

Краткий обзор процедуры разрешения судебных налоговых споров по праву США

А.А. Капкаев

В данной статье автор рассматривает и анализирует особенности норм американского налогового и административного законодательства, регулирующего процессуальные отношения в сфере налоговых споров. Систематизация некоторых положений американского права в сфере налогообложения и изучение правовой природы процедур разрешения налоговых споров весьма интересны не только в познавательном плане. В своем исследовании автор сосредоточил свое внимание на тех сторонах позитивного американского опыта правоприменения, которые могут быть использованы в процессе совершенствования соответствующей сферы российского права.

Налоговое законодательство США, по мнению многих экспертов, является одним из самых совершенных и сложных в мире. В 1986 году в США прошла налоговая реформа. В результате реформы в США были установлены самые низкие налоговые ставки среди всех развитых стран мира и внедрена, как полагает ряд исследователей, одна из самых справедливых налоговых систем. Более четырех миллионов семей с низкими доходами были вообще освобождены от уплаты налогов. Максимальная ставка личных налогов сократилась с 70 процентов в 1981 году до 28-33 процентов к 90-м годам, то есть достигла рекордно низкого уровня, которого не было в США с 1931 года. С 1986 года 80 процентов американцев выплачивают в виде налогов в государственную казну 15 процентов от своих заработков¹.

Несмотря на это, количество налоговых споров в стране не уменьшилось и ведущую роль в их разрешении играет Налоговый суд США. Цель настоящей статьи – показать место данного органа в судебной системе США, рассмотреть его структуру, а также некоторые процедурные аспекты деятельности Налогового суда США.

Процесс сбора недоимок по налогам начинается в Службе внутренних доходов США (СВД) после представления налогоплательщиком своей декларации о доходах за налоговый год. Инспектор СВД (Commissioner), изучив декларацию,

предположительно определяет размер недоимки по тому или иному налогу. С учетом этих данных им заполняется и подписывается федеральная форма № 23-С, содержащая необходимую информацию о налогоплательщике и недоимке по налогу. На основании указанного документа СВД проводит аудит первичной документации налогоплательщика и, если предположение о недоплате подтверждается, посылает налогоплательщику по его почтовому адресу первое письмо-уведомление. В нем налогоплательщик информируется о сумме недоимки, а также приводятся все законные основания для таких выводов. К этому письму налоговый орган обязан приложить инструкцию, разъясняющую порядок обжалования решения, так называемое «тридцатидневное уведомление», а также проект предполагаемого «налогового соглашения» в соответствии с Инструкцией Департамента финансов США (Examination for Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund) № 556 в ред. 2008 года².

Налогоплательщику после получения данного письма дается 30 дней (отсюда название «30-дневное письмо»), чтобы подать просьбу в специализированный отдел СВД (the IRS Appeals Office)³, рассматривающий жалобы налогоплательщиков (Appeals) в рамках административной процедуры, о проведении заседания для обсуждения сложившегося положения. Данная процедура

Капкаев Аркадий Азизович – аспирант кафедры административного и финансового права МГИМО(У) МИД России, главный юриконсульт Дирекции по правовым вопросам ОАО «Газпром нефть». E-mail: a_kapkaev@mail.ru

■ Право

хотя и не является обязательной, но на практике обычно осуществляется.

В рамках краткого описания досудебного порядка рассмотрения налоговых споров нельзя не упомянуть о наличии упрощенных административных процедур. Правовое регулирование данных процедур является относительно новым явлением в налоговом праве не только для США, но и для мировой практики. Упрощенная административная процедура предполагает передачу налогового спора на разрешение посредников. Они (медиаторы) приглашаются сторонами налоговых споров для разрешения возникших вопросов путем заключения соответствующих соглашений, чья правовая природа схожа с арбитражными соглашениями, заключаемыми при передаче споров на рассмотрение третейских арбитражей. На роли посредников стороны могут привлекать как сотрудников отдела по рассмотрению жалоб налогоплательщиков, имеющих соответствующие квалификационные знания, так и сторонних лиц, отвечающих соответствующим квалификационным требованиям, изложенным в инструкциях СВД.

Если налогоплательщик не потребовал проведения заседания в Апелляционном отделении СВД, но все же не согласен с выводами СВД, то по истечении 30 дней ему направляется второе и основное, определенное законом, письмо-уведомление с требованием оплаты того или иного налога (Statutory notice of deficiency). Такое письмо-уведомление называется еще «90-дневное письмо» (90-day letter), ибо после его получения налогоплательщику по закону дается 90 дней, чтобы подать исковое заявление в Налоговый суд США. Налогоплательщик, правда, может потребовать проведения заседания в Апелляционном отделении СВД. Если же и после такой встречи налогоплательщик не согласен с выводами СВД, ему будет отправлено «90-дневное письмо».

После получения «90-дневного письма» налогоплательщик должен не пропустить срок 90 дней, чтобы подать иск в Налоговый суд США, если он не согласен платить этот налог. Подача иска в суд по закону приостанавливает исполнение всех действий СВД, а также откладывает уплату налогоплательщиком оспариваемого налога до вынесения судом окончательного решения по делу. Если налогоплательщик все же пропустил срок подачи иска в налоговый суд, СВД имеет все права истребовать с него неоплаченный налог. В этом случае налогоплательщик обязан оплатить свои долги по налогам и только потом может обжаловать действия СВД в административном порядке все в ту же СВД. Если СВД отказала налогоплательщику в жалобе или в течение шести месяцев вообще не ответила письменно на предъявленную жалобу, налогоплательщик имеет право подать исковое заявление на действия СВД в Федеральный окружной суд или в Претензионный суд США. Важно отметить, что в юрисдикцию Налогового суда США на этом этапе дело уже не входит⁴.

Если все же судебное заседание в налоговом суде состоялось и решение по делу вынесено, проигравшая сторона имеет право обжаловать его решение в Федеральный апелляционный суд США. С другой стороны, существует и возможность возвращения дела из производства Налогового суда США снова в апелляционное отделение СВД. Так может произойти только после начала рассмотрения дела по существу и лишь если стороны по делу сами предпочли разрешить дело без вынесения по нему решения. В подобной ситуации по ходатайству и согласию сторон суд выносит определение о прекращении дела и возвращении его в юрисдикцию апелляционного отделения СВД. В апелляционном отделении СВД дело подлежит разрешению окружным советником СВД (IRS District Counsel), решение которого окончательно и обжалованию не подлежит.

Структура суда и некоторые процессуальные особенности судопроизводства по налоговым спорам. Налоговый суд США является специализированным органом юстиции, в компетенцию которого входит разрешение налоговых споров на основании налогового законодательства США. Классификация споров, рассматриваемых судом, достаточно разнообразна. Основной составляющей являются споры между налогоплательщиками и СВД. Налоговый суд США был создан Конгрессом США в 1924 году как федеральный суд специальной юрисдикции и назывался не налоговым судом, а Советом по налоговым апелляциям США (The United States Board of Tax Appeals). В 1939 году Совет был преобразован в самостоятельное ведомство в структуре органов исполнительной власти, а в 1942 году переименован Конгрессом в Налоговый суд США и с тех пор название не менялось. Но при этом Налоговый суд был органом исполнительной власти, то есть фактически являлся разновидностью административных судов (administrative courts). Наконец, в 1969 году Налоговый суд был отнесен к судебной ветви власти и стал полноправным судебным органом в соответствии со статьей 1 Конституции США. С этого момента он был наделен всей полнотой судебной власти без каких-либо ограничений.

Налоговый суд США состоит из 19 основных судей (Judges), но по данным на 16 июня 2009 года⁵ в заседаниях Налогового суда США участвуют 16 судей. Судьи назначаются Президентом США на 15 лет в соответствии со ст. 1 Конституции США с согласия Сената Конгресса США. Председатель Суда (Chief judge) избирается судьями из своего же состава сроком на два года и несет всю ответственность за административное управление всеми делами Суда, помимо своих прямых обязанностей – рассматривать дела по существу. Кроме того, в состав суда входят:

- 5 судей по особым делам (Special-Trial Judges);
- 11 старших судей (Senior judges – бывшие основные судьи, ушедшие в отставку в связи

с истечением полномочий или по достижению соответствующего возраста; старшим судьям поручается рассмотрение лишь отдельных дел).

Судей, которые специализируются на налоговом законодательстве и полностью находятся в распоряжении Налогового суда, назначает Председатель Суда. Фактически они в основном занимаются исками на незначительные суммы (Small tax cases). Неписанным правилом при назначении судей является поддержание баланса интересов через назначение половины судей из числа соответствующих по образованию и стажу работы сотрудников налоговой службы и других государственных органов, а второй половины – из частных лиц, чаще всего налоговых адвокатов, которые также должны соответствовать квалификационным требованиям для занятия должности судьи.

Судью, который будет рассматривать конкретное судебное дело, вправе определить Председатель Суда. Также он может делить Суд на два и более отделений, если это необходимо, и назначать в этих отделениях председателей. Время работы Суда на всей территории США зафиксировано в Законе – с 8.00 до 16.30, кроме выходных и праздничных дней, даты которых также определены. При подаче иска в Налоговый суд уплачивается пошлина в размере 60 долларов, иначе исковое заявление не принимается. Оплата может быть произведена как наличными деньгами, так и в безналичном порядке, а также может быть отправлена почтой на имя клерка Налогового суда США.

Юрисдикция Налогового суда включает в себя рассмотрение всех дел по спорам в отношении правильности уплаты федеральных налогов всеми категориями налогоплательщиками США, в соответствии с Кодексом внутренних доходов США (The Internal Revenue Code, далее – КВД). Важно, что юрисдикция Налогового суда будет зависеть от поданного в срок искового заявления согласно КВД США. Если истец пропустил определенный в КВД срок подачи иска, суд не примет исковое заявление по причине пропуска срока.

Налоговый суд США заседает более чем в 80 городах США, головной офис находится в Вашингтоне. Для скорейшего рассмотрения налоговых споров и удобства налогоплательщиков судьи Налогового суда перемещаются по всей территории страны, то есть осуществляют так называемое «выездное правосудие». Как правило, решение Налогового суда формулируется судьей, председательствовавшим в ходе судебного слушания, но окончательно оно выносится только после получения одобрения председателя Налогового суда. В определенных случаях, когда председатель сочтет необходимым, решение может быть вынесено на обсуждение всех членов Налогового суда. Если кто-либо из судей выразит особое мнение, то оно должно быть включено в решение Налогового суда.

Около 10 процентов решений являются стандартными и публикуются в «Вестнике Налогового суда» (Annual Report of the Commissioner of Internal Revenue). Остальные решения издаются в виде меморандумных решений (Мемо) и доступны только при официальном обращении в суд или в частные издательства. Следует отметить, что только опубликованные решения рассматриваются Налоговым судом как содержащие положения и принципы, имеющие юридическую силу прецедентов. Тем не менее, меморандумные решения являются полезными с точки зрения иллюстрации позиции суда по тем или иным вопросам.

В структуре суда несколько административных отделов – офис клерка Суда (Clerk of the court), Административный офис (Administrative office), Отдел допуска к практике (Admission section), Отдел подачи исков (Petition section) и другие. Всего в суде восемь основных отделов. Налоговый суд олицетворяет собой налоговую власть Конгресса США в государстве. Правительство США в Налоговом суде представляет Окружной советник Службы внутренних доходов (IRS District Counsel), который является высокопрофессиональным юристом и подчиняется непосредственно Председателю палаты советников СВД США при Министерстве финансов США.

Порядок и все процедуры рассмотрения дел в суде строго определены законом, своего рода «налогово-процессуальным кодексом» США – «Правилами практики и процедуры Налогового суда США» («The United States Tax Court Rules of Practice and Procedure»)⁶. Этот документ объединяет все процессуальные нормы, последние изменения от июля 1997 года вступили в действие 1 августа 1998 года. В Правилах подробно регламентируются все процессуальные действия сторон:

- порядок подачи исков;
- форма и содержание искового и других заявлений;
- сроки подачи заявлений и ходатайств и сроки их рассмотрения;
- порядок назначения места проведения судебного заседания;
- порядок подачи сторонами ходатайств в судебном заседании;
- порядок вынесения определений, порядок вызова сторон и других лиц в суд в качестве, например, свидетелей, экспертов и т. д.;
- порядок допуска сторон и их представителей в судебное заседание;
- порядок представления доказательств в суде, виды доказательств;
- порядок заключения мирового соглашения;
- порядок приостановления слушания по делу и т. д.

Все без исключения споры в Налоговом суде касаются правильности уплаты налогов и решаются только в соответствии с материальными нормами Кодекса внутренних доходов США.

■ Право

Споры в основном возникают между Службой внутренних доходов США, с одной стороны, и налогоплательщиками (юридическими и физическими лицами) – с другой. Необходимо отметить, что для Налогового суда предусмотрен особый порядок его деятельности и рассмотрения исков. Отличительной особенностью Налогового суда является то, что он наделен правом самостоятельно устанавливать процессуальные нормы своей деятельности. Это означает, что он сам устанавливает порядок разрешения налоговых споров. Исключением являются правила о доказательствах, которые определяются Федеральным положением о доказательствах для судов и магистратов США 1995 г.

Все дела, в соответствии с Правилами, делятся на «большие» и дела по незначительным искам. «Незначительными» (Small tax cases) до 1 августа 1998 года считались те, в которых сумма иска не превышала 10 000 долларов США. После внесения изменений от 1 августа 1998 года «незначительными» считаются дела, в которых сумма иска не превышает уже 50.000 долларов США. Следует отметить, что разрешение спора в Налоговом суде процедура достаточно дорогостоящая. Поэтому на стадии подготовки дела к судебному слушанию стороны могут уменьшить свои судебные издержки. Например, по взаимной договоренности разрешить спор посредством привлечения арбитра – судьи-посредника (Mediator-judge). Таковым может быть один из судей по особым делам Налогового суда (Special-Trial Judge). Также, если дело подпадает под категорию незначительных, налогоплательщик имеет право в любое время до начала судебного слушания заявить ходатайство о рассмотрении его дела по упрощенной процедуре.

Роль судьи-посредника обуславливается особенностями судопроизводства в Налоговом суде. Судьи-посредники принимают участие в деле на стадиях его подготовки к слушанию по существу в рамках основной судебной процедуры, а также в случае упрощенной процедуры разбирательства спора. Судья-посредник, издавая судебные приказы, способствует переговорам сторон и обмену ими информацией на предварительной стадии разбирательства. Он следит за тем, чтобы переговоры не затягивались, а документы, которыми судьи обмениваются, не дублировали уже согласованные сторонами факты, обстоятельства применения тех или иных норм. Задача судьи-посредника сводится к тому, чтобы у сторон не осталось или осталось лишь незначительное число существенных расхождений по «вопросам права» (спор о применимом праве) к моменту слушания дела по существу.

Все «фактические вопросы» (спор о фактических обстоятельствах) должны быть урегулированы судьей-посредником со сторонами и закреплены в подписываемом перед слушанием дела по существу соглашении по фактическим обстоятельствам дела, не оспариваемым сторо-

нами. После подписания соглашения по фактическим обстоятельствам дела, не оспариваемым сторонами, судья-посредник путем разъяснения своей позиции по вопросам применимого права способствует заключению сторонами мирового соглашения. При утверждении мирового соглашения слушание дела заканчивается на предварительной стадии. В отличие от решений по обычным делам, решения суда по незначительным делам не подлежат официальному опубликованию, но с ними можно ознакомиться на официальном сайте Налогового суда. Подобные решения не могут являться прецедентами, поэтому на них нельзя ссылаться при рассмотрении аналогичных дел.

Все документы, подаваемые налогоплательщиками, поступают к секретарю Налогового суда в Вашингтоне. Каждый документ должен иметь следующие реквизиты: наименование, дату, номер, указание на суть вопроса и подпись. Документ, подписанный представителем налогоплательщика, должен содержать информацию об имени, адресе и номере телефона этого представителя. По общему правилу, в Налоговый суд должны быть поданы оригинал и четыре заверенные копии.

Правила о подсудности исков. Интересен вопрос определения места проведения судебного заседания. Истец должен сам установить в исковом заявлении, какое место проведения судебного заседания он предпочитает (то есть не по месту нахождения ответчика или имущества и т. п.; исключительной подсудности в Правилах тоже нет). Если истец не определил место проведения заседания, суд будет ждать отзыва ответчика на исковое заявление истца, где ответчик может указать предпочтительное для него место проведения судебного заседания. Если же и ответчик не указал место проведения судебного заседания, суд берет инициативу в свои руки и вправе назначить такое место сам, по своему усмотрению.

Перечень мест (городов и т. п.), где могут проводиться сессии Налогового суда, объявляется судом. В любом случае суд обязан письменно уведомить стороны о месте и дате проведения судебного заседания заранее. Любопытно и то, что стороны имеют право ходатайствовать (уже после назначения места проведения заседания) о его изменении. Суд обязан рассмотреть такое ходатайство, и если причина, указанная в нем, будет признана существенной, а ранее назначенное время и место еще позволяют перенести место заседания, суд может изменить его в соответствии с ходатайством стороны. После этого суд снова посылает сторонам уведомления о новом месте проведения заседания.

Закон предоставляет сторонам несколько возможностей разрешить дело без судебного разбирательства и даже до срока, определенного для начала судебного процесса. Это может произойти только по ходатайству сторон и с их согласия. Одним из способов разрешения может

быть соглашение сторон на передачу спора до судебного заседания для разрешения арбитру. Арбитр после рассмотрения дела передает принятое решение Председателю Налогового суда, который на основании принятого арбитром решения оформляет окончательное решение по делу, обязательное для обеих сторон.

Представительство налогоплательщика в Налоговом суде. Представление государственных интересов в Налоговом суде осуществляет главный юридический советник СВД. Налогоплательщик может представлять свои интересы в Налоговом суде как персонально, так и через своего представителя. Таким представителем может быть адвокат или иное лицо, которое аккредитовано при Налоговом суде. Все лица (за исключением адвокатов), которым налогоплательщики доверяют представлять свои интересы в Налоговом суде, должны сдать необходимые экзамены.

К процессу в Налоговом суде допущены не только дипломированные юристы, но и бухгалтеры. До сих пор данное положение, без изменений, закреплено в КВД США. С учетом этого Налоговый суд США официально объявил, что никому не может быть запрещено быть допущенным к участию в судебных заседаниях в Налоговом суде США, но все желающие (не юристы) иметь такой допуск должны сдать для этого квалификационные экзамены. Законодательство США подробно регламентирует порядок допуска в Налоговый суд доверенных представителей сторон. Обычно это дипломированные юристы, специализирующиеся на ведении дел в Налоговом суде США. Они допускаются для ведения дел в суде по заявлению и при оплате пошлины в размере 25 долларов США.

К тому же такой юрист должен быть действующим членом Ассоциации юристов Верховного Суда США (Bar of the Supreme Court of the USA), Высшего или соответствующего суда какого-либо из штатов или округа Колумбия, либо любой другой известной ассоциации юристов любой другой территории или содружества (владения) США. Сертификат о допуске такого юриста к практике в Налоговый суд выдается не позднее 90 дней с даты подачи заявления.

В настоящее время существует категория поверенных представителей, которые не являются дипломированными юристами, но могут представлять интересы сторон в Налоговом суде. Обычно это практикующие сертифицированные бухгалтеры (Certified Public Accountant, или CPA), допущенные к судебному процессу. Кроме заявления и пошлины они должны сдать письменный экзамен по знанию всего налогового законодательства США. Успешно сдавшие экзамены получают право представлять клиентов в Налоговом суде и называются официально в Правилах дословно как «допущенные к практике» (Admitted to Practice)⁷. Отзыв представителя возможен при условии получения предварительного согласия Налогового суда.

Налоговый суд может отказать тому или иному лицу в праве представлять интересы налогоплательщиков в судебном деле или приостановить право лица осуществлять функции представителя в Налоговом суде. Суд также вправе дисквалифицировать представителя, если тот не обладает достаточной квалификацией, либо его личные и профессиональные качества не позволяют ему должным образом осуществлять его функции.

На представителя, инициировавшего необоснованный налоговый спор, могут быть возложены расходы, связанные с его услугами. Правда, только в той части, в которой такие расходы превышают разумные размеры расходов на услуги представителя. Величина расходов, возмещаемая самим представителем, рассчитывается путем умножения количества потраченных им на судебное разбирательство часов, превышающих разумное количество часов, на размер разумной почасовой ставки. При этом пределы разумности суд определяет самостоятельно. Указанное выше правило распространяется и на те случаи, когда налогоплательщик самостоятельно представляет свои интересы. Обычно, это происходит, если речь идет о незначительных налоговых спорах, так как такие категории дел рассматриваются по упрощенной процедуре.

Стадии судебной процедуры разрешения налоговых споров в Налоговом суде США. В рамках описываемой американской модели выделяются три основные стадии судопроизводства: предварительная, стадия слушания дела по существу и апелляция.

Подготовительная стадия судебной процедуры разрешения налоговых споров в Налоговом суде основана на общепринятых принципах судопроизводства в США. Цель подготовительной стадии судопроизводства в Налоговом суде: — соблюдение принципов процессуальной экономики и своевременности судебного разбирательства: — определение круга обстоятельств, подлежащих выяснению судом по конкретному делу; — получение максимально полного содержания правовых позиций сторон по спору и назначение судебного разбирательства с таким расчетом, чтобы для его проведения уже не потребовалось новых доказательств и выяснения дополнительных обстоятельств. В рамках подготовительной стадии выделяются четыре основных этапа:

- подача искового заявления;
- плевирование (pleadings) - процедура обмена сторонами письменными заявлениями (исками, возражениями на иски, возражениями на возражения, дополнительными возражениями), содержащими ссылки на факты и закон, подтверждающие или опровергающие правовую позицию сторон;
- процедура урегулирования вопросов факта. На основании прошедшего плевирования

■ Право

стороны составляют соглашение по вопросам факта, в котором указывается, какие вопросы стороны ставят на разрешение суда, а разрешения каких вопросов стороны добились самостоятельно;

- назначение времени и места судебного разбирательства.

Срок для подачи искового заявления. Как уже отмечалось, чтобы исковое заявление было рассмотрено, оно должно быть подано в течение 90 дней со дня направления налогоплательщику решения о начислении недоимки. Если же решение СВД адресовано лицу, которое находится за пределами Соединенных Штатов, то для подачи искового заявления предоставляется 150 дней. Нерабочие и праздничные дни включаются в указанные 90 и 150 дней. При этом исковое заявление будет считаться поданным в срок, если оно подано на следующий день после субботы, воскресенья или дня государственного праздника. Подача искового заявления на решение СВД в рамках установленных сроков является гарантией и необходимым условием того, что суд рассмотрит дело. Если исковое заявление было подано с нарушением указанных сроков, то Налоговый суд должен отказать в его рассмотрении, и исключений из этого правила не допускается.

В каждом своем решении о начислении недоимки СВД обязана указывать дату, до наступления которой налогоплательщик вправе подать исковое заявление в Налоговый суд. Однако если решение налоговой службы не содержит указания на предельный срок подачи иска, то это не означает, что данное решение является недействительным. В этом случае исковое заявление по общему правилу должно быть подано в пределах указанных выше сроков.

Требования к содержанию искового заявления. Исковое заявление, как минимум, должно содержать информацию о размере начисленной недоимки, размере недоимки, которую налогоплательщик оспаривает, и периоде времени, за который была начислена недоимка. Кроме того, оно должно содержать просьбу об удовлетворении заявленных в нем требований. Исковое заявление должно быть подписано налогоплательщиком либо его представителем. Как правило, Налоговый суд относится к тексту иска либерально и рассматривает в качестве искового заявления любое обращение налогоплательщика или его представителя, поданное в течение 90 дней. В том случае, если формальные требования к составлению искового заявления не соблюдены, Налоговый суд может предоставить определенный срок для внесения необходимых исправлений. Тем не менее для того чтобы исковое заявление было принято, оно должно содержать положения, оспаривающие решение СВД (в целом или его часть) о начислении недоимки.

Если исковое заявление изложено настолько нечетко, что по нему нельзя вынести решение, Налоговый суд может обязать заявителя

сформулировать его более определенно. Если корректировки не были сделаны, судья вправе отказать в принятии искового заявления как поданного с нарушениями.

Отзыв на исковое заявление. Чтобы подготовить отзыв на исковое заявление, налоговым органам отводится 60 дней с даты подачи заявления или даты предоставления изменений или уточнений по нему. В отзыве должны быть подтверждены или опровергнуты утверждения, сделанные налогоплательщиком в исковом заявлении. Если такие утверждения не были ни подтверждены, ни опровергнуты, то предполагается, что налоговый орган выразил согласие с претензиями истца. Если бремя доказывания того или иного факта лежит на налоговом органе, то он обязан указать конкретные обстоятельства и основания для подтверждения своей позиции. В частности, налоговый орган обязан доказать: любой новый факт, на который он ссылается, увеличение размера задолженности по налогам, факты, опровергающие заявленный налогоплательщиком иск или подтверждающие обман со стороны налогоплательщика.

Фактами, опровергающими иск налогоплательщика, могут являться: судебный прецедент, преюдиция (обстоятельство, ранее установленное судом по другому делу), лишение права ссылаться на какие-либо факты, отказ от права, принуждение, обман, а также истечение срока исковой давности (права на судебную защиту). Кроме того, если в дополнение к налоговой задолженности на налогоплательщика наложены какие-либо штрафные санкции или иные суммы ко взысканию, доказать это обязан налоговый орган. Следует отметить, что если налоговый орган по какой-либо причине не ссылается на обстоятельства, имеющие значение для рассмотрения спора, то это не лишает его возможности ссылаться на такие обстоятельства впоследствии в ходе других судебных разбирательств об оспаривании налоговой задолженности за иные налоговые периоды.

По своему усмотрению судья может предоставить налоговому органу более продолжительный период времени для подготовки отзыва. При решении вопроса о продлении такого срока судья исходит из причин, по которым отзыв не был представлен в срок. Уважительной причиной является объективная невозможность налогового органа подготовить отзыв или избежать обстоятельств, препятствующих его своевременной подаче. Налогоплательщику отводится 45 дней, начиная с даты направления для подготовки своих комментариев к отзыву налогового органа. Если налогоплательщик не представит суду свои комментарии, это будет означать, что он не согласен с заявленными в отзыве утверждениями.

При рассмотрении дел по упрощенной процедуре налоговый орган не обязан составлять отзыв на исковое заявление налогоплательщика. Это будет означать, что налоговый орган не согласен и возражает против утверждений, заявленных в исковом заявлении.

Досудебные процедуры. Среди процедур подготовки к слушанию в суде наиболее значимыми можно считать ходатайства о получении информации. В рамках подготовки дела к непосредственному судебному разбирательству каждая из сторон имеет право получить необходимую ей информацию посредством заявления различных ходатайств. Например, ходатайства о подтверждении того или иного факта, о представлении разъяснений, о представлении документов, а иногда и об обеспечении доказательств. При этом процессуальными нормами предусмотрено, что до заявления соответствующего ходатайства стороны приложили все усилия, чтобы получить интересующую их информацию в ходе неформального общения.

Кроме того, в порядке подготовки дела к судебному слушанию Налоговый суд обязывает стороны обозначить те моменты, которые признаются обеими сторонами и в ходе судебного разбирательства оспариваться не будут. Досудебные процедуры направлены на то, чтобы сузить перечень спорных моментов, упростить процесс представления доказательств, выяснить позиции сторон, а также изыскать возможности разрешить спор без судебного разбирательства.

Ходатайства. После того, как одна из сторон попыталась посредством неформального общения установить наличие или отсутствие тех или иных фактов, относящихся к делу, она может заявить ходатайство о том, чтобы другая сторона подтвердила или опровергла наличие интересующего факта. Сторона, которой адресовано ходатайство, должна представить письменный ответ и подтвердить или опровергнуть наличие этого факта, а при необходимости – дать соответствующие разъяснения.

Ходатайство о представлении разъяснений включает в себя простые и понятные вопросы, имеющие отношение к рассматриваемому делу, и адресуются только другой стороне по делу, но не третьим лицам. Ходатайство о представлении документов также может быть адресовано только другой стороне по делу, но не третьим лицам. Посредством данного ходатайства запрашиваются только те документы, которые имеются в наличии у лица, которому такое ходатайство адресовано. Лицо считается обладающим запрашиваемыми документами тогда, когда оно ими обладает фактически, и когда у него существует реальная законная возможность получить их.

Любая из сторон имеет право заявить ходатайство об обеспечении доказательств. В зависимости от цели обеспечения доказательств подразделяется на два вида: направленное на получение новых доказательств и направленное на обеспечение возможности получить доказательства в будущем. В первом случае доказательства обеспечиваются путем допроса свидетелей, истребования письменных доказательств и т. д. Во втором случае принимаются меры, которые позволили бы устранить возможные препятствия для получения доказательств непосредствен-

но в ходе судебного разбирательства. Следует отметить, что обеспечение доказательств является крайней мерой. Как правило, такие ходатайства удовлетворяются судом, когда отсутствует возможность получить необходимую информацию (доказательства) в ходе неформального общения с противоположной стороной по делу или с третьими лицами.

Выявление фактов, по которым разногласий нет. Как уже отмечалось, в целях обеспечения правосудия и наиболее быстрого разрешения налогового спора на стадии подготовки дела к судебному слушанию стороны должны обозначить те моменты (позиции, подходы, понимание и т. д.), по которым у них отсутствуют разногласия и, следовательно, которые впоследствии оспариваться не будут. Если выяснится, что спорных моментов нет, судебное слушание по такому делу может не проводиться, а решение выносится на основании позиции (фактов), согласованной сторонами.

Судебное разбирательство. Налоговый спор считается принятым к производству Налоговым судом с момента представления отзыва на исковое заявление или, если обязательно представление комментариев на отзыв, – с момента представления таких комментариев. После принятия налогового спора к производству суд назначает дату проведения судебного слушания. Неявка в суд одной из сторон в назначенный день не является основанием для отложения производства по делу.

Бремя доказывания. Как правило, при рассмотрении дела Налоговым судом бремя доказывания несет налогоплательщик. На налоговом органе лежит обязанность по доказыванию какого-либо нового обстоятельства, которое служит обоснованием его требований, фактов, влияющих на увеличение размеров недоимки, а также фактов, на которые он ссылается в отзыве на исковое заявление в подтверждение своей позиции. Кроме того, законодательство США предусматривает ряд случаев, когда бремя доказывания возлагается на налоговый орган. Например, когда налоговый орган обвиняет налогоплательщика в обмане.

В качестве доказательств могут использоваться показания налогоплательщика, письменные доказательства, заключения экспертов и т. д. Суд обязан принять во внимание показания налогоплательщика, если они безупречны, непротиворечивы и относятся к делу. В то же время, если такие показания не относятся к делу или относятся косвенно, то есть когда такие показания спорны, суд при вынесении решения может их не учитывать. Что касается письменных доказательств, то здесь важно отметить следующее: данные налоговой декларации не могут являться доказательствами заключения налогоплательщиком той или иной сделки.

Заключение эксперта, изложенное в письменном виде, представляется в суд и направляется противоположной стороне не менее чем за

■ Право

30 дней до даты судебного разбирательства. При необходимости в ходе судебного разбирательства от эксперта могут потребовать представления экспертной оценки по тому или иному вопросу. В этом случае свое мнение или заключение он, как правило, излагает в устной форме.

Вынесение решения судом. В отличие от предварительной стадии судебного разбирательства более подробно регламентирована законом. При этом возможность самостоятельного регулирования процедуры Налоговым судом и правомочия суда на активные действия существенно ограничены, поскольку «регулирование особо важных вопросов его деятельности требует наивысшей правовой процедуры, каковой является законодательная процедура»⁸.

При вынесении решения суд анализирует собранные по делу доказательства на предмет подтверждения фактов, оставшихся после подготовительной стадии разбирательства спорными. После анализа имеющихся доказательств суд определяет применимые для урегулирования данной ситуации нормы закона, а также опирается на ранее вынесенные судебные решения по схожим налоговым спорам в обоснование собственных доводов, излагаемых в решении.

Судья, председательствующий в ходе судебного слушания, формулирует решение, но окончательно оно выносится только после того, как получено одобрение председателя Налогового суда. В некоторых случаях, если председатель сочтет это необходимым, решение может быть вынесено на обсуждение всех членов Суда. Если судья выражает особое мнение, оно должно быть включено в решение.

Часть решений являются прецедентными и подлежат опубликованию в официальном сборнике судебных решений. Остальные решения издаются в виде меморандумов, которые не считаются частью права, формируемого Налоговым судом. Меморандумы содержат информацию главным образом о фактических обстоятельствах дел, а правовые вопросы выступают в роли производного фактора.

Налоговый суд при рассмотрении и разрешении дел вправе руководствоваться не только законодательными актами, но и официально опубликованными решениями судов высшей инстанции, а также собственными решениями. При этом, поскольку прецедентные решения имеют безусловно обязывающее значение для американских судов, возможна конкуренция взаимно противоположных судебных решений.

Протоколы судебных заседаний, записи выступлений участников процесса, документы, полученные в рамках пледирования, и прочие судебные материалы относятся к открытой информации и публикуются в СМИ, если судом не вынесено отдельное решение о закрытии информации или ее части.

Налогоплательщики, в пользу которых вынесено решение в споре с СВД, имеют право на компенсацию судебных расходов. На лиц, кото-

рые, по мнению Налогового суда, подают иски без достаточных оснований или с целью намеренного затягивания процедуры взимания налога, может быть наложен штраф. Такие санкции играют роль дополнительного стимула для поиска взаимоприемлемого решения конфликта между налогоплательщиком и Налоговым управлением, поскольку они увеличивают потенциальные налоговые издержки (госпошлина в размере 60 долл. США за рассмотрение в суде первой инстанции, расходы на адвокатов и другие судебные расходы).

Пересмотр решений Налогового суда США. После вынесения судебного решения любая из сторон вправе заявить ходатайство о пересмотре судебного решения в одном из 13 неспециализированных федеральных апелляционных судов по месту жительства или деятельности налогоплательщика. Такая возможность предусмотрена правилами рассмотрения споров Налоговым судом (ст. 7482 Кодекса внутренних доходов США). Федеральные апелляционные суды в США имеют равный статус и разную территориальную юрисдикцию, а потому основывают свои судебные решения в том числе и на существенно различающемся налоговом законодательстве штатов. Заявитель может ходатайствовать как о пересмотре судебного решения (его отмене), так и об устранении существенных ошибок в вынесенном решении. Ходатайство о пересмотре подается одной из сторон в течение 30 дней после вынесения решения.

Если заявитель просит суд устранить фактические или юридические ошибки в вынесенном решении, суд не рассматривает дело по существу, суд вправе отменить первоначальное решение и вынести новое. После этого ни одна из сторон не вправе обжаловать решение апелляционного суда, однако СВД или налогоплательщик могут попытаться убедить Верховный суд в необходимости пересмотреть решение апелляционного суда. Верховный суд редко пользуется этим правом, за исключением тех случаев, когда решение апелляционной инстанции входит в противоречие с принятым толкованием закона.

Если налогоплательщик не возражает против уплаты доначисленной суммы налога – недоимки, то по получении соответствующего уведомления он может уплатить требуемую сумму, а затем подать иск в Претензионный суд или Федеральный окружной суд с целью получения компенсации произведенной переплаты. Налоговым законодательством США в интересах налогоплательщика предусмотрена также возможность добиваться отмены обложения недоимкой в Федеральном окружном суде на том основании, что полученное уведомление недействительно, либо произведенный расчет неверен или не основан на законе.

По истечении 90 дней со дня вынесения решения Налоговым судом оно считается окончательным и пересмотру не подлежит. Решение

Налогового суда по незначительным искам является окончательным и не подлежит обжалованию в апелляционном порядке.

В заключение следует отметить, что в США на сегодня существует достаточно эффективная система разрешения налоговых споров. Представляется, что значительное число задач, стоящих сегодня перед органами государственной власти РФ, можно решить с помощью заимствования и надлежащей адаптации способов решения налоговых проблем, имеющих место в США.

Большая часть налоговых споров в США, разрешаемых в судебном порядке, проходит через Налоговый суд США. Возбуждение судебной процедуры в нем связано с подачей заинтересованной стороной заявления о рассмотрении ее дела. Оно обязательно сопровождается приложением доказательств прохождения сторонами досудебного порядка урегулирования налогового спора. То есть рассмотрения вопроса Службой внутренних доходов в рамках административной процедуры. В случае отсутствия подобных доказательств Налоговый суд США направит дело на рассмотрение в рамках административной процедуры самостоятельно.

Применяемый в американском праве подход направлен на реализацию гарантий налогоплательщиков на осуществление справедливого и равного налогообложения. При кажущейся на первый взгляд усложненности, детальное изучение действующей в США совокупности правовых регуляторов позволяет охарактеризовать данный подход как оправданный и системообразующий.

Если сопоставить американскую и российскую судебные системы, очевидно, что арбитражные суды различных инстанций в РФ при рассмотрении одного конкретного дела вынуждены рассматривать и пересматривать фактически одни и те же вопросы, основываясь на одной доказательственной базе, а то и вовсе ее не имея. Зачастую, обжалуя решения судов нижестоящих инстанций в вышестоящих, представители налоговых органов просто переписывают формулировки из своих первоначальных решений. И это при том, что юристы ФНС не считают обжалуемые ими судебные акты неправосудными. Зачастую это происходит в силу предписаний внутренних циркуляров данной службы и общей политики государства, сфокусированной на приоритете интересов казны.

Судебная процедура в США исключает подобную практику, поскольку предусматривает ступенчатость процедуры с постоянной фиксацией достигнутых результатов, когда, переходя на следующую стадию процедуры, стороны фиксируют круг вопросов, по которым не удалось достичь согласия, и не возвращаются больше к рассмотрению тех вопросов, по которым было достигнуто соглашение.

По окончании административной процедуры по праву США, стороны также фиксируют круг вопросов, по которым они пришли к со-

гласию. При этом налоговая служба крайне заинтересована участвовать в рассмотрении спора и приходиться к компромиссам с налогоплательщиками, поскольку, обнаружив в дальнейшем, что административного разбирательства по конкретному делу не производилось либо оно носило формальный характер, суд вернет спор на разбирательство в налоговый орган.

Некоторые российские авторы⁹, напротив, предлагают ограничиться судебным обжалованием решений налоговых органов, хотя это и сопряжено с определенными проблемами. Существующие в России суды общей юрисдикции не обладают должной квалификацией для рассмотрения налоговых споров, а более подготовленные для решения данной задачи арбитражные суды в принципе не рассматривают дела, в которых хотя бы одной из сторон выступает физическое лицо (кроме индивидуальных предпринимателей). Следовательно, для рассмотрения налоговых споров придется создавать специализированные налоговые суды.

Одной из проблем, связанных с переходом к исключительно судебному порядку обжалования решений налоговых органов, является длительность судебной процедуры, усугубляемая перегруженностью российской судебной системы. Приостановление исполнения требований об уплате налогов на период их обжалования, использование судебной процедуры приведет к существенной отсрочке поступлений в бюджет. Поэтому преимущества применяемого в США порядка досудебного разрешения спора очевидны. Во-первых, этот путь более экономичен и для налогоплательщиков, и для государства, во-вторых, стороны не ограничены жесткими рамками судебного производства.

Кроме того, административная процедура по налоговым спорам в США может осуществляться не только в рамках Апелляционного отделения СВД, но и посредством заключения сторонами соглашения с налоговыми посредниками – медиаторами. По мнению некоторых авторов¹⁰, отказ российских законодателей от введения процедуры заключения налоговых соглашений в правоприменительную практику порождает увеличение нагрузки на судебную систему. Введение института медиаторов в отечественное налоговое право могло бы существенно повысить эффективность российской административной процедуры разрешения налоговых споров¹¹.

Налоговым судом США рассматривается порядка 30 тысяч дел в год. Это очень большая нагрузка, поэтому судьи поддерживают досудебное урегулирование налогового спора и делают все возможное для мирного разрешения дела сторонами. При этом только четыре процента налогоплательщиков, обратившихся в суд, выигрывают спор¹². Причиной тому является стремление государства, в лице налоговой службы, урегулировать во внесудебном порядке «слабые» дела – те, по которым налогоплательщик представляет веские и заслуживающие внимания

■ Право

аргументы. Кроме того, решения суда – это прецеденты, которые доводятся до общественности, поэтому со стороны государства проигрыш считается недопустимым.

Как отмечают ученые - праведы, из примерно 18 миллионов поступающих в суды США дел в год лишь 5-10% из них доходят до стадии судебного разбирательства¹³. И не только из-за большой загруженности американских судов и ограниченного штата сотрудников. Это происходит, главным образом, в связи с большим вниманием к подготовке судебного процесса, так как главной целью стадии собирания и представления доказательств в процессуальном праве США является достижение мирного урегулирования спора без вмешательства суда.

На рассматриваемом американском примере можно отметить сбалансированность системы, представляющей собой целостный механизм разрешения налоговых споров: Службы внутренних доходов США, Налогового суда США, иных государственных органов, с одной стороны, и частно-правовых образований – налоговых посредников, – с другой. Взаимодействие государ-

ственных органов и частноправовых элементов с налогоплательщиками в связи с имеющимся конфликтом интересов составляет наполнение данной системы налоговых правоотношений. Развитие этих отношений происходит в связи с совершенствованием имеющихся процедур их разрешения и осуществляется в рамках существующих доктринальных принципов. Таким образом, сочетание доктринальных принципов разрешения налоговых споров и положений статутного права образует систему регулирования разногласий между американскими налоговыми органами и налогоплательщиками.

Kapkaev A.A. Short Review of Tax Dispute Procedures Under the U.S. Law.

Summary: *In this article the author touches upon and analyzes the peculiarities of the U.S. tax and administrative legislation governing the scope of procedural relations in tax disputes field. The systematization of certain provisions of the U.S. tax legislation and the analysis of the legal nature of tax dispute procedures aim at exploiting positive experience of U.S. law enforcement in order to improve relevant branches of Russian law.*

Ключевые слова

Служба внутренних доходов США, рассмотрение жалоб налогоплательщиков, 30-дневное письмо, 90-дневное письмо, Налоговый суд США, судья по особым делам, старший судья, Кодекс внутренних доходов США, судья-посредник, практикующий сертифицированный бухгалтер.

Keywords

The U.S. Internal Revenue Service, the IRS Appeals Office, 30-day Letter, 90-day Letter, mediator, the U.S. Tax Court, Special-Trial Judge, Senior judge, the Internal Revenue Code, Mediator-judge, Certified Public Accountant.

Примечания

1. Боботов С.В., Жигачев И.Ю. Введение в правовую систему США. – М., 1997. С. 65.
2. По данным официального интернет-сайта Службы внутренних доходов США: <http://www.irs.gov/publications/p556/ar02.html>
3. В отдельных переводах – Апелляционное отделение СВД, Бюро по рассмотрению жалоб.
4. Tax Guide for U. S. Citizens and Resident Aliens Abroad. Publication 54. Cat. No. 14999E. Department of the Treasury. Internal Revenue Service. 1995.
5. По данным официального интернет-сайта Налогового суда США: <http://www.ustaxcourt.gov>
6. Правила практики и процедуры Налогового суда США. По данным официального интернет-сайта Налогового суда США: <http://www.ustaxcourt.gov/>
7. Jay Starkman. The Tax Court Exam. По данным официального интернет-сайта Jay Starkman: <http://www.starkman.com/>
8. Harold Dubroff. The United States Tax court. Chicago.Illinois. 1979. С. 105.
9. Напр., Борзунова О.А. Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов. Пилотный выпуск журнала «Налоговые споры: теория и практика». Статья опубликована на официальном интернет-сайте журнала «Арбитражная практика»: http://www.arbitr-praktika.ru/Arch/n_sp_zarub_opyt.htm
10. Белоусов А.В. Частноправовые элементы в налоговом праве. «Юрист». 2007. № 9.
11. Аналогичные выводы содержатся, напр., в работе И.А. Гончаренко «Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС» (диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук).
12. См. интервью судьи Налогового суда США Д. Ларо в журнале «Налоговед», № 3. 2009.
13. Byrnham W. Introduction to the law and legal system of the United States. St. Paul, 1995. P.257.