. Научный анализ проблем налогового законодательства в Украине осуществляется многими отечественными учеными. Среди них следует назвать Л.К. Воронову, Л.М. Касьяненко,

Н.П. Кучерявенка, Е.П. Орлюк, И.Е. Криничко, А.И. Иванского, Т.В. Сараскину, З.Н. Бутько, Н.Ю. Пришву, Л.А. Савченко и др.

Целью и задачей статьи является исследование перспектив усовершенствования законодательства Украины в сфере налоговой ответственности, учитывая положительный зарубежный опыт выделения специализированного финансового судопроизводства, а также систематизации налоговых процессуальных норм. Новизна работы заключается в том, что в ней обосновывается крайняя необходимость образования финансовых судов в Украине как одного из основных способов обеспечить объективное, совершенное и эффективное судопроизводство.

Изложение основного материала. В системе специализированных судов в зарубежных странах, как правило, выделяется финансовая юрисдикция или финансовые суды. Они еще могут называться налоговыми судами. В таких судах оспариваются решения органов налоговой службы, которые могут устанавливать завышенные, с точки зрения плательщика, налоги, или эти суды могут рассматриваться споры об неуплаченных вовремя налогах и т.п. Также споры между физическими и юридическими лицами, являющимися субъектами уплаты налога и налого-

выми органами, рассматривают либо органы финансовой юрисдикции, или налоговые финансовые суды. В некоторых странах финансовые суды могут рассматривать также претензии таможенных органов.

Финансовые суды часто не имеют трехзвневой структуры, а состоят обычно из двух звеньев: первичный уровень и верхний (инстанция для обжалования). Например, в Германии Федеральный финансовый суд (нем. Bundesfinanzhof, сокр. BFH) является высшим судебным органом, рассматривающим дела, связанные с налогами и сборами, а также таможенные споры. ФФС является преимущественно кассационной инстанцией, проверяет правильность решений, вынесенных нижестоящими финансовыми судами, так как является одним из пяти верховных судов в стране [1]. Суд создан в 1950 году в соответствии с абз. 1 ст. 95 Основного закона ФРГ. До 1970 года суд подчинялся немецкому министерству финансов, что порождало сомнения в его объективности. В настоящее время суд подчиняется министерству юстиции только в административно-техническом плане, при осуществлении своих полномочий он независим. Место пребывания суда является город Мюнхен. Вся система включает Федеральный финансовый суд и еще 15 фи-



нансовых судов (по одному в каждой земле) [1].

В Республике Казахстан, в рамках реализации проекта по созданию Регионального финансового центра города Алматы (далее – РФЦА), был создан первый финансовый суд на территории СНГ. В 2006 г. Указом Президента Республики Казахстан был основан Специализированный финансовый суд в городе Алматы (финансовый суд), уполномоченный рассматривать гражданско-правовые споры участников РФЦА [2]. Создавая данную структуру, Казахстан продемонстрировал международному инвестиционному сообществу стремление к обеспечению квалифицированного рассмотрения и беспристрастной защиты прав участников финансового центра, с учетом специфики рынка ценных бумаг и финансовых услуг.

Финансовый суд Казахстана преимущественно решает споры финансового и налогового характера, или гражданские дела, связанные с осуществлением брокерской / дилерской деятельности. Кроме того, данному суду подсудны также и дела, связанные с земельными, трудовыми спорами, спорами по вопросам договорных обязательств. Основным признаком для отнесения споров к подсудности этого суда, как уже отмечено выше, является наличие в качестве одной из сторон в споре участника РФЦА [2]. Финансовый суд по статусу приравнен к областному суду. Это означает, что все решения в случае обжалования, опротестования будут рассматриваться непосредственно в Верховном суде Республики Казахстан. Тем самым создание суда устранило одну из судебных инстанций в решении гражданских споров, поскольку финансовый суд, который рассматривает дела в качестве суда первой инстанции, объединил в себе функции районного и областного судов. Эта мера направлена на максимальное упрощение судопроизводства, что особенно важно для потенциального инвестора, заинтересованного в быстром и своевременном решении спора в судебных инстанциях.

Юрисдикция финансового суда носит экстерриториальный характер, охватывая всю территорию Республики Казахстан, независимо от места происхождения оспариваемого факта или местонахождение ответчика [2].

Аналогичных финансовых судов в СНГ пока не существует, а в мире похожих по своей природе судов не считается лишь несколько. В связи с этим создание финансового суда в Казахстане предшествовала предварительная кропотливая работа по изучению судебной и регулятивной систем зарубежных стран и действующих финансовых центров в Великобритании, Ирландии, Сингапуре и Малайзии. По нашему мнению, такой опыт Республики Казахстан должен быть примером в построении налогового судопроизводства в Украине.

Интересным представляется и опыт Великобритании, где действует коммерческий суд, в котором работают 12 коммерческих судей, каждый из которых специализируется на определенной теме. Коммерческие суды Лондона рассматривают споры, возникшие в рамках международных договоров, коммерческих перевозок, страхования и торговли [3]. В Лондоне, как и в Казахстане, жюри присяжных отсутствует, решение принимает судья самостоятельно.

Следует отметить, что финансовые суды некоторых стран одновременно существенно ограничены в своих полномочиях. Например, созданный в Китае в 2008 г. финансовый суд Шанхая находится под юрисдикцией регионального Народного суда, а рассмотрение финансовых преступлений ограничено лимитом 7, 4 млн. долл. [4].

Суды финансовых центров в Сингапуре и Дублине имеют более широкую юрисдикцию и могут применять законодательство страны расположения или законодательство, выбранное участниками контракта. Этим судам подсудны и другие вопросы, выходящие за рамки коммерческого законодательства, но возникшие на территории финансового центра или с одним из его участников [4].

В свою очередь, налоговый суд США является конституционным органом. В его компетенцию входит рассмотрение вопросов, связанных исключительно с неуплатой налогов (по представлению налогового комиссара). В настоящее время в состав членов суда входят 19 судей. Главный судья избирается раз в два года из его членов [5]. Налоговый суд США рассматривает споры, связанные с неполной уплатой

или переплатой подоходного налога, налога на имущество и налога на дарение при условии, что нарушение было обнаружено сотрудником Службы внутренних доходов. Он также рассматривает споры, когда истцом выступают налогоплательщик или его законный представитель [5].

Налоговый суд США имеет полномочия определять ставки акцизов и размер штрафов, наложенных на частные фонды. Те же права переданы судам по взиманию акцизов с благотворительных организаций, пенсионных планов, инвестиционных трастов по вложениям в недвижимость, а также в отношении налога на спекулятивную прибыль, возникающую при добыче нефти. При рассмотрении судами налоговых споров на небольшие суммы применяется упрощенная процедура, причем решения судов по таким вопросам является окончательным. Максимальная сумма по таким спорам не может превышать 10 тыс. долл. в год [6]. Месторасположение суда и всех его судей – г. Вашингтон, и один офис в г. Лос-Анджелесе. Суд проводит сессии в разных городах США, исходя из целесообразности и интересов налогоплательщиков [6].

Кроме Налогового суда, в США существуют также еще два судебных органа, в которых могут рассматриваться налоговые споры: окружной суд (district court) и суд по мелким спорам (claims court). Налогоплательщик может выбрать только один из трех указанных судов для рассмотрения своего дела. Если налогоплательщик или представитель правительства не согласны с решением суда, они вправе подавать апелляцию в суд второй инстанции или местный апелляционный суд, после чего апелляция может подаваться и в Верховный суд, хотя подобные апелляции подаются редко [5].

Не менее важной проблемой в сфере налогового деликтного права является разработка собственного процессуального права. Ученые уже не один год доказывают существование отдельного налогового процесса, налогового производства и ряда других родственных категорий.

В украинском законодательстве отсутствует понятие «налоговый процесс», хотя и используется термин, который по своему содержанию подо-



бен до его смысла. Термин «налоговый процесс» для украинской финансово-правовой науки является достаточно новым и мало исследованным, хотя в зарубежной научной литературе исследования этого понятия ведется достаточно активно [7, с. 50].

В трудах таких ученых, как Д.Г. Ба-чурина, Д.В. Винницкий, В.И. Гудимов, М.В. Карасева, В.Е. Кузнецова, И.И. Кучеров, Т.Н. Макаренко, В.А. Ногина и других весьма основательно исследуется это понятие и аргументируется его право на существование как разновидности юридического процесса. В России обсуждение вопросов налогового процесса стало довольно популярным, некоторые учебники, учебные пособия по финансовому или налоговому праву содержат разделы, посвященные такой проблематике [7, с. 50].

Одними из первых украинских исследователей, которые обратили внимание на сферу администрирования налогов, можно назвать А.И. Селиванова [8], Л.К. Цареву [9], М.В. Карасеву [10], Т.Н. Макаренко [11], которые поддерживают «правореализационное», пусть даже более широкое виденье границ налогового процесса. Т.Н. Макаренко определяет налоговый процесс как вид юридического процесса, что представляет собой нормативно установленную форму упорядочения деятельности субъектов права по установлению, введению, исчислению и уплате налогов и сборов, контролю за данной деятельностью, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также привлечению к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения [11]. Считаем, что толкование данной категории в таком виде наиболее удачно.

Налоговый кодекс Украины (НКУ) по своему содержанию не имеет структурного деления на общую и особенную часть, но процессуальные нормы содержат практически все его разделы [12]. До принятия НКУ налоговое законодательство характеризовалось чрезмерной разветвленностью, что не всегда было негативным явлением. В частности, существовал ряд подзаконных нормативно-правовых актов, которые, так или иначе, обогащали налоговое процессуальное законодательство. Со вступлением в действие НКУ

[12] законодатель и уполномоченные центральные органы исполнительной власти поспешно отменили практически абсолютное большинство этих законодательных актов, при этом не создав новых норм, которые бы вносили ясность в процедуры принудительного взыскания налоговой задолженности и привлечения к налоговой ответственности.

Учитывая положения украинского законодательства и изучив опыт европейских стран, можно прийти к выводу о присутствии общих подходов к пониманию значения налогового процесса, в котором применяется обобщенное описание налоговых процедур, хотя подходы и разные.

В некоторых странах, например, в Молдове и России, как и в Украине, общие налоговые процедуры расписаны в Налоговых кодексах и во вспомогательных нормативных актах. Вместе с тем в отдельных странах применяется альтернативный подход – например, во Франции, Румынии, Болгарии определение налоговых процедур содержится в специальных процессуальных налоговых кодексах. Третий подход предполагает разработку очень детального процессуального обеспечения, содержащего подробное описание налоговых процедур, начиная с момента подачи заявления и заканчивая инструкциями по контролю выполнения данной процедуры (Голландия, Дания). Данные методические материалы не доступны обычным пользователям и разрабатываются исключительно для внутреннего использования [7, с. 52].

Начиная с 2011 года, в Республике Молдова были сделаны первые шаги по унификации налоговых процедур, которые на данном этапе коснулись лишь администрирования НДС. Приказом республиканской Главной государственной налоговой инспекции обобщенные процедуры стали обязательными для применения, в качестве пробной программы, сначала в муниципии Кишинэу, где сконцентрировано более 60 % всех налогоплательщиков, а впоследствии – и на территории всей страны. Хотя принятие данного приказа и стало очень важным шагом для упрощения налогового администрирования, его текст имеет общий характер т.е., без детального перечисления всех этапов и сроков исполнения [7, с. 53].

В США, где налоговое законодательство отличается детальной регламентацией разных аспектов налоговых отношений, также значительно количество положений, посвященных налоговым процедурам. В частности, необходимо упомянуть Подзаголовок (Subtitle) F Кодекса службы внутренних доходов Министерства финансов США, что именуется «Процедура и администрация» (Procedure and Administration) [13].

В ФРГ определенные налоговые процедурные нормы сосредоточены в Положении о налогах и платежах (Abgabenordnung) [14].

В некоторых других странах налоговые процедуры и процесс более разработаны в доктринальном аспекте, чем выраженные в объективном праве. Так, в швейцарской доктрине налогового права достаточно давно практикуется разделение налогового права на материальное и формальное (Formelles Steuerrecht). К последнему, по мнению представителей швейцарской научной школы, относятся вопросы организации налоговых органов, их структура, процедуры установления размера налога, что подлежит уплате конкретным лицом, налоговое правосудие и налоговая жалоба, привлечение к уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства, некоторые другие аспекты взимания налога [15].

Учитывая содержание итальянского налогового законодательства, сложно говорить о формировании целостной системы налогового процедурного права, однако в доктрине выделяются налоговый процесс (processo tributario) и налоговый уголовный процесс (processo penale tributario). Таким образом, в научном плане наиболее систематизированными оказываются именно юрисдикционные налоговые процедуры [16, с. 120].

Понятие налогового процесса (taxerings-process) разрабатывается и шведскими авторами, хотя большинство налоговых споров рассматривается в соответствии с единым Административно-процессуальным кодексом (часть дел подведомственно судам общей юрисдикции) [17]. В то же время шведский законодатель устанавливает и определенные особенности налогового процесса. В качестве примера можно назвать Закон Швеции о ком-



пенсации расходов по делам о налогообложении (1989 г.).

Выводы. Анализ опыта зарубежных стран дает основания утверждать, что создание судебных органов, занимающихся исключительно финансовой сферой дел, является скорее правилом, чем исключением. Конечно, невозможно в один момент создать отдельную судебную инстанцию с соответствующим аппаратом и государственным финансированием, поэтому для более плавного выделения налогового судопроизводства в Украине следует сначала специализировать отдельных судей административных судов именно для решения налоговых споров. По нашему мнению, это должно положительно повлиять на качество судебного решения налоговых споров в Украине, ведь нередко именно отсутствие профессионализма судьи в глубоком знании налогового права является причиной как затягивания процесса рассмотрения таких судебных дел, так и принятия неправомерного судебного решения. А в дальнейшем, разумеется, нужно держать курс на создание системы финансового судопроизводства. Считаем, что выделение финансовых судов в Украине поможет повысить уровень качественного осуществления правосудия в экономической сфере, разгрузит административные, уголовные и гражданские суды. На период судебного разбирательства дел в «воздухе» висят колоссальные суммы средств, виновные лица должны уплатить финансовые штрафы в бюджет в связи с нарушением действующего налогового законодательства. Данные дела просто переносятся из года в год из-за большой загруженности судов. Из-за распределения дел между судами сроки судебного рассмотрению не будут тянуться годами и, как следствие, при наличии судебного решения и исполнительного листа, органы Государственной исполнительной службы Украины смогут взыскивать долги с виновных лиц. Данные средства можно направить на погашение дефицита в государственном бюджете страны.

В зарубежных странах немало внимания уделяется не только правовому регулированию взимания отдельных налогов и ответственности за их неуплату, но и разработке законодательных предпосылок существования нало-

гового процесса. Считаем, что украинским законодателям также необходимо обратить на это внимание, поскольку сейчас материальное налоговое право явно опережает в темпах развития процессуальную его часть, что порождает целый комплекс процедурных проблем для всех субъектов налогового права. В комплексе решение проблем качественного судопроизводства и систематизации налоговых процессуальных норм, с учетом прогрессивного зарубежного опыта, позволит позитивно повлиять на улучшение финансового законодательства в Украине и процедуру привлечения к налоговой ответственности.

Список использованной литературы:

1. Bundesfinanzhof [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>
2. Об образовании специализированного финансового суда в городе Алматы: Указ Президента Республики Казахстан от 17 августа 2006 года № 158 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://adilet.zan.kz/rus/docs/U060000158_
3. Practice Direction 58 – Commercial Court UK [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.justice.gov.uk/courts/procedure-rules/civil/rules/part58/pd_part58
4. Shanghai sets up financial arbitration court [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.chinadaily.com.cn/business/2007-12/19/content_6332295.htm
5. United States Tax Court [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ustaxcourt.gov/about.htm>
6. Rules of Practice and Procedure United States Tax Court [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ustaxcourt.gov/notice.htm>
7. Бондарук Ю. Сучасне розуміння категорії «податковий процес» в Україні // Юридичний вісник, 2012. – № 2. – С. 50 – 54
8. Селиванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селиванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.
9. Царьова Л.К. Підстава відповідальності у фінансово-правових

відносинах / Л.К. Царьова // Актуальні проблеми держави та права : зб. наук. пр. – О., 2001. – Вип. 12. – С. 48-51

10. Карасева М.В. Налоговый процесс – новое явление в праве / М.В. Карасева // Хоз-во и право. – 2003. – № 6. – С. 53-61

11. Макаренко Т.Н. Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. – 2002. – № 3. – С. 25 – 30

12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст.112 (із змінами та доповненнями)

13. U.S. Internal revenue code of 1986 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>

14. Abgabenordnung [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dejure.org/gesetze/AO>

15. Швейцарское налоговое право [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.slc-europe.eu/xist4c/web/displayAction_id_18785_.htm;jsessionid=762D8FD34444E530B8B3BD75B53B68F

16. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – Дело и Сервис, 2008. – 368 с.

17. The 1986 Administrative Procedure Act of Sweden [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.government.se/content/1/c6/06/48/92/a02dc523.pdf>