

І. А. ВасильєваК.ю.н., суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду

ДЕЛІКТНІ ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ У США ТА СИСТЕМА ЇХ РЕГУЛЯТОРІВ

У статті автор зазначає, що деліктні податкові правовідносини можуть бути охарактеризовані як суспільні відносини, що виникають у зв'язку з порушенням встановленого чинним законодавством порядку встановлення, обчислення, справляння та стягнення податків та інших обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб як платників податків до бюджетної системи, а також в порядку здійснення державного контролю за вказаним. Деліктні податкові правовідносини за своєю сутністю є охоронними податковими відносинами з властивими їм особливостями. Вони забезпечують реалізацію охоронної функції права.

Вище запропоноване визначення деліктних податкових правовідносин відображає охоронний характер цих відносин, що, на нашу думку, є коректнішим підходом, ніж розкриття поняття деліктних податкових правовідносин через численні об'єкти таких правовідносин.

У зв'язку з цим, основний зміст деліктних податкових правовідносин становлять конфлікт між правом платника податків на законну податкову економію та обов'язком відповідних уповноважених законом суб'єктів владних поноважень слідувати законному порядку встановлення, обчислення, справляння та стягнення обов'язкових платежів.

Велике значення для розуміння сутнісних характеристик процедур вирішення податкових спорів в США має аналіз джерел правового регулювання. Серед джерел правового регулювання процедур вирішення податкових спорів в американському праві виділяють в якості актів статутного права судові акти, що мають прецедентну силу, та нормативно-правові акти уповноважених американських органів влади, а також правову доктрину.

Гармонійне співіснування судової та адміністративної процедур вирішення податкових спорів у США здійснюється за рахунок застосування правил тлумачення, а також доктринальних презумпцій та принципів, що дозволяють американським судам, зокрема у сфері податкового права, оперувати наявними правовими правилами, судовими прецедентами.

Ключові слова: конфлікт, податковий спір, захист прав, платник податків, суб'єкт владних повноважень, суд, оскарження.

Вступ. Американські податкові правовідносини у США можна охарактеризувати як систему відносин, пов'язаних із справлянням податків з доходів до бюджету США, у тому числі з різних країн світу, якщо такі доходи пов'язані з діяльністю або використанням майна на території США.

На відміну від позитивних податкових правовідносин деліктні податкові правовідносини можуть бути охарактеризовані як суспільні відносини, що виникають у зв'язку з порушенням встановленого чинним законодавством порядку встановлення, обчислення, справляння та стягнення податків та інших обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб як платників податків до бюджетної системи, а також в порядку здійснення державного контролю за вказаним. Саме ці відносини становлять акту-

альний інтерес в світлі вирішення податкових спорів у США.

Постановка завдання. Дослідити деліктні податкові правовідносини у США.

Результати. Питання вирішення податкових спорів є актуальним та досліджуваним питанням у вітчизняній літературі, зокрема такими юристами, як О.М. Бондаренко, О.О. Дмитрик, Ю.А. Крохіна, В.О. Курило, М. П. Кучерявенко, О.М. Мінаєва, К.В. Мінаєва, А.О. Монаєнко, В.В. Тильчик, Є.А. Усенко, О.О. Шишов, а також зарубіжними правознавцями.

Для деліктних податкових правовідносин характерні такі риси, що дозволяють визначити їх відмінність від інших податкових правовідносин:

— деліктні податкові правовідносини завжди розвиваються в процесі порушення встановленого порядку оподаткування;

– однією зі сторін таких правовідносин завжди виступає той чи інший суб'єкт, чиї права та інтереси в галузі оподаткування порушуються, при цьому у випадку порушення фінансових інтересів держави, держава бере участь у деліктних податкових правовідносинах через своїх суб'єктів владних повноважень;

– деліктні податкові правовідносини можуть мати не грошовий характер (наприклад, відносини, пов'язані зі спорами з приводу застосування податкових пільг до певної категорії платників податків, підставою виникнення яких було неправильне тлумачення норм податкового законодавства та юридична конкуренція колізійних норм);

– деліктні податкові правовідносини загалом мають змішане правове регулювання, що передбачає поєднання норм галузей матеріального і процесуального права;

– деліктні податкові правовідносини будуються в основному на принципах податкового права, однак до них однаково (через встановлені законодавством дозволи) можуть застосовуватися принципи інших галузей права (наприклад, цивільного або адміністративного).

Деліктні податкові правовідносини за своєю сутністю є охоронними податковими відносинами з властивими їм особливостями. Вони забезпечують реалізацію охоронної функції права.

Вище запропоноване визначення деліктних податкових правовідносин відображає охоронний характер цих відносин, що, на нашу думку, є коректнішим підходом, ніж розкриття поняття деліктних податкових правовідносин через численні об'єкти таких правовідносин.

У зв'язку з цим, основний зміст деліктних податкових правовідносин становлять конфлікт між правом платника податків на законну податкову економію та обов'язком відповідних уповноважених законом суб'єктів владних поноважень слідувати законному порядку встановлення, обчислення, справляння та стягнення обов'язкових платежів. При цьому ми використовуємо термін «конфлікт» у сенсі протиставлення зазначеного законного інтересу платника податків як будь-якого розсудливого суб'єкта економічної діяльності, що прагне зберегти і примножити свій добробут, і спрямованим прагненням податкових органів до збільшення податкових надходжень до бюджету та припинення порушень чинного податкового законодавства.

Тому «деліктні податкові правовідносини» і «податкові спори» ми використовуємо як синоніми.

Відділення деліктних податкових правовідносин від податкових контрольних правовідносин та податкових договірних правовідносин засноване на відмінностях у корелюючих правах та обов'язках. Проте, це не є застосовним у межах американського податкового права, у якому договірні правовідносини реалізуються крім податкових угод про податкові пільги у вигляді компромісних угод і остаточних угод (Closing agreements). У цьому слід визнати, що у американському праві у податковій сфері договірні правовідносини невіддільні від деліктних податкових правовідносин, оскільки підставою виникнення договірних правовідносин у даному випадку є реалізація договірних методів регулювання деліктних правовідносин.

Виходячи з наведених вище визначень деліктних податкових правовідносин, предмет таких правовідносин стосовно американського податкового права можна охарактеризувати як порушення встановленого порядку оподаткування.

Деліктні податкові правовідносини виникають щоразу, коли порушується встановлений порядок оподаткування, причому порушення цього порядку обов'язково відбувається із боку платника податків. Свавілья податкових органів також породжує кореспондуюче право платників податків використовувати наявні методи процесуального захисту порушених прав та інтересів зі сторони контролюючих органів.

У цьому вбачається ще одна особливість деліктних податкових правовідносин, а саме їх асиметричність. При перевищенні податковим органом меж реалізації наявних владних повноважень з обчислення сум податкових зобов'язань, недоїмок і фінансових санкцій за порушення податкового законодавства у платника податків не виникає будь-якого корелюючого обов'язку щодо визнання цього розрахунку. Платник податків може звернутися до відповідного податкового органу для перерахунку суми податку.

Так, наприклад, в українських реаліях відповідно до п. 266.7.3 ст. 266 Податкового кодексу України платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за своєю податковою адресою для проведення звірки даних щодо: об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності платника податку; розміру загальної площі об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку; права на користування пільгою із сплати податку; роз-

міру ставки податку; нарахованої суми податку. У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів, зокрема документів на право власності, контролюючий орган за своєю податковою адресою платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним) [3].

У разі визнання платником податків неправомірного розрахунку суми податкового зобов'язання та неприйняття будь-яких подальших дій щодо його оскарження виникають звичайні позитивні податкові відносини, у межах яких є факт перевищення податковим органом своїх повноважень.

На відміну від цього деліктні податкові правовідносини виникають як раз у тому випадку, коли платник податків, фактично не визнавши розрахунку податкового органу, порушує будь-який із процесуальних механізмів заперечення цього розрахунку, відмовляючись, по суті, від виконання своїх обов'язків щодо сплати податків.

Отже, деліктні податкові правовідносини або податкові спори виникають щоразу, коли виявляється порушення норм податкового права і відповідна є реакція у відповідь суб'єктів, чий правовий статус зачіпається даним порушенням, або до чийх обов'язків в силу законодавчо закріплених владних повноважень належать контрольні функції з виявлення та припинення податкового правопорушення.

Класифікація податкових спорів у США є доволі простою. Її основи містяться у главі 76 Кодексу внутрішніх доходів США, яка визначає права учасників податкових спорів, юрисдикцію та правовий статус уповноважених судових органів.

Податкові спори можуть класифікуватися, зокрема, за критерієм ініціатора податкового спору. У цьому випадку виділяють спори, що ініціюються платником податків, і спори, які ініціює Служба внутрішніх доходів США.

У Главі 76 вище наведеного Кодексу згруповані норми, що регулюють відповідні судові процедури:

- процедури, які ініціюються від імені США у федеральних районних судах;
- процедури, які ініціюються від імені платників податків та інших третіх осіб у різних компетентних судових інстанціях США;

- процедури, що ініціюються у Податковому суді США;

- процедури, що ініціюються у зв'язку з переглядом рішень, прийнятих Податковим судом США;

- процедури розподілу тяжкості доказування в рамках судочинства.

Патрісія Т.Морган відповідно до покладеного в основу класифікації юрисдикційного критерію виділяє такі податкові спори [7, с. 4]:

- спори, що розглядаються Претензійним судом США (United States Court of Federal Claims);

- спори, що розглядаються федеральними районними судами США (United States District Court);

- спори, що розглядаються Податковим судом США (United States Tax Court).

Дана класифікація адекватно відтворює особливості американської моделі податкової системи. Юрисдикція згаданих судів дозволяє чітко розділити розглянуті спори за певними групами. При цьому слід зазначити, що будь-який з податкових спорів, що розглядаються судом, має бути вирішеним Службою внутрішніх доходів США, що є неодмінною умовою проходження сторонами обов'язкової процедури досудового врегулювання спорів.

Причому практично будь-який із спорів, вирішених зазначеними судами, може бути розглянутий у апеляційній інстанції в одному з федеральних апеляційних судів США.

Разом з тим зазначена вище класифікація має ряд винятків. Податкові спори, що розглядаються медіаторами в рамках специфічної адміністративної процедури вирішення податкових спорів, взагалі не потрапляють на розгляд суду через підписання учасниками спору специфічної угоди, що передбачає призначення квазіарбітра-«медіатора» та прийняття медіатором рішення як остаточного та безумовно зобов'язуючого сторони до врегулювання цього спору.

Податкові спори, що розглядаються суддями-посередниками Податкового суду США за спрощеною процедурою розгляду незначних справ, також не мають гармонізованої з іншими податковими спорами структури вирішення, оскільки не можуть бути надалі оскаржені у федеральних апеляційних судах США та Верховному суді США.

Прояв взаємозв'язку з податковою політикою держави методів правового регулювання деліктних податкових правовідносин носить більш явний характер, ніж у межах регулю-

вання податкових правовідносин, які не мають спірного характеру. У США такий взаємозв'язок проявляється, зокрема, у діяльності Податкового суду, який приймає рішення з податкових спорів, орієнтуючись, зокрема, і на політичну ситуацію, і навіть на актуальні завдання податкової політики держави у поточному періоді.

Методи правового регулювання деліктних податкових правовідносин відрізняються від методів правового регулювання податкових відносин, які не мають спірного характеру. І ця основна відмінність полягає у тому, що деліктний характер правовідносин призводить до спроб законодавця встановити правову процедуру вирішення спору з урахуванням формальної рівності сторін спору. У той же час, враховуючи структуру деліктних податкових правовідносин, формальна рівність має бути встановлена між нерівними суб'єктами податкового права.

Прояв даного принципу формальної рівності процесуальних противників-суб'єктів деліктних податкових правовідносин притаманний диспозитивному методу правового регулювання, що виявляється, насамперед, у рівному процесуальному статусі.

Проте, слід зазначити, що формальна процесуальна рівність суб'єктів деліктних податкових правовідносин має ґрунтуватися на дотриманні належної правової процедури. В її межах суб'єкти деліктних податкових правовідносин вступають у владні відносини, у яких застосовується імперативний метод регулювання. І тут формальної рівності сторін не спостерігається, оскільки правам уповноважених органів держави на застосування регулюючого впливу на зобов'язаних осіб кореспондує обов'язок останніх, зокрема, зазнавати цей вплив.

Уповноваженими органами влади є суб'єкти владних повноважень, які мають законодавчо встановлені повноваження щодо регулювання та вирішення деліктних податкових відносин. До них традиційно відносять судові та адміністративні органи державної влади. Такими органами у США є Служба внутрішніх доходів, суди відповідної юрисдикції: Верховний суд США, Податковий суд США, Федеральні районні суди США.

Слід зазначити наявність у американському законодавстві специфічних процедур вирішення податкових спорів, які не мають аналогів у нашому вітчизняному праві. Зокрема, це спрощена адміністративна процедура розгляду податкового спору (fast track mediation procedure). При цьому у ролі органу влади,

уповноваженого приймати письмове обов'язкове для суб'єктів спору рішення по суті податкового спору, виступають приватні посередники, яким суб'єкти деліктних правовідносин передають відповідні повноваження шляхом укладання угоди.

Таким чином, в американському податковому праві досить є поширеним метод узгодження як один із методів правового регулювання деліктних податкових правовідносин.

Враховуючи викладене, з одного боку, можна говорити про змішаний метод правового регулювання деліктних податкових правовідносин, оскільки цей метод поєднує ознаки наступних загальновідомих методів правового регулювання:

- методу владних приписів (виражається у регулюванні деліктних податкових правовідносин, у визначенні законодавцем (органами представницької влади) певних правил поведінки зазначених суб'єктів відносин у межах певних процедур);
- методу юридичних дозволів (виявляється у наданні учасникам деліктних податкових правовідносин можливостей вибору варіантів своєї поведінки виходячи з наявності в законі дозволених альтернатив, проте даний метод проявляється у даних правовідносинах зовсім інакше, ніж у цивільних правовідносинах, оскільки не скасовує нерівності учасників правовідносин);
- методу узгодження (виражається у зазначеній вище можливості залучення третіх осіб на договірній основі для вирішення податкових спорів, при цьому їх вирішення є обов'язковими для сторін через укладені угоди);
- методу координації (виражається у наданні окремими учасниками деліктних податкових правовідносин свободи у реалізації їх правового статусу).

З іншого боку, можна говорити про окремі прояви різних методів правового регулювання залежно від стадій та етапів розвитку деліктних податкових правовідносин. Отже, можна говорити не про єдиний метод правового регулювання деліктних податкових правовідносин, а про сукупність методів, що утворюють систему, яка базується насамперед на особливостях деліктних податкових правовідносин на різних стадіях їх розвитку.

Система способів правового регулювання (їх набір і критерії застосування) разом із предметом відносин дозволяє відрізнити у правовій системі деліктні податкові правовідносини від інших подібних відносин (наприклад, у галузі

адміністративного чи кримінального права). У американському праві розподіл на галузі права відсутній, що, з одного боку, ускладнює процеси дослідження та вивчення американського права, але з іншого боку, полегшує правозастосування у США.

У США адміністративна процедура вирішення податкових спорів за участю податкових органів або із залученням третіх осіб закріплена у нормах податкового права, а також у нормах процесуального законодавства. Такий підхід, безсумнівно, зручніший для правозастосовників, оскільки передбачає єдність процедури, єдність правового статусу, певні гарантії учасникам деліктних податкових правовідносин.

В американському податковому праві виділяються дві процедури, наявність яких є притаманною більшості економічно розвинених країн, а саме – адміністративна і судова. У наявності двох процедур не вбачається жодної суперечності, навпаки, обидві процедури гармонійно поєднуються одна з одною, дозволяючи гарантувати платникам податків максимально справедливе та належне дотримання їх основних прав та свобод.

Наявність встановленого законодавцем правового зв'язку між двома процедурами, а також виділення в рамках відповідних нормативно-правових актів стадій розвитку тієї чи іншої процедури дозволяє говорити про систему процедур вирішення податкових спорів у США або систему регуляторів деліктних податкових правовідносин.

Гармонійне співіснування подібних процедур вирішення податкових спорів у США здійснюється за рахунок застосовуваних правил тлумачення, а також доктринальних презумпцій та принципів, що дозволяють американським судам, зокрема у сфері податкового права, оперувати наявними правовими правилами, судовими прецедентами, що складають у межах правової процедури (due process of law) цілісну систему.

Зазначені презумпції та принципи і будуть предметом розгляду в цій статті, а їх характеристика дозволить усвідомити місце та роль доктрини американського податкового права як самостійної частини правових процедур регулювання деліктних податкових правовідносин.

Слід зазначити, що доктрина настільки щільно переплітається з «судовим правом», створеним американськими судами в результаті прецедентного регулювання, що говорити про її самостійний регулятивний вплив, по суті, не доводиться.

Доктринальні підходи чи способи тлумачення статутного права судами, і навіть концепції доктринального праворозуміння, використовуючи які суд створює нові судові прецеденти без будь-якого статутного регулювання (cases of first impression), в американському праві називають юридичними максимами (maxims), що можна перекласти як «правила» чи «канони» [4, с. 51].

Вивчення та описання зазначених максимум є актуальним питанням в американській правовій науці, проте багато авторів, наприклад У. Бернам, підкреслюють суперечливий характер максимум і відсутність правового обґрунтування застосованої максимуми в судовому рішенні. У. Бернам дає досить докладне і обґрунтоване описання застосовуваних методів колізійного регулювання, які мають сенс розглянути докладніше [1, с. 127].

Правило явного сенсу (the plain meaning rule) досить часто застосовується судами для тлумачення статутних норм і має на меті те, що при тлумаченні норм закону суд повинен керуватися загальноприйнятим значенням слів, а не робити на наявні у статтях американського статутного законодавства посилання на історію прийняття норм, супутні дебати та правове обґрунтування прийняття статті у редакції, що трактується законодавцем.

Одним із головних аргументів застосування такого підходу у правозастосовній практиці судів є доказ про адекватне сприйняття статутної норми судами, а також пересічними громадянами, які не є досвідченими у правових питаннях. Прикладом застосування правила явного сенсу може бути розглянута Верховним судом США справа *Caminetti v. United States*, 1917.

Правило суспільного призначення (the social purpose rule) дозволяє суду шляхом тлумачення статуту реалізувати суспільне призначення, заради якого коментований статут приймався. Одним із ранніх проявів даного методу тлумачення статутів у США стало прийняття Верховним судом США рішення у справі *Holy Trinity Church v. United States*, 1892.

Застосування цього правила найчастіше означає виникнення колізії з описаним раніше правилом явного сенсу. Для часткового усунення зазначеної колізії застосовується так званий поріг абсурдності (absurdity limit), що є своєрідним цензом, відповідно до якого достеменне значення слів статуту сприймається доти, поки це є розумним.

Правило безпосереднього контексту юридичних термінів можна реалізувати декількома способами. Так, згідно з правилом тлумачення *eiusdem generis* (того ж роду або виду), якщо загальноприйняті слова відносяться до понять статуту, то вони ж відносяться і до інших понять, прямо згаданих статутом. Прикладом застосування цього правила є рішення Верховного суду США у справі *Harrison v. P.P.G. Industries, Inc.*, 1980. Відповідно до правила (каноном) *poscitur a sociis* слово розпізнається в контексті навколишніх положень про сферу правового регулювання, умови застосування, цілі визначення тощо. Прояв даної максими можна виявити у рішенні Верховного суду США у справі *Jarecki v. G.D. Searle & C*, 1961.

Правило негативної конотації означає, по суті, заборону розширювального тлумачення статуту або виключення можливості застосування положень статуту прямо не передбачених випадків. Це правило також називається канон *expressio unius*. Прикладом застосування цього правила може бути рішення Верховного суду США у справі *Tennessee Valley Authority v. Hill*, 1978. Різновидом зазначеного правила є максима, що нерідко застосовується судами романо-германської правової системи при вирішенні правових колізій між різними правовими нормами, згідно з якою спеціальна норма переважає над загальною.

Ряд правил тлумачення статутів був народжений під впливом зовнішніх факторів та загальних правових презумпцій, що є основою більшості розвинених правових систем сучасності. До таких правил належать, наприклад: правило сприятливості у сферах застосування публічного права (*rule of lenity*); правило поваги судів до адміністративного тлумачення статутів; правило тлумачення статутів у межах основних моральних цінностей.

В основі правила сприятливості лежить загальноприйнята правова концепція про трактування всіх невизначеностей закону на користь фізичної особи-платника податків. Аналогічний підхід використовується й в українському податковому праві. Так, зокрема, відповідно до п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролю-

ючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [3].

Крім того, у подоланні колізійності чинного податкового законодавства вагому роль може відігравати правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке застосовує Європейський суд з прав людини в своїй практиці. Тут показовим є остаточне рішення ЄСПЛ від 14 січня 2011 року у справі «Щокін проти України», в якому Суд дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, по-перше, в зв'язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та, відповідно, не відповідало вимозі «якості» закону і не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника; по-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника – платника податку, коли у його справі національне законодавство припускало неоднозначне трактування.

Правило поваги судів до адміністративного тлумачення статутів має значення, насамперед, у зв'язку з тим, що саме адміністративне тлумачення – це різні інструкції адміністративних органів влади, що роз'яснюють порядок правозастосування статутів, – є найбільш доступними для непідготовлених платників податків, а отже, є для останніх основним орієнтиром при визначенні їх правової позиції з питань оподаткування.

Правило тлумачення статутів у рамках основних моральних цінностей, на нашу думку, додаткових коментарів не потребує. Застосування зазначених максимумів можна знайти у рішеннях Верховного суду США у справах *United States v. Wiltberger*, 1820, *Webster v. Doe*, 1988.

При прийнятті рішень та тлумаченні норм статутів суди періодично вдаються також до методу аналогії, тобто застосування положень судових актів і статутів, які не належать до аналізованих правовідносин, проте регулюють схожі за своїм правовим статусом відносини. Прикладом такого правозастосування є рішення, прийняте Верховним судом США у справі *Agency Holding Corp. v. Malley-Duff & Associates*, 1987.

Окрім зазначених загальноправових методів тлумачення американського статутного права судами у податковій сфері застосовуються

також спеціальні галузеві методи. Дані методи, як і перелічені раніше загальноприйняті, засновані частково на доктрині, частково на раніше прийнятих судових актах.

Одним із найбільш спірних методів та концепцій судового тлумачення статутних норм є концепція визначення добросовісності дій платника податків. Законодавчого визначення поняття «добросовісності дій платника податків» в американському праві немає. Суди самі визначають критерії, за допомогою яких намагаються виявити «добросовісність» або «недобросовісність» дій платника податків.

За нашим переконанням принцип добросовісності платника податків означає, як один із варіантів, що подані платником податку контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування. У площині процесуального регулювання презумпції добросовісності платника податків відповідає обов'язок доведення контролюючим органом правомірності прийнятого рішення в судовому процесі, порушеному за позовом платника податків про скасування рішення як неправомірного.

Аналіз вітчизняної судової практики податкових спорів останніх років вказує на новітній погляд на загально відомий принцип «добросовісності платника податку», а саме через призму так званої «розумної обачності». Презумція «добросовісності платника податків» полягає також в тому, що платник податків не може відповідати за порушення, допущені іншими особами, якщо не було доведено його безпосередню участь у правопорушенні. Одноставною позицією судів була в тому, що фіктивність контрагента платника податків сама по собі не свідчить про обізнаність платника податків про протиправний характер діяльності його контрагентів, а відповідно й про фіктивність самих господарських операцій.

Нині вищезгаданий підхід змінився, зокрема, тепер платник податків може відповідати за недобросовісність свого контрагента, оскільки він сам його обрав, а отже повинен був бути передбачливим. Подібний підхід простежується у практиці Європейського суду з прав людини, зокрема, у рішенні «Булвес АД проти Болгарії», згідно якого платник не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання і не міг про них знати. Отже, «обачний» платник податку повинен надати докази перевірки свого контрагента на предмет податкової «добросо-

вісності» як за доступними базами даних, так і навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо.

Патрісія Т. Морган, оцінюючи прагнення будь-якого платника податків знизити свій податковий тягар, вказує, що прояв цього прагнення може бути кваліфікований як законна податкова економія (tax avoidance) і в цьому випадку ми визначаємо дії платника податків як добросовісні, в іншому випадку як ухилення від сплати податків (tax evasion), дії платника податків відповідно, у кращому разі, не є добросовісними [7, с.5].

Вчена вказує, що у разі неможливості застосувати інші критерії кваліфікації дій платника податків як ухилення від сплати податків, застосовується критерій добросовісності дій платника податків, який полягає у визначенні справжніх мотивів дій або психічне ставлення платника до дій, що здійснюються [7, с. 5].

Кодекс внутрішніх доходів США не містить розмежувань між цими двома поняттями, відносячи будь-яке з діянь платника податків, що містить формальні ознаки складу податкового правопорушення, до винно вчинених податкових правопорушень.

Ознаками недобросовісності поведінки платників податків, на думку Верховного суду США, сформульованому у рішенні у справі *Spies v. United States*, 1943, можуть бути: «ведення подвійного бухгалтерського обліку, виготовлення фальшивої або недостовірної звітності та декларацій, виготовлення фальшивих документів первинного обліку, знищення документів обліку та бухгалтерських реєстрів, приховування активів та об'єктів оподаткування, вплив на третіх осіб з метою запобігання вчиненню необхідних відповідно до податкового законодавства дій, що ведуть до приховування та обману.

З категорією «добросовісність» у податковому праві США безпосередньо пов'язаний ще один доктринальний принцип, який застосовується при аналізі дій платників податків та тлумаченні норм статутного права, а саме принцип застосування відповідальності за незаконне створення, розповсюдження, надання та використання незаконних податкових притулків (abusive tax shelters). Незаконні податкові притулки є не передбачені статутами та чинною судовою практикою способи ухилення від сплати законно встановлених податків, засновані на використанні прогалин у правовому регулюванні і створюються з єдиною метою – ухилення від сплати податків.

Джон Палтер (John Palter), Стівен Селч (Steven Selch) критикують законодавця, а також Верховний суд за відсутність чіткого переліку незаконних податкових притулків, а також розмитість формулювання самого поняття, що може призводити до невизначеності у питаннях правозастосування, а головне, нерозуміння платниками податків законності (або незаконності) тих чи інших дій [8].

Служба внутрішніх доходів США періодично випускає інформаційні листи, в яких застерігає платників податків від використання незаконних податкових притулків, однак, наводячи приклади таких притулків, СВД США надає інформацію надто загального характеру. Так, наприклад, у публікації, випущеній відділом кримінальних розслідувань СВД США, йдеться про часте використання в якості незаконних податкових притулків міжнародних бізнес-корпорацій та трастових фондів.

При судовому аналізі дій платників податків, тлумаченні їх сутності стосовно норм статутного права у американському праві застосовується також доктрина аналізу ланцюжка угод (chain actions disclosure). Відповідно до цієї доктрини пов'язані між собою правочини повинні відповідати нормам статутного права, а також судовій практиці незалежно від відповідності кожної конкретної угоди чинному законодавству. Розглянута доктрина включає також пошук підприємницької мети угоди.

Якщо єдиним економічним результатом або підприємницькою метою ланцюжка таких угод є ухилення від сплати податків, таке ухилення слід визнати незаконним та застосувати звичайні наслідки, передбачені Кодексом внутрішніх доходів США у разі незаконного ухилення від сплати податків.

Підприємницькою метою угоди або економічним результатом може бути створення нових робочих місць, розвиток клієнтської бази, так само як і конкретний матеріальний ефект, що виражається у збільшенні кількості та вартості активів, отриманні прибутку тощо. Звісно ж, що цей ефект може бути визначено за допомогою застосування стандартних юридичних категорій, оскільки має суто економічний характер.

Описані вище правові способи тлумачення норм статутного права, і навіть правові засади і презумпції відіграють роль сполучних ланок, що з'єднують джерела американського податкового права в єдину систему, яка дозволяє здійснювати ефективне податкове адміністрування. Щодо процедур вирішення податкових

спорів це ще означає й особливу конструкцію правового обґрунтування, яка застосовується як діючими суддями, так і юристами, які захищають позиції платників податків чи, навпаки, податкові органи у межах податкових спорів.

На характеристиці даної конструкції слід зупинитися докладніше.

У. Бернам вказує такі чотири компоненти структури правового обґрунтування [1, с. 128]:

- 1) формулювання обговорюваного питання;
- 2) вказівку на застосовні норми права;
- 3) застосування норми права до конкретних обставин справи;

4) формулювання висновків із застосування норми права до фактів.

Така структура правового обґрунтування може бути застосована й у континентальних правових системах, зокрема в українській правовій системі.

Термін «правове обґрунтування» можна порівняти із звичним терміном «доказування».

Предмет доказування можна визначити як сукупність причин матеріально-правового характеру, встановлення яких необхідне суду для правильного вирішення справи та обов'язок доказування якого лежить на сторонах.

До предмета доказування можна віднести:

1. юридичні факти матеріально-правового характеру, що обґрунтовують вимоги та заперечення осіб, які беруть участь у справі;

2. юридичні факти процесуально-правового характеру, що мають значення для вирішення справи;

3. доказові факти, що мають найчастіше непряме відношення до справи, проте мають значення для розгляду справи по суті.

Застосування норми права до конкретної ситуації та формулювання висновків у тому вигляді, як це прийнято в американській практиці, а саме, з посиланнями на наявні прецеденти, аналізом висловленої правової позиції та її історичної рестроспективи, в Україні не належать до предмета доказування. Занадто велика різноманітність судової практики, і навіть відсутність прецедентного значення судових актів роблять дані компоненти у структурі вітчизняного правового обґрунтування неможливим для врахування.

Варто зазначити, що перші два компоненти правового обґрунтування збігаються за правовим наповненням як в американській правовій системі, так і в будь-якій з континентальних правових систем, з тією лише різницею, що в залежності від діючих у цих системах принци-

пів ті чи інші дії можуть розцінюватися як протиправна поведінка чи, навпаки, правомірна.

Наповнення третього та четвертого компонентів правового обґрунтування в американському податковому праві є унікальним. Застосування норми права до конкретних обставин справи передбачає доведення зацікавленою особою наявності ознак та умов дії норми, гіпотези норми в конкретному відношенні. В американському праві сама структура юридичної норми вказує на інший порядок дій.

Багато американських правознавців наголошують, що статутне право застосовується в тому контексті, який йому надають судові рішення, що тлумачать та роз'яснюють порядок застосування статутів. У зв'язку з цим створюється обґрунтована думка, що американського права просто не існує без судових актів як його джерел.

На думку професора М. Шапіро, судді часто вибудовують свої думки як мозаїку з цитат та коментарів, що стосуються попередніх судових рішень. Навіть коли справа пов'язана з тлумаченням статуту, необхідне формулювання статуту може ховатися в примітці. Таким чином, у багатьох випадках суддя відкрито заявляє, що основним джерелом правової норми, що застосовується в даній справі, є попереднє судове рішення, а не положення статуту [5, с. 135].

Отже, і застосування норми до конкретних обставин справи буде опосередковано наявною судовою практикою і зводитиметься, по суті, до раніше знайдених способів та правил застосування норми до аналогічних обставин. Метод аналогії широко використовується американськими суддями під час кваліфікації обставин справи.

В Україні її судові рішення не мають прецедентного характеру, крім рішень Конституційного Суду України та за винятком того, що у ст. 2, ч. 2 ст. 14 Кодексу адміністративного судочинства України та ч. 2 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» регламентовано, що судові рішення, які набрали законної сили, є обов'язковими до виконання всіма органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими та службовими особами, фізичними і юридичними особами та їх об'єднаннями на всій території України. При цьому, у ст. 370 КАС України додатково закріплено, що судові рішення, яке набрало законної сили, є обов'язковим для учасників справи, для їхніх правонаступників, а також для всіх органів, підприємств, установ та організа-

цій, посадових чи службових осіб, інших фізичних осіб і підлягає виконанню на всій території України, а у випадках, встановлених міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, або за принципом взаємності, – за її межами; невиконання судового рішення тягне за собою відповідальність, встановлену законом [2].

Судові акти застосовуються судами в загальнообов'язковому порядку і належать для судів до джерел права та є обов'язковим компонентом правового обґрунтування. І в Україні відповідно до ч. 5 ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства України при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду [2].

Як справедливо вказує професор Morris L. Cohen, попри те, що статuti мають пряму дію та імперативну забезпеченість, вони часто не мають жодного ефекту доти, доки не будуть витлумачені та застосовані до конкретних обставин суддею [6, с. 9].

Так само при формулюванні наслідків застосування норми права до фактичних обставин американські юристи, насамперед, аналізують висновки про характер та правила правозастосування конкретних норм у світлі раніше прийнятих судових рішень.

Раніше проаналізовані правила тлумачення статутів призводять до пошуку правознавцями сенсу статуту, закладеного законодавцем, який може бути очевидним при буквальному тлумаченні норми. Прикладом такого тлумачення є рішення Верховного суду США у справі *Holy Trinity Church v. United States* 1892, в якому суд виключив із числа осіб, які підпадають під дію статуту, окрему категорію осіб лише на підставі власне розглянутого змісту статуту, а отже, прийняв рішення не застосовувати норми статуту до цієї категорії осіб.

Подібна практика створює відкрите поле для виникнення колізій та суперечливого правозастосування, що може, у свою чергу, ускладнювати послідовне правозастосування. Проте, показники ефективності роботи американських процедур вирішення податкових спорів свідчать про протилежне. У зв'язку з цим, на нашу думку, роль судових актів та їхнє широке використання американськими правознавцями на всіх стадіях правозастосування слід віднести до позитивних особливостей американської правової системи.

Стосовно досліджуваних процедур вирішення податкових спорів це означає, що ста-

тутні положення так само як і окремі приклади судових прецедентів, становлять загальну частину знань про сферу податкових правовідносин з американського податкового права.

У зв'язку з виявленою раніше різницею у розумінні терміна «правове обґрунтування» в Україні та США є доцільним зупинитися та проаналізувати структуру норми американського статутного права. У вітчизняній правовій науці класична структура норми права складається з трьох елементів: гіпотези, диспозиції та санкції. Так, норму права можна визначити як загальне правило регулювання суспільних відносин, за яким його адресати повинні за певних умов (гіпотеза) діяти як суб'єкти певних прав та обов'язків (диспозиція) під загрозою настання несприятливих для них правових наслідків (санкція).

Що стосується вітчизняного податкового права, то елементи норми податкового права можна описати так: відповідно до усталеної в юридичній науці традиції гіпотезою називається частина норми податкового права, в якій укладені зміст самого правила поведінки, фактичні умови реалізації норми або обставини, за наявності яких треба або можна діяти певним чином. Водночас, гіпотеза може розумітися як сукупність всіх обставин, що мають правове значення, що включає в себе не тільки юридичні факти та стани, а й якості суб'єктів права, правові цілі, процесуальні обставини (способи та терміни вчинення юридично значимих дій), правила дії нормативних актів у часі, у просторі та за колом осіб, прийоми вирішення правових колізій, тобто обставини, які мають юридичне значення і породжують значні наслідки.

Диспозиція – це центральна частина податково-правової норми, яка формулює зміст правила поведінки, що містить припис, дозвіл або рекомендації, що визначається цією нормою права.

Санкція – це частина норми податкового права, в якій вказується на правові наслідки – заохочувальні (сприятливі наслідки) або каральні (несприятливі наслідки) заходи, що настають у разі належного дотримання або порушення встановленого цією нормою правила.

Стосовно американської правової системи структура норми статутів має низку додаткових елементів, які можна було б вважати факультативними і такими, що не мають істотного значення, якби не зазначені нами вище особливості американської правової системи, пов'язані з правилами та принципами тлумачення норм статутного права, а також правовими

принципами та презумпціями, що діють у сукупності з нормами статутного права при судовій правотворчості.

Крім трьох зазначених класичних елементів норми американського статутного права мають низку додаткових елементів. Одним з таких елементів є посилання на історію модифікації норми, що включає вказівку на рік та назву статуту, що змінював або скасовував норму, а також текст внесеної зміни, якщо така була.

Цей елемент пропонує необхідні первинні передумови для історико-правового аналізу думки законодавця та виявлення істинного сенсу норми. Історія прийняття актів статутного законодавства у США, а також супутні дебати законотворців відображаються у щорічних звітах комітетів законодавчих органів США. Ці звіти містять характеристику законопроектів, розроблених комітетами після детального вивчення відповідної сфери права, аналізу доказів та аргументів на користь або проти прийняття законопроекту, а також результати голосування членів комітету щодо направлення законопроекту на розгляд та затвердження до відповідної палати Конгресу.

У межах американської правової системи даний історико-правовий елемент норми не може бути безпосередньо віднесено до гіпотези норми у рамках наведеного вище визначення. Проте видається, що відсутність такого елемента правозастосування норм статутного права США було б складним (насамперед, за рахунок збільшення суперечливого судового тлумачення).

П'ятий додатковий елемент норми американського права, що не є з встановлених раніше причин факультативним, – це вказівка на перелік цитованості норми та її тлумачення в основних, найважливіших для правозастосування прецедентних судових актах. Вказівка на основні судові прецеденти, що роз'яснюють порядок правозастосування норм статутного права в нормі, є відправною точкою для юристів, які аналізують норму стосовно розглянутих відносин.

Американські правозастосовники, зазвичай, ними не обмежуються і аналізують збірники судових актів щодо наявності регулювання аналізованої сфери відносин ретельніше.

Висновок. Податкові правопорушення є підставою для виникнення деліктних податкових правовідносин (податкових спорів), що визначаються як суспільні відносини, які виникають у зв'язку з порушенням законного порядку

встановлення, обчислення, справляння та стягнення податків та інших обов'язкових платежів з юридичних та фізичних осіб як платників податків до бюджетної системи, а також встановленням державним контролем.

Вивчення специфіки американських деліктних податкових правовідносин у правовій системі США цікаво, в першу чергу, через можливість використання отриманих результатів дослідження на практиці, а саме при визначенні шляхів подальшого реформування чинного законодавства України, зокрема, при вирішенні питання реформування процесуального законодавства у сфері адміністративного та податкового права.

В американському праві передбачені дві процедури вирішення податкових спорів – адміністративна та судова, причому зміст цих процедур відрізняється від аналогічних процедур вирішення податкових спорів в Україні.

Велике значення для розуміння сутнісних характеристик зазначених процедур має аналіз джерел правового регулювання. Серед джерел правового регулювання процедур вирішення податкових спорів в американському праві виділяють в якості актів статутного права судові акти, що мають прецедентну силу, та нормативно-правові акти уповноважених американських органів влади, а також правову доктрину.

Розглянута структура правового обґрунтування дозволила виявити сполучні ланки між структурними елементами американської правової системи, без яких її частини не можуть розглядатися як ефективний регулятор податкових відносин.

Список використаних джерел:

1. Бернам У. Правовая система США. М.: «Новая юстиция», 2006. 1216 с.
2. Кодекс адміністративного судочинства України в редакції від 3 жовтня 2017 року № 2147-VIII // Режим електронного доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19#n6636>.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Режим електронного доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
4. Шумилов В.М. Правовая система США: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Междунар. Отношения, 2006. 400 с.
5. Martin Shapiro. Courts: A Comparative and Political Analysis. University of Chicago Press, 1981. 240 p.
6. Morris L. Cohen. Legal Research in a Nutshell. – St. Paul, Minn.: West Publishing co., 1985. 167 p.
7. Patricia T. Morgan. Tax procedure and tax fraud in a nutshell. -2nd ed. St. Paul, Minn. 1999, West Group, 120 p.
8. <http://accounting.smartpros.com/x38791.xml>.

Vasylieva I. A. Tort tax relations in the USA and the system of their regulators

Tort tax relations can be characterized as public relations arising due to the violation of current legislation on the establishment, calculation, collection and administration of taxes and other mandatory payments from legal entities and individuals as taxpayers to the budget system, as well as in the order of state control over the specified. Tort tax relations in essence are protective tax relations with their inherent features. They ensure the implementation of the protective function of law.

The above definition of tortious tax relations reflects the protective nature of these relations, which, in our opinion, is a more correct approach than disclosing the concept of tortious tax relations through the numerous objects of such legal relations.

In this regard, the main content of tortious tax relations is the conflict between the taxpayer's right to legal tax savings and the obligation of the relevant statutory subjects of power to follow the legal procedure for establishing, calculating, collecting and administering mandatory payments.

The analysis of sources of legal regulation is of great importance for understanding of the essential characteristics of tax dispute resolution procedures in the United States. Among the sources of legal regulation of tax dispute resolution procedures, American law distinguish acts of statutory law, judicial acts that have precedent, and regulations of the authorized American authorities, as well as legal doctrine.

A harmonious coexistence of judicial and administrative procedures for resolving tax disputes in the United States has been carried out through the application of rules of interpretation, as well as doctrinal presumptions and principles that allow American courts, particularly in tax law, to operate with existing legal rules, court precedents.

Key words: conflict, tax dispute, protection of rights, taxpayer, subject of power, court, appeal.