

Список литературы:

- [1] Deshpande V. S. Nature of the Indian Legal System // The Indian Legal System; 1978: 1-17.
 [2] Laxmikanth M. Indian polity // McGraw-Hill Education; 2016.
 [3] Massey I.P. Administrative law // Eastern Book Company; 2008.
 [4] Master M. Personal laws of religious communities in India. Parsi Zoroastrian, Christian, Muslim, Hindu, and Jewish; 1986.

- [5] Pillai K. N., Aquil S. Essays on the Indian Penal Code // Indian Law Institute, New Delhi; 2015.
 [6] Ramakrishnan V. Guide to Indian Laws; 2001.
 [7] Singh M. P., Kumar N. (ed.). The Indian yearbook of comparative law 2016 // Oxford University Press; 2017.
 [8] Sharma K. M. Civil Law in India // Wash. ULQ; 1969.

УДК – 340.5:347.73
 ГРНТИ 10.21.91

«РАЗРЕШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В СОЕДИНЁННЫХ ШТАТАХ АМЕРИКИ»

DOI: [10.31618/ESU.2413-9335.2020.6.70.561](https://doi.org/10.31618/ESU.2413-9335.2020.6.70.561)

Чертков Николай Николаевич

Студент

Токарева Оксана Степановна

Доцент кафедры

международного права и сравнительного правоведения

Юридического института

Иркутского Государственного Университета

“RESOLVING OF TAX CONTROVERSY IN THE UNITED STATES OF AMERICA”

Chertkov Nikolai Nicolaevich

Student

Tokareva Oksana Stepanovna

Cand. Philol. Sciences, ass. professor

Department of International Law and Comparative Legal Study

Law Institute, Irkutsk state University

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается Налоговый суд США, история его возникновения, юрисдикция, судьи, представительство сторон, генезис налогового судебного спора, порядок рассмотрения дел, положение Налогового Суда в системе административной юстиции США, разрешение налоговых споров РФ и США.

ABSTRACT

The article deals with the comparative study of the structure and status of the US Tax Court and the Russian Federation court system in resolving of tax controversy. The authors focus on the description of jurisdiction, functions of judges, proxyship of parties in controversy, genesis of tax controversy and order of proceedings. Special emphases are given to the defining of the status of the US Tax Court in the system of the US Administrative justice and ways of resolving of tax disputes in the Russian Federation and the USA.

Ключевые слова: Налоговый суд США, юрисдикция налогового суда, судьи, генезис налогового судебного спора, сравнительно-правовой анализ судебной системы РФ и США в решении налоговых споров.

Keywords: The US Tax Court, jurisdiction of the US Tax Court, judges, genesis of tax controversy, rather-legal analysis of the Russian Federation US court system in resolving tax controversy.

Общепризнанным можно считать тот факт, что в обеспечении института прав человека органы государственной власти играют значительную роль. Эти институты созданы не только с целью обеспечения необходимых условий для защиты прав человека, но также призваны выполнять реальную функцию защиты этих прав и свобод. Органы налогового контроля не являются исключением из правил. Проблема обеспечения соблюдения порядка правовых норм в сфере налоговых отношений является одной из самых важных задач, которые ставятся перед органами власти любого государства.

Как показывает судебная практика, взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, независимо от устройства налоговой и судебной системы конкретного государства, как правило, имеют конфликтный характер. Это объясняется, прежде всего, наличием объективных противоречий, появляющихся между финансовыми интересами физических лиц и организаций с одной стороны, и государственными структурами – с другой. В тех случаях, когда сторонам конфликта не удается прийти к единому мнению, а досудебные способы урегулирования налоговых споров исчерпаны, для защиты своих

прав и интересов граждане или организация вправе обратиться в суд.

Целью настоящей статьи является описание особенностей структуры и функционирования Налогового суда США на основе выводов, полученных в результате проведения сравнительно-правового анализа судебной системы РФ и США в решении налоговых споров.

Дела о налоговых спорах в Российской Федерации рассматриваются судами общей юрисдикции, арбитражными судами и Конституционным судом.

Большинство налоговых споров рассматриваются в арбитражных судах. Это дела с участием индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, которые обращаются в суд для разрешения конфликтов с налоговыми органами. В арбитражных судах рассматриваются иски об оспаривании решений налоговых органов, о возврате из бюджета неправомерно удержанных сумм.

Судами общей юрисдикции рассматриваются споры с участием граждан, в том числе граждан, которые утратили или прекратили статус индивидуального предпринимателя. Так, мировые судьи рассматривают заявления о вынесении судебного приказа по требованиям о взыскании обязательных платежей и санкций, районные суды – административные иски граждан об оспаривании решений, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, а также уголовные дела о налоговых преступлениях, Верховный Суд Российской Федерации – об оспаривании нормативных правовых актов Правительства Российской Федерации (о признании не действующим постановления правительства, не соответствующего Федеральному Закону), а также ненормативных актов Правительства Российской Федерации, если налогоплательщик не согласен с позицией налоговых органов, изложенной в письме или инструкции.

Принимаемые судами решения по налоговым спорам существенно влияют на практику налогообложения, несмотря на то, что судебный прецедент в России не учитывается при рассмотрении аналогичных дел.

Конституционный Суд Российской Федерации рассматривает дела о несоответствии законов и постановлений Правительства Российской Федерации, принятых по вопросам налогообложения, Конституции Российской Федерации. Постановления и определения, принимаемые Конституционным Судом Российской Федерации по налоговым спорам, всегда имеют широкий резонанс и влияют на развитие налогового законодательства в целом. Правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации представляет собой принцип решения группы аналогичных дел, обнаруженный на примере исследования конституционности оспоренной нормы [1].

В отличие от Российской Федерации, в Соединенных Штатах Америки большинство налоговых споров рассматривает Налоговый суд (U.S. Tax Court).

Главным налоговым органом США является Служба внутренних доходов (СВД) – государственный орган Федерального правительства США, который занимается сбором налогов и контролирует соблюдение законодательства о налогообложении по аналогии с Федеральной налоговой службой Российской Федерации. По результатам проверок СВД принимает решение о начислении недоимки по налогам и обеспечивает своими силами незамедлительное обращение взыскания на имущество должника, если он не оспорил в установленный 90-дневный срок предъявленное ему СВД требование об уплате недоимки.

Чтобы оспорить такое требование налогоплательщик вправе обратиться с иском в Налоговый суд США.

Налоговый суд Соединенных Штатов является федеральным судом первой инстанции, учрежденным Конгрессом в соответствии со статьей I Конституции США, раздел 8 которой предусматривает, что Конгресс имеет право «создавать суды, подчиненные Верховному суду» [2, 3].

Следует отметить, что Налоговый суд – особый орган судебной власти США, единственный специализированный суд, который уполномочен рассматривать только налоговые споры по федеральному подоходному налогу. Налогоплательщик вправе обратиться с иском в Налоговый суд до уплаты налога, когда Служба внутренних доходов производит формальные начисления.

В окружной суд Соединенных Штатов или в Федеральный суд Соединенных Штатов налогоплательщик может подать иск только после того, как налог уплачен, и заявить требование о возврате оспариваемой суммы («full payment rule» of *Flora v. United States*). Основание предъявления иска в окружной суд – наличие крупной по размеру претензии к федеральному казначейству, цена иска должна быть не менее 100 тысяч долларов. Поэтому количество налоговых споров, рассматриваемых в Налоговом суде США намного больше [2].

В нижеследующей части статьи авторы посчитали целесообразным остановиться на историческом аспекте развития американской системы рассмотрения налоговых споров.

До создания Налогового суда США налоговые споры в досудебном порядке разрешал Совет США по налоговым апелляциям (U.S. Board of Tax Appeals), учрежденный Конгрессом в законе о доходах 1924 года (также известный как налоговый законопроект Меллона).

Совет по налоговым апелляциям США являлся частью американской налоговой службы – структурой СВД. Основная цель создания этой структуры заключалась в освобождении СВД от большого количества налоговых споров, так же как и единообразии в применении налогового законодательства и решении проблем, появившихся в результате возрастающей сложности самого процесса налогообложения.

Совет, возглавляемый председателем, первоначально состоял из 16 членов. Первое

заседание Совета по налоговым апелляциям США длилось с 16 июля 1924 г. по 31 мая 1925 г. В источниках указывается, что причиной длительности заседания явилось большое количество налоговых споров подлежащих рассмотрению, накопившихся в СВД.

В 1929 году Верховный Суд Соединенных Штатов указал, что Совет налоговых апелляций не является «судом», но «исполнительным или административным советом», по решению которого сторонам предоставляется возможность обосновать ходатайство о пересмотре налогового спора в судах после того, как их вопрос в административном порядке рассмотрен Советом и по которому принято решение.

В 1942 году Конгресс принял Закон Дохода, в котором переименовал Совет в Налоговый суд Соединенных Штатов. После этих изменений члены Совета стали судьями, и председатель стал председателем судей.

В 1956 году стремление разделить судебную и исполнительную власть привели к первоначальным попыткам создать Налоговый суд, переместив его в отдельное здание. Однако до 1969 года Совет по налоговым апелляциям оставался частью исполнительной власти, несмотря на то, что его члены имели значительную автономию в структуре административных органов США.

Только в 1969 году в Законе о налоговой реформе Совет по налоговым апелляциям был реорганизован и переименован в Налоговый суд США и стал частью федеральной судебной системы, существующей по настоящее время [2,3].

В 1991 году Верховный суд США по делу *Freitag v. Commissioner* пришел к выводу, что Налоговый суд Соединенных Штатов является «законодательным судом», который «осуществляет часть судебной власти Соединенных Штатов». Верховный Суд США объяснил, что налоговый суд осуществляет судебную власть, исключая любую другую функцию, а также осуществляет свою судебную власть во многом в той же мере, как федеральные окружные суды осуществляют свою.

Таким образом, Верховный Суд пришел к выводу, что Налоговый суд осуществляет судебную, а не исполнительную, законодательную или административную власть. Верховный Суд указал также, что Налоговый суд остается независимым от исполнительной и законодательной ветвей власти, в том смысле, что его решения не подлежат апелляциям пересмотру Конгрессом, Президентом или, окружными судами.

Президент, однако, уполномочен удалять судей Налогового суда после особого уведомления и служебного расследования за «неэффективность, пренебрежение обязанностями или должностное преступление». Судья Скалия вместе с четырьмя другими судьями в особом мнении не согласился с доводами большинства судей, охарактеризовав полномочия налогового суда как исполнительные, а не судебные [3].

Разногласия относительно статуса суда продлились еще некоторое время. Так, в Справочнике государственных должностей США

(United States Government Policy and Supporting Positions) 2008 года («Сливовая книга») Налоговый суд отнесен к законодательной ветви власти. В пересмотренной версии Справочника 2012 года Налоговый суд не был включен ни в законодательную, ни в исполнительную ветви власти. В соответствии с поправкой к Налоговому кодексу 1986 года, принятой в конце 2015 года, Налоговый суд США «не является органом исполнительной власти правительства и не зависит от него». Однако статья 7443 (f) кодекса по-прежнему предусматривает, что судья Налогового суда может быть отстранен от должности Президентом «за неэффективность, неисполнение обязанностей или должностное преступление».

Юрисдикция. Юрисдикция Налогового Суда США определяется как судебный орган США, рассматривающий споры относительно исков налогоплательщиков к налоговым органам, исков налоговых органов о взыскании недоимки, а также дела по обвинению в уклонении от уплаты налогов.

В соответствии с процессуальным порядком рассмотрения налоговых споров, установленным в главе 76 Кодекса внутренних доходов, к юрисдикции Налогового суда США относятся, прежде всего, иски налогоплательщиков в отношении правильности информации, содержащейся в уведомлении налоговых органов о недоимках [4].

По видам налогов это могут быть споры, касающиеся налогов на доходы физических лиц, налога на дарение, налога на наследственное имущество, а также относительно некоторых видов акцизов [2].

Судьи. Налоговый Суд состоит из 19 судей, назначение которых производится Президентом США по рекомендации и с согласия Сената США.

Главный судья (Chief Judge) избирается 19 судьями сроком на два года и наряду с разрешением налоговых споров осуществляет административно-распорядительные функции. Главный судья также руководит аппаратом Суда, состоящим из юридических клерков, секретарей, библиотекарей и других работников [2,3].

Помимо 19 основных судей в Суде представлены еще 8-9 старших судей (из числа ушедших в отставку), которым поручается разрешение отдельных налоговых споров, и 6 судей-посредников (Special-trial judges), которые принимают участие в деле на стадии подготовки его к слушанию, а также в случае упрощенной процедуры разбирательства.

Судьи-посредники (Special-trial judges) выполняют функцию, аналогичную той, которую выполняют мировые судьи окружных судов Соединенных Штатов, и могут рассматривать дела о недоимках или переплатах в размере до 50 000 долларов. Судьи специальных судебных процессов могут издавать судебные приказы, способствовать переговорам сторон и обмену документами на предварительной стадии разбирательства с тем, чтобы у сторон не осталось «расхождений по вопросам права». Рассмотрение дел специальными судьями осуществляется в упрощенном порядке с

согласия налогоплательщиков. Принимаемые по ним решения не подлежат обжалованию.

Следует отметить, что все судьи должны иметь опыт работы в области налогового законодательства. Несмотря на то, что здание суда и все судьи находятся в Вашингтоне (округ Колумбия), судьи Налогового суда могут заседать «в любом месте на территории Соединенных Штатов». Для скорейшего рассмотрения налоговых споров и удобства налогоплательщиков судьи Налогового суда перемещаются по всей стране для проведения судебных процессов в различных городах, осуществляя так называемое «выездное правосудие» (visiting court session), если это удобно налогоплательщику и будет способствовать быстрому разрешению спора.

Представительство сторон.

Государственные интересы в Налоговом суде представляет главный юридический советник Налогового управления США (Internal Revenue Service - IRS) и его подчиненные [3].

Налогоплательщики могут защищать себя самостоятельно либо через представителя. В таких случаях Налоговый суд разрешает лицам, которые не являются адвокатами, быть допущенным к практике и представлять интересы налогоплательщиков после сдачи экзамена, проводимого судом по вопросам правил судопроизводства, материальных норм налогового права и судебной этике.

Адвокаты, которые предоставляют доказательства членства и имеют хорошую репутацию в государственной коллегии адвокатов или адвокатуре округа Колумбия, могут быть допущены в коллегию адвокатов Налогового суда. Практика Налогового суда является узкоспециализированной, и большинство практикующих являются лицензированными адвокатами, которые специализируются именно на налоговых спорах [3].

Генезис налогового судебного спора. Многие налоговые судебные дела связаны со спорами по федеральному подоходному налогу и штрафам после рассмотрения Службой внутренних доходов декларации налогоплательщика. После направления налогоплательщику предварительных письменных уведомлений и отсутствия соглашения между налогоплательщиком и Налоговым управлением США (IRS), IRS формально определяет сумму недоимки по налогу и выдает официальное уведомление, называемое «статутным уведомлением о дефиците» или «девяностодневным письмом». Хотелось бы также отметить, что термин «дефицит» является юридическим термином и не обязательно должен быть аналогичным сумме неуплаченного налога (хотя обычно дело обстоит именно таким образом). После выдачи обязательного уведомления о дефиците у налогоплательщика есть 90 дней, чтобы подать заявление в Налоговый суд о «переопределении дефицита». Если ходатайство своевременно не подано, IRS может затем законно «оченить» налог, что означает административное и формально зафиксировать налог в бухгалтерских книгах Министерства финансов Соединенных

Штатов. Эта формальная обязательная оценка является важным актом, после которого установленное налоговое удержание вступает в силу и обременяет все имущество и права на имущество налогоплательщика [5].

Порядок рассмотрения дел.

Налогоплательщику необходимо в течение 90 дней подать заявление в Налоговый суд, уплатив пошлину в размере 60 долларов США. Суд не может продлить срок подачи документов, установленный законом, и должен отказать в рассмотрении иска в случае, если оно подано по истечении установленного законом срока [2].

С момента подачи заявления взыскание налога с плательщика обычно откладывается до принятия решения по делу.

К форме и содержанию искового заявления Правилами и процедурами судопроизводства предъявляются жесткие требования, и если заявление изложено нечетко, суд возлагает на заявителя обязанность сформулировать требования более определенно. Если требование суда не исполнено, то суд отказывает в принятии заявления, как поданного с нарушениями [6].

После принятия иска суд направляет его копию ответчику и предоставляет ответчику срок для подготовки отзыва: налоговому органу 60 дней, налогоплательщику - 45.

При рассмотрении дел в Налоговом суде основным является принцип правильного заключения налогового органа, поэтому по спорам о недоимке основное бремя доказывания оснований иска лежит на налогоплательщике. Налоговый орган обязан представить доказательства фактам, опровергающим иск налогоплательщика либо доказательства обмана с его стороны. Если налоговым органом не опровергнуты утверждения налогоплательщика, то предполагается, что налоговый орган согласен с претензиями истца.

Налоговый суд вручает сторонам стандартный предварительный судебный приказ, в котором описан порядок урегулирования спора с участием судьи-посредника.

В случае необходимости примирительных процедур, следует отметить, что направлены они на то, чтобы выяснить позиции сторон, сократить перечень разногласий и найти возможность разрешения спора без судебного разбирательства. Как показывает статистика, большая часть налоговых споров заканчивается мировыми соглашениями сторон до судебного разбирательства.

Рассмотрение дел назначается как можно скорее, стороны уведомляются судом о дате, времени и месте судебного разбирательства. Судебные процессы проводятся в присутствии одного судьи без присяжных, и налогоплательщикам разрешается представлять себя, если они этого пожелают.

В некоторых спорах по налогам до 50 000 долларов США или менее, налогоплательщики могут выбрать, чтобы дело проводилось в соответствии с упрощенной процедурой «малого налогового дела». Судебные процессы по мелким налоговым спорам менее формальны и решения

принимаются в достаточно короткие сроки. Подавляющее большинство дел решается по взаимному согласию без необходимости судебного разбирательства. Однако необходимо указать, на тот факт, что решения, принятые в соответствии с процедурами рассмотрения небольших налоговых дел, не подлежат обжалованию и не являются прецедентными.

По окончании слушания дела налоговый судья может сразу объявить устное решение, которое записывается секретарем. Но во многих случаях решение принимается в письменной форме по истечении определенного времени (иногда через несколько месяцев). Такое решение проходит процедуру проверки, в рамках которой передается главному судье и другим судьям. При наличии разногласий у судей, решение выносится на рассмотрение всего состава суда – «конференцию суда», которая принимает решение большинством голосов.

Решения, принятые конференцией судей (подтвержденные решения) и решения, принятые главным судьей, публикуются в виде официальных правительственных изданий «Отчеты налогового суда Соединенных штатов», после чего используются в качестве прецедентов по налоговым спорам.

Решения налогового суда могут быть пересмотрены в апелляционном порядке соответствующим географическим апелляционным судом Соединенных Штатов. Жалобы могут быть поданы в 60-дневный срок в один из 13 апелляционных судов США по месту рассмотрения дела. Апелляционный суд проверяет правильность принятого решения с точки зрения соблюдения требований закона (суд права).

Рассмотрение налоговых дел в 13 апелляционных судах мешает достижению единообразия в судебной практике по разрешению налоговых споров. В связи с этим время от времени Конгрессом предпринимались попытки по созданию единого национального Апелляционного суда по налоговым делам в США, однако проект о его создании не прошел. Поэтому судьи Налогового суда при рассмотрении жалоб следуют «правилу Гольсена», согласно которому они должны руководствоваться установками соответствующего апелляционного суда [4,5].

На основании описанного выше, хотелось бы отметить, что американское налоговое законодательство весьма сложно. К двухтомному Налоговому кодексу США прилагается шесть томов инструкций и разъяснений Федеральной налоговой службы США и Государственного казначейства, которые могут носить законодательный либо разъясняющий характер.

Налоговый суд США, рассматривая налоговые споры, обеспечивает единообразное применение налогового законодательства, создает обязательные к применению прецеденты, используя которые в практике, налогоплательщики разрешают проблемы растущей сложности налогообложения [6].

Безусловно, рассмотрение абсолютного большинства налоговых споров в одном судебном органе, уполномоченном разрешать только налоговые споры, обеспечивает единообразие судебной практики по данной категории дел. Вместе с тем, без создания единого национального Апелляционного суда по налоговым делам, эта система представляется не безупречной.

Противоречия в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах неоднократно являлись предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации, по результатам которого были сформулированы основные конституционные принципы налогообложения в Российской Федерации [7].

Правовое обоснование судебных актов Верховного Суда Российской Федерации по налоговым спорам также служит ориентиром для принятия последующих решений по аналогичным ситуациям.

Несмотря на то, что система Российского права исключает судебный прецедент как источник права, рассматривая налоговые споры, суды Российской Федерации существенно влияют на практику налогообложения. Крупные налогоплательщики, используя судебные процедуры, избегают ошибок в спорах с налоговыми органами. Для этого они сами инициируют спор, чтобы узнать позицию суда по сложному вопросу, а затем исчислить и уплатить налог на основании вступившего в законную силу судебного решения.

Таким образом, определенность налоговых правоотношений и в Соединенных Штатах Америки, и в Российской Федерации во многом зависит от судебных решений по налоговым спорам. Это позволяет считать судебную защиту наиболее эффективным средством защиты прав.

Список использованной литературы

1. Гаджиев Г.А. Правовые позиции Конституционного Суда РФ как новый источник российского гражданского права // Закон. 2006. Ноябрь. С.25.
2. Official Web Site of the United States Tax Court [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.taxcourtus.gov
3. United States Tax Court Rules of Practice and Procedure [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.taxcourtus.gov
4. Official IRS Appeals Office Website [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.irs.gov/appeals>
5. Федеральная судебная система США [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/>
6. Лардо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. N 6. С. 72.
7. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/jud_settlement/