

СПЕЦИФИКА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В ГЕРМАНИИ

Анастасия Конюхова*

Статья посвящена порядку разрешения налоговых споров в Федеративной Республике Германии. Показаны особенности механизма урегулирования данных конфликтов на административной и судебной стадии рассмотрения. В Германии существует ряд мер, направленных на разрешение налогового конфликта до обращения лица в налоговый орган, такие как профилактика и предотвращение. Однако если спор все же имеет место быть, тогда немецкий налогоплательщик в обязательном порядке сначала должен подать жалобу в налоговый орган, а только затем в суд. Зачастую налоговый орган сам заинтересован в том, чтобы довести дело до судебного рассмотрения, поскольку стремится получить разъяснение по установленной норме и её надлежащему исполнению. Переданный налоговый спор в судебную инстанцию в свою очередь разрешается финансовыми судами земель, а также вышестоящим Федеральным Финансовым судом. Таким образом, в Германии существует двухуровневая система специализированных судов по урегулированию налогового спора.

В налоговом праве взаимоотношения между финансовыми органами, налогоплательщиками и иными обязанными субъектами основываются на началах неравенства участников налоговых правоотношений, их субординационном характере. Однако не следует противопоставлять интересы той и другой стороны, поскольку финансовые органы и государство в целом, с одной стороны, и налогообязанные субъекты, с другой стороны, в конечном итоге, заинтересованы в достижении взаимного согласия и поддержке друг друга. Противопоставление их интересов есть результат либо умысла, либо непроработанности правового механизма их взаимоотношений. Налоговый спор как итог противопоставления таких интересов, по сути, следует рассматривать как нежелательное явление, но если оно присутствует, то государство должно принимать меры по его урегулированию.

В Германии в Законе о финансовых судах содержится положение, указывающее, что «под налоговыми спорами понимаются все связанные с регулированием налогов

или применением финансовыми органами налогово-правовых предписаний действия, включая мероприятия федеральных финансовых органов и финансовых органов федеральной земли Берлин по запрещению и ограничению движения товаров через границу. Налоговые споры приравниваются к делам по управлению финансовыми монополиями» [3].

Налоговый спор по-прежнему считается неизбежной болью для немецкого налогоплательщика, которого, в общем и целом, по возможности он старается избежать. Однако справедливое налогообложение не может существовать и гарантироваться без правового спора, право в экономическом и социальном порядке без судьи, следовательно, без спора немыслимо. Многие немецкие юристы отмечают, что тот, кто с самого начала рассматривает налогово-правовой спор как явление, приносящее только неблагоприятные последствия, думает неправильно.

Налоговый спор, возникающий между налогоплательщиком и налоговым органом, имеет несколько возможных путей своего

* Конюхова Анастасия Александровна, соискатель кафедры административного и финансового права МГИМО(У) МИД России

разрешения. В немецкой литературе приводятся следующие стадии: предотвращение (профилактика) налоговых конфликтов и неформальное (внесудебное) их решение. Следует сказать, что неотъемлемую роль на данных стадиях играют налоговые консультанты. Они выступают посредниками между налогоплательщиком и налоговым органом, предоставляют иные услуги на основе специально принятого закона «О налоговом консультировании» (Steuerberatungsgesetz) от 16.08.1961 в ред. 22.12.2008. Кроме того, налогоплательщик имеет право обратиться непосредственно к налоговому органу за получением разъяснений по возникшему вопросу.

К сожалению, на практике данные меры по профилактике не всегда являются гарантией достижения положительного результата.

В целях урегулирования налогового спора, немецкое законодательство предусматривает целый механизм, включающий в себя как досудебное, так и судебное разрешение.

В теории и практике Германии различают следующие функции досудебного порядка рассмотрения налогового спора: правозащитная, административного самоконтроля и разгрузки судов.

Порядок немецкого досудебного разрешения налоговых споров урегулирован (Законом) Положением о налогах и платежах, в частности частью седьмой «Внесудебное производство». В этом разделе раскрывается процесс подачи досудебной жалобы.

Прежде всего, отметим, что согласно Положению досудебный порядок является обязательным, что означает для налогоплательщика необходимость сначала обратиться в налоговый орган, а только затем в суд. Таким образом, налогоплательщик направляет своё заявление в письменной форме в орган, издавший акт, а в некоторых случаях в вышестоящий налоговый орган. Заявление, поданное в орган, вынесший решение, называется претензией (Anspruch), а в вышестоящий – жалобой (Einspruch). При этом правом подачи обладает только то лицо, которое докажет, что издание или отмена нормативного акта нарушает его права [2].

Как для претензии, так и для подачи жалобы срок составляет один месяц. Основопологающей разницей между этими двумя формами обжалования служит то, что по жалобе решение принимает только вышестоящий орган. Жалоба возможна в тех

исключительных случаях, когда невозможно на претензия.

Рассматривая претензию, налоговый орган не ограничен своим решением и может выходить за его рамки. Лицо, которое подает заявление должно учитывать, что всегда возможен так называемый «поворот к худшему» - вероятность изменения решения не в его пользу.

В то же время Положение о налогах и платежах перечисляет специальные случаи, при которых налогоплательщик имеет право на подачу заявления. Соответственно, допустимым будет обжалование административного акта:

1) в отношении дел по взиманию налогов;

2) в производстве по исполнению административных актов в иных случаях, в той мере, в какой административные акты в соответствии с Положением должны быть исполнены федеральными или земельными финансовыми органами;

3) в публично-правовых и профессиональных отношениях;

4) в других рассматриваемых финансовыми органами делах, поскольку Положение допускает в качестве средства защиты внесудебное разрешение налогового конфликта.

Таким образом, немецкий законодатель оставляет открытым перечень оснований допустимости обжалования.

Однако обжалование не допускается, если налогоплательщик не обременен обжалованным актом вообще. Например, когда «налогоплательщику поступает извещение об уплате подоходного налога с завышенными по сравнению с декларацией доходами. Размер же начисленного налога с учётом стандартных вычетов равняется нулю». Авансовых платежей не было, поэтому сумм, подлежащих возмещению, не имеется. Обжалование такого извещения из-за отсутствия обременения налогоплательщика в принципе не допустимо.

Финансовый орган, исследующий все обстоятельства дела полностью, принимает решение по жалобе в письменной форме (Entscheidung). Оно может быть одним из следующих:

1) налоговый орган полностью удовлетворяет жалобу, отменяет акт и при необходимости издает новый, исправленный акт (налоговое извещение);

2) налоговый орган полностью оставляет жалобу без удовлетворения с вынесением письменного решения;

3) налоговый орган частично оставляет жалобу без удовлетворения с вынесением письменного решения и издает новый, частично исправленный акт (налоговое извещение).

Данные постановления имеют место, если налогоплательщик до их вынесения сам не решит отозвать своё заявление. При заявлении отказа обжалование признается недействительным.

Одним из основных преимуществ досудебного процесса обжалования является то, что при рассмотрении жалобы налоговыми органами пошлина не взимается. От обращения в суд налогоплательщика останавливают не столько большие сроки рассмотрения дел, сколько крупные судебные издержки.

Заметим, что во внесудебном порядке урегулирования конфликта в некоторых случаях заинтересован как налогоплательщик, так и налоговый орган, хотя это может занять немало времени. Так, например, немецкие налоговеды полагают, что крупные компании, в частности трансграничные корпорации, стараются не доводить спор до суда, особенно если речь идет о трансфертных ценах. Они стремятся заключить с налоговым органом предварительное соглашение о применяемой цене, даже несмотря на то, что иногда на это уходит до года и больше. В свою очередь налоговый орган либо соглашается (одобряет условия соглашения), либо не соглашается – тогда налогоплательщик, скорее всего, не рискнет воспользоваться своей схемой. Заключенные предварительные соглашения действуют, пока не изменится законодательство. В этом случае соответственно меняются налоговые последствия. Налогоплательщик и налоговый орган могут без суда отреагировать на новую ситуацию и пересмотреть условия соглашения.

Вынося решение по спору, налоговый орган должен принять во внимание известные ему положительные, а также отрицательные факторы для налогоплательщика. Несмотря на то, что в обязанности налогового органа входит предоставление уведомления о принятии решения, ухудшающего положение налогоплательщика, а также возможности отозвать жалобу, зачастую налогоплательщик проигрывает спор.

Однако, если налоговый спор не урегулирован в административном порядке или стороны не согласны с результатом его разрешения, тогда рассмотрение может быть продолжено в судебном порядке.

Немецкое судопроизводство по финансовым делам осуществляется финансовыми судами, образующими двухуровневую систему: суды по финансовым делам земли (*der Finanzgericht*), возглавляемые Федеральным финансовым судом (*der Bundesfinanzhof*), находящимся в Мюнхене. Эти суды рассматривают и разрешают в установленном порядке дела между юридическими и физическими лицами, с одной стороны, и финансовыми органами, с другой.

Правовой основой функционирования финансовых судов, регулирующей вопросы финансовой и налоговой деятельности немецкого государства в целом, является Закон (Положение) о налогах и платежах (*Abgabenordnung*), а также отдельный Закон (Положение) о финансовых судах (*Finanzgerichtsordnung*) 1965 г. Источником, определяющим устройство финансовых судов вместе с Законом о финансовых судах частью первой, служит также Закон о судопроизводстве (*das Gerichtsverfassungsgesetz*) от 30.01 1877 г.

Финансовые суды (*Finanzgericht*), осуществляющие судопроизводство по финансовым делам в Германии, выступают одновременно в качестве суда высшей инстанции по финансовым делам земли. Незавершенный в административном порядке налоговый спор переходит на рассмотрение к этим судам. Следовательно, в предметную компетенцию финансовых судов входят все споры, по которым предполагается обращение в них. Компетенцию Федерального Финансового суда, в свою очередь, составляют споры по пересмотру решений судов первой инстанции, а также споров, если налогоплательщик не согласен с постановлением о невозможности обжалования дела в вышестоящую инстанцию. Как правило, дела рассматривает тот суд, на территории судебного округа которого находится финансовый орган, разрешающий налоговый спор.

Федеральный Финансовый суд является высшим федеральным судом, наряду с Верховным судом, Федеральным судом по трудовым делам, Верховным судом по административным делам и Федеральным судом по социальным делам. Для соблюдения толкования судебной практики этих судов образуется Сенат.

В отличие от налогового органа, финансовый суд обычно более оперативно разрешает индивидуальные споры, стремясь при этом установить детали предмета

спора. Приближаясь к наиболее квалифицированному способу разрешения налогового спора и основываясь на отдельных правилах, финансовый суд определяет обстоятельства дела, к которым судья применяет свою правовую оценку. Из этого следует, что гораздо сложнее для участвующего в процессе налогового консультанта, представляющего интересы лица, вступать в какие-либо противоречия уже не с финансовым органом, а с судом. В таком различном для финансового суда, с одной стороны, и для финансового органа, с другой, положении спора необходимо присутствие налогового консультанта. Стремительный и в то же самое время опростительный путь к финансовому суду забирает у налогоплательщика возможность так называемой «инстанции переговоров» в рамках налогового органа. Это может иметь смысл в спорах об определенных правовых вопросах, которые непосредственно связаны с финансовым управлением. Следовательно, процесс рассмотрения спора в налоговом органе всегда должен предшествовать судебному процессу.

Большинство жалобщиков, а также большинство поверенных или адвокатов, не обучены в процессуальном праве и технике ведения процесса. При ведении финансовым судом процесса во всех формальных вопросах решения принимает председательствующий судья или докладчик (Berichterstatter). Лица, участвующие в процессе, должны понимать, что никакая критика их решений не допустима, а может лишь повлечь за собой обратную реакцию судьи. Председательствующий судья или докладчик рассматривают определенные формальные вопросы, подготовленные поверенным или адвокатом, а также - насколько широко распространяются его полномочия. При таком положении дел отношения между адвокатом и судьей в налоговом процессе структурно отличаются от возникающих отношений между защитником и судьей по уголовным делам, который постоянно идет неизменными путями разрешения спора [6, С.43].

Подаявая исковое заявление в суд, налогоплательщик должен представлять, какие цели он преследует и какие правовые последствия он ожидает от исхода дела. Заявитель должен определить категорию вида иска, к которой относится вопрос. В § 40-41 Закона о финансовых судах выделяются следующие иски:

- иск об оспаривании или обжаловании (Anfechtungsklage),
- иск о принуждении к исполнению обязательства (Verpflichtungsklage),
- иск о признании (feststellungsklage),
- иск об оспаривании неправомерных действий по взиманию налогов (Sprungklage),
- иск на бездействие и попустительство административных органов (Untätigkeitsklage).

Перечень исков по Закону о финансовых судах не является исчерпывающим [7]. Наряду с упомянутыми видами исков имеются в частности прочие виды исков, принуждающие ответчика к совершению определенных действий. Так, в § 45 Закона говорится об иске оспаривания неправомерных действий по взиманию налогов (Sprungklage). Данная категория исков возможна, если орган, рассматривающий и разрешающий спор по внесудебной жалобе, не согласится с постановлением суда в период одного месяца с момента получения искового заявления. Следует обратить внимание на тот факт, что если одновременно подается внесудебная жалоба и иск, то решение принимается в первую очередь по внесудебной жалобе. Иск, поданный без предварительного разбирательства, может быть передан судом в компетентный орган в течение от 3 до 6 месяцев, в случае если необходимо дополнительное выяснение обстоятельств, предполагающих последующее расследование.

Обжалование решений немецких финансовых судов возможно только в Федеральном Финансовом суде. Федеральный финансовый суд является судом второй инстанции по налоговым спорам. Кассационная жалоба (Revision) должна быть принята в случае, если: правовой спор имеет принципиальное значение, принятое решение противоречит решениям Федерального финансового суда или Федерального конституционного суда, оспариваемое решение принято на основании доказанного процессуального нарушения.

Как видно из оснований допущения кассационной жалобы, предусмотренных в §115 Закона о финансовых судах, она служит в первую очередь интересу общественности к повышению квалификации права и соблюдения правового единства. Напротив, индивидуальная правовая защита гарантируется по существу перепроверкой решений на ошибки процесса [5]. Кассационная жалоба невозможна, если имеет

место простое решение, а не приговор суда [4, С.292].

Подача жалобы согласно Закону о финансовых судах приостанавливает вступление в силу решения финансового суда.

Цель кассационного производства – это проверка законности вынесенных приговоров финансовых судов (Urteil). В процессе рассмотрения кассационной жалобы нужно исходить из положения вещей как они были установлены финансовым судом. Федеральный Финансовый суд занимается проверкой правильности применения финансовыми судами права по конкретному делу, а также, если решение было основано на процессуальной ошибке.

Возбуждением процесса по кассационной жалобе может служить только нарушение права. Налогоплательщик не может просить Федеральный Финансовый суд о проведении определенных расследований по выяснению положения вещей или оснований кассационной жалобы, на которых непосредственно основывался финансовый суд в качестве первой инстанции. Однако на практике это часто нарушается. В подаваемой кассационной жалобе налоговый консультант, представляющий истца, повторяет те же обоснования жалобы, отклоненные финансовым судом. Следует отметить, что, конечно, не всегда кассационное производство лишено проведения судебного контроля в отношении обстоятельств дела. Судебный контроль имеет место при нарушении правовой нормы, ошибки судопроизводства. Нарушает ли, например, суд возложенный на него следственный долг (§ 76 Закона о финансовых судах – «изучение обстоятельств дела»), то это также может охватываться кассационной жалобой.

Федеральный Финансовый суд принимает решение по существу самостоятельно либо отменяет обжалуемый приговор финансового суда и направляет дело для дополнительного рассмотрения обратно в суд.

В отличие от рассмотрения гражданско-правовых, уголовно-правовых споров, производство по налоговым делам не предоставляет право на подачу апелляционной жалобы, поскольку ограничивается двухуровневой системой рассмотрения.

Многие немецкие юристы полагают, что отсутствие апелляционного процесса

является существенным недостатком порядка разрешения налоговых споров.

Подводя итоги, необходимо отметить, что специализация судебных органов наиболее характерна для первой инстанции рассмотрения налогового спора, где большее значение имеют вопросы факта.

Немецкий опыт доказывает, что специализированные суды, в частности финансовые суды Германии, при решении споров в сложных областях права эффективны и специализация судей приводит к более качественному рассмотрению дел. Речь идет о налоговых спорах, где требуются специальные знания, поскольку в перспективе содержание этих споров будет усложняться, что обусловлено, в том числе усложнением налогового законодательства и содержания правовых конфликтов [1. С. 28].

Налоговый спор служит праву и имеет своей целью справедливое налогообложение.

Немецкое законодательство в целях урегулирования налогового спора предусматривает целый механизм, включающий в себя как досудебное, так и судебное разбирательство.

В Германии досудебный порядок является обязательным, что требует от налогоплательщика сначала обратиться в налоговый орган, а только затем в суд. Однако административный порядок урегулирования спора дает налогоплательщику время для выработки и подготовки тактики дальнейшей борьбы уже на судебной стадии рассмотрения налогового спора.

В Германии высшей судебной инстанцией по финансовым вопросам выступает Федеральный Финансовый суд, который возглавляет финансовые суды земель и принимает кассационные жалобы на их решения по налоговым спорам. Как видно из оснований допущения обращения в этот суд, кассационные жалобы служат в первую очередь интересу общественности к повышению квалификации права и соблюдения правового единства.

Если Федеральным Финансовым судом вынесено решение, противоречащее позиции налогового органа, реакция законодателя может быть незамедлительной, через непродолжительный период может вступить в силу закон, нивелирующий последствия решения Суда.

Литература:

1. Кучеров И.И. Налоговое судопроизводство в России и за рубежом // Бухгалтерский учет. 2007. № 4
2. Abgabenordnung von 16.03.1976 § 350
3. Finanzgerichtsordnung von 6.10.1965 § 33
4. Einspruch und Klage im Steuerrecht von Prof. Dr. Lenhard Jesse, München, 2009
5. Rubanin Gräber Finanzgerichtordnung, 7. Aufl., 2010
6. Streck/Mack/Kamps Der Steuerstreit, 3. Auflage, Köln, 2012
7. Seer in Tipke/Kruse, § 40 FGO Rz. 83 ff. (Mai 2011)

SPECIFICS OF TAX DISPUTE SETTLEMENT IN GERMANY

This article is devoted to the settlement of tax disputes in the Federal Republic of Germany. The features of the conflict settlement mechanism are shown in the administrative and judicial review stage. In German, there are a number of measures focused on resolving a conflict before a person files his or her tax claim with the tax authority, such as measures of prevention and precaution. However, if a dispute still exists, the German taxpayer must first file a complaint with the tax authority, and only after that with the court.

The tax authority seeking clarification for a set provision of the law and its proper application will often be interested in taking the case to trial. In turn, a tax disputes at court are settled by financial land courts and the Federal Financial Court (Bundesfinanzgericht). Thus, there is a two level system of specialized courts for the settlement of tax disputes in Germany.

Anastasia Konyukhova,
postgraduate researcher, Department of
Administrative and Finance Law, MGIMO
(University) under the MFA of Russia.

Ключевые слова:

Федеративная Республика Германия, налоговый спор, механизм разрешения налоговых споров, административный и судебный порядок разрешения спора.

Keywords:

the Federal Republic of Germany, a tax dispute, the tax conflict settlement mechanism, administrative and court order of settlement a tax dispute.

References:

1. Kuchero I.I. Nalogovoe sudoproizvodstvo v Rossii i za rubezhom [Tax procedure in Russia and abroad] // Bukhgalterskii uchet [Accounting]. 2007. N 4
2. Abgabenordnung von 16.03.1976 § 350 [The Fiscal Code in Germany]
3. Finanzgerichtsordnung von 6.10.1965 § 33 [Act about Finance courts]
4. Einspruch und Klage im Steuerrecht [Application and Complaint in Tax law] von Prof. Dr. Lenhard Jesse, München, 2009
5. Rubanin Gräber Finanzgerichtordnung [Procedure in finance court], 7. Aufl., 2010
6. Streck/Mack/Kamps Der Steuerstreit [Tax law], 3. Auflage, Köln, 2012
7. Seer in Tipke/Kruse, § 40 FGO Rz. 83 ff. [Commentaries to the Act about Finance courts] (Mai 2011)