

Оригинальная статья / Original article
<https://doi.org/10.31429/20785836-14-3-44-49>



СИСТЕМА РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В США: ЧТО МОЖНО ЗАИМСТВОВАТЬ ДЛЯ РОССИИ?

Е.Б. Лупарев*, А.В. Швец

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»
(Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040)

Ссылка для цитирования: Лупарев Е.Б., Швец А.В. Система разрешения налоговых споров в США: что можно заимствовать для России? *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2022;14(3):44–49. <https://doi.org/10.31429/20785836-14-3-44-49>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Лупарев Евгений Борисович*, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Адрес: Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040

Тел.: +7 (861) 262-35-09

E-mail: jeklouparev@yandex.ru

Конфликт интересов. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 12.07.2022

Статья принята к печати: 12.08.2022

Дата публикации: 12.09.2022

Аннотация: Целью работы выступает освещение малоисследованных аспектов публично-правового регулирования порядка разрешения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки в сравнении с системой разрешения аналогичных споров в Российской Федерации. Несмотря на определенные различия как в нормативном регулировании, так и в теоретических концепциях защиты интересов государства и налогоплательщиков, для российской науки административного процесса и науки финансового права имеется весьма позитивный опыт разрешения налоговых споров в США, позволяющий при должном использовании рациональных элементов разгрузить судебную систему Российской Федерации в части разрешения налоговых дел.

Задачи работы включают в себя следующие исследовательские направления: анализ современного состояния доктрины, законодательства и практики разрешения налоговых споров в США с учетом новейших статистических данных; сопоставление опыта разрешения налоговых споров в США с отечественным опытом; выработка предложений по организации квазисудебной системы разрешения налоговых споров в России.

Предпринимается попытка воспринять опыт квазисудебных процедур для целей быстрого и эффективного разрешения небольших с точки зрения сумм налоговых споров. Учитываются особенности судебного и внесудебного порядка обеих стран для понимания потенциальной эффективности предлагаемых к заимствованию практик.

Принципиальным *выводом* данного исследования является мысль о том, что ответственность государства перед налогоплательщиками за вред, причиненный незаконными и необоснованными действиями или бездействиями налоговых органов должен восприниматься не в частно-правовой, а в публично-правовой парадигме, несмотря на то, что в России данные нормы выступают частью гражданского законодательства. Кроме того, с целью быстрого и без ущерба для качества разрешения относительно небольших по суммам налоговых споров возможно восприятие опыта квазисудебной организации разрешения подобных дел в США.

Ключевые слова: налоговые споры, квазисудебные органы США, административный процесс.

US TAX DISPUTE RESOLUTION SYSTEM: WHAT CAN BE BORROWED FOR RUSSIA?

Evgeniy B. Luparev*, Alexandra V. Shvets
FGBOU VO "Kuban State University"
(Stavropol str., 149, Krasnodar, Russia, 350040)

Link for citation: Luparev E.B., Shvets A.V. US tax dispute resolution system: what can be borrowed for Russia? *Legal Bulletin of the Kuban State University*. 2022;14(3):44–49. <https://doi.org/10.31429/20785836-14-3-44-49>

CONTACT INFORMATION:

Evgeniy B. Luparev*, Dr. of Sci. (Law), Professor, Head of the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

Address: Stavropol str., 149, Krasnodar, Russia, 350040

Tel.: +7 (861) 262-35-09

E-mail: jeklouparev@yandex.ru

Conflict of interest. The authors declare that they have no conflicts of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 12.07.2022

The article has been accepted for publication: 12.08.2022

Date of publication: 12.09.2022

Annotation: The aim of the work is to highlight the little-studied aspects of public law regulation of the procedure for resolving tax disputes in the United States of America in comparison with the system for resolving similar disputes in the Russian Federation. Despite certain differences both in the normative regulation and in the theoretical concepts of protecting the interests of the state and taxpayers, for the Russian science of the administrative process and the science of financial law, there is a very positive experience in resolving tax disputes in the United States, which, with the proper use of rational elements, can relieve the judicial system of the Russian Federation regarding the resolution of tax cases.

The tasks of the work include the following research areas: analysis of the current state of the doctrine, legislation and practice of resolving tax disputes in the United States, taking into account the latest statistical data; comparison of experience in resolving tax disputes in the United States with domestic experience; development of proposals for organizing a quasi-judicial system for resolving tax disputes in Russia.

An attempt is being made to take the experience of quasi-judicial procedures for the purpose of quickly and efficiently resolving tax disputes that are small in terms of amounts. The features of the judicial and extrajudicial procedures of both countries are taken into account in order to understand the potential effectiveness of the practices proposed for borrowing.

The principal conclusion of this study is the idea that the responsibility of the state to taxpayers for harm caused by illegal and unreasonable actions or inaction of the tax authorities should be perceived not in the private law, but in the public law paradigm, despite the fact that in Russia these norms are part of the civil law. In addition, in order to quickly and without prejudice to the quality of resolution of relatively small tax disputes, it is possible to perceive the experience of the quasi-judicial organization of resolving such cases in the United States.

Keywords: tax disputes, US quasi-judicial bodies, administrative process.

Введение

Согласно данным Федеральной налоговой службы Российской Федерации, количество жалоб налогоплательщиков остается на стабильно высоком уровне, причем прирост количества рассмотренных жалоб в 2022 году уже составляет 5748 единиц (+ 21,29 %)¹. Аналогичная картина

¹ Аналитический портал ФНС России [сайт]. Официальный сайт ФНС России; 2022 [процитировано 01 июля 2022]. Доступно: <https://analytic.nalog.gov.ru/>.

характеризует деятельность судебной системы по разрешению налоговых споров, хотя, как отмечено председателем Верховного Суда России В.М. Лебедевым, темпы прироста дел, вытекающих из публичных правоотношений, включая налоговые споры и дела о взыскании обязательных платежей несколько снизились¹.

В этих условиях и в условиях общего роста нагрузки на судебную систему Российской Федерации встает вопрос об оптимизации характера и количества налоговых дел, которые рассматривают суды. В этом смысле отечественный опыт досудебного разрешения налоговых споров явно не отвечает вызовам текущего времени. В мире существует разнообразный опыт внесудебного разрешения налоговых споров. Одной из стран с наиболее изощренной системой взимания налогов вкупе с достаточно высокими продекларированными стандартами защиты прав и законных интересов налогоплательщиков являются США. Соответственно, авторы считают вполне актуальным изучение данного опыта, элементы которого при разумном подходе могут быть использованы и в России.

Методы исследования

Российская наука административного процесса и наука финансового права нацелены на как на теоретическое обогащение, так и на совершенствование фундаментальных основ правового регулирования налоговых отношений. Данный тезис предопределяет использование эвристических и аксиологических методов исследования, наряду с методом системного анализа правовых и организационно-управленческих явлений в контексте избранной темы, а также методов сравнительного правоведения в контексте изучения опыта иностранных государств в сфере публично-правового регулирования налоговых споров.

Результаты исследования

Можно не в полной мере соглашаться с оценкой эффективности североамериканского судопроизводства, но то, что в праве США вопросы процедуры (в том числе и административной) занимают одно из центральных мест – бесспорно.

Стремление сгладить начавшийся налоговый спор на досудебных стадиях обусловлено дороговизной, длительностью, а в итоге – и малой эффективностью судебной процедуры в США, особенно если речь идет о малозначительных делах. Вследствие этого широкое распространение получили различные внесудебные способы разрешения налоговых споров.

Помимо процедуры, предусмотренной статьей 140 НК РФ предлагается предусмотреть вневедомственную упрощенную процедуру рассмотрения налоговых споров с учетом опыта США в рамках специализированного административного органа по типу административной комиссии с условно предлагаемым наименованием «налоговая комиссия».

Научная дискуссия

Система разрешения налоговых споров в США выглядит своего рода продолжением английской традиции. Не выглядит случайной постановка данных систем в один ряд Г.И. Никеровым, который пишет, что «английские и американские суды на протяжении веков совершенствовали порядок принятия к своему производству и рассмотрения дел и действительно сделали его максимально справедливым в рамках системы господства права, господства прав при неординарных возможностях отдельных лиц – изобретение человечества, может быть, не абсолютно совершенное, но наилучшее в его истории» [5, с. 96]. Давать характеристику административно-процессуальному праву США довольно трудно вследствие того, что этот вопрос относится как к предмету ведения федерации, так и к креатуре штатов. Во многом это объясняет и дуализм судебной системы судов общей юрисдикции, включающих федеральные суды и суды штатов [2, с. 38–57]. Основным федеральным источником считается Федеральный Закон об административной процедуре 1946 года (с последующими изменениями) и аналогичные законы штатов. Часто источниками процессуального права служат административные акты. Ряд федеральных агентств законодательно уполномочены, принятием собственных решений разрешать спорные вопросы, возникающие при применении права и давать интерпретацию законодательства².

¹ Верховный Суд подвел итоги работы судов за 2021 год [текст: электронный]. Доступно: URL: <https://pravo.ru/story/239027/?ysclid=177d3ctauw982457290>.

² Запольский С.В. Система непрерывной кодификации законодательства в США: опыт восьмидесятих годов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://konstantin-palace.spb.ru/EUROPE/851400386.html/> (дата обращения: 01.07.2022).

Важно отметить такую особенность американского публичного права, как стремление к предотвращению конфликтов еще на тех стадиях, когда они лишь предполагаются. Прежде всего, это выражается в деятельности законодательной власти по контролю за деятельностью исполнительной власти. Нельзя недооценивать деятельность аппарата законодательных органов, который обеспечивает организацию комитетских слушаний и расследований (под руководством председателей соответствующих комитетов), вызывает свидетелей и представителей администрации для дачи разъяснений по известным фактам, готовит проекты решений комитетов по проводимым расследованиям [6, с. 107]. Примером может служить деятельность различных комиссий и бюро в органах, наделенных государственно-властными полномочиями, например Бюро по рассмотрению жалоб налогоплательщиков в составе Федеральной налоговой службы США.

Что касается квазисудебных органов, то в США «в квазисудебном процессе максимально строго применяются конституционное требование о соблюдении надлежащей правовой процедуры, т.е. об оповещении всех заинтересованных по делу лиц и заслушиванием их перед принятием решения» [5, с. 100]. Следует упомянуть также и о праве на представление доказательств, праве на опровержение доказательств путем проведения перекрестных допросов и иных следственных действий, праве на участие адвоката в рассмотрении дела, возможности получить копии протокола, в котором подробно излагались бы обстоятельства дела [11, с. 140]. Однако, это правило в полном объеме применяется не для всех категорий налоговых споров. Приближение квазисудебного процесса к судебному не могло не повлечь и соответствующих недостатков судебного процесса (прежде всего, длительность).

Органы, осуществляющие квазисудебную деятельность весьма многообразны, каждый функционирует в рамках своей специализации. Н.Ю. Хаманева классифицирует их по основанию квазисудебной деятельности, как функции, на органы, для которых эта функция не основная (административные судьи типа *hearing examiners*, специальные апелляционные управления по сферам деятельности) и органы, для которых, рассмотрение административно-правовых споров есть единственная функция, и их статус как квазисудебного органа не зависит от присвоенного им названия (налоговый суд, претензионный суд, Федеральный суд по делам международной торговли) [11, с. 140–142].

По сведениям С.И. Первухиной «Служба внутренних доходов США поддерживает несколько программ мирного разрешения жалоб налогоплательщиков на действия и решения налоговых органов. Процедуры, альтернативные административному порядку разрешения споров, дифференцируются в зависимости от категории налогоплательщика и этапа налогового контроля. Так, помимо стандартного административного процесса рассмотрения налогового дела и обжалования вынесенного решения в апелляционном порядке всем категориям налогоплательщиков доступны три процедуры: в рамках налоговой проверки – (1) процедура ускоренного разрешения налогового спора (*Fast Track Settlement (FTS)*) и процедура ранней апелляции (*Early Referral*); на стадии обжалования (апелляции) – медиация в рамках административной процедуры (*Post Appeals Mediation*). Дополнительно для крупного и международного бизнеса предусмотрена процедура предварительной оценки соответствия (*Compliance Assurance Process (CAP)*). Для среднего и малого бизнеса разработана специальная программа медиации, которая реализуется до возбуждения стандартной административной процедуры обжалования решения о взыскании налога (*Fast Track Mediation*) [7, с. 28]. Кроме того, по сведениям Мелинды Джон (*Jone Melinda*) налоговой службой США реализуется модель *Dispute Systems Design (DSD)*, направленная на разрешения налоговых споров в США в контексте инициативы *IRS Future State (Будущее государство)* [13, с. 824–851]. Смысл инициативы *DSD* состоит в введении системы он-лайн разрешения налоговых споров, что в условиях России имеет явно ограниченную возможность применения в силу неполного охвата отдельных территорий возможностями интернет-соединений.

Впрочем, Налоговый суд США иногда рассматривается как единственный специализированный судебный орган, куда налогоплательщик может обратиться до уплаты налога в 90-дневный срок после отправки ему уведомления о недоимке, а Суд федеральных исков как специализированный судебный орган, где рассматриваются крупные (не менее 100000 долларов США) споры, связанные с взиманием федеральных налогов, неисполнением обязательств по заключенным правительством контрактов, нарушением патентного права и другими действиями или бездействиями правительственных органов [3, с. 105–109]. Аналогичную позицию в оценке природы данного органа заняли Н.Н. Чертков и О.С. Токарева, которые пишут: «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 налоговые начисления» [9, с. 45].

Как писал один из судей Налогового Суда США Д. Ларо «многие налогоплательщики выбирают Налоговый суд США в качестве суда первой инстанции, поскольку иск можно подать без предварительной уплаты оспариваемого налога» [4, с. 71].

Несмотря на то, что в налоговых судах дела рассматриваются по более упрощенной процедуре в сравнении с судами общей юрисдикции, и имеет свои особенности статус судей, есть все основания считать их все же специализированными судами, а не квазисудебными органами. В пользу этого говорит, в частности порядок обжалования решений этих судов – в Апелляционный суд Федерального округа или другие апелляционные суды США, а не в суд общей юрисдикции первой инстанции.

Контроль федеральных судов над администрацией в США не является всеобъемлющим как минимум по двум аспектам. Во-первых, суды в своем контроле ограничиваются рассмотрением вопросов права (формальная сторона), а не факта (существа дела), хотя есть и определенные исключения. Во-вторых, XI поправка к Конституции США отрицает право федеральных судов разрешать дела по искам к штатам, если истец – гражданин другого штата или иностранец [10, с. 21–22]. Ограничено и возмещение вреда, причиненного действиями администрации. Несмотря на то, что после принятия в 1946 году Федерального закона «О деликтных исках из причинения вреда гражданам» в США расширена ответственность государства за причиненный вред, эта ответственность ограничена [1, с. 110]. Например, запрещена дополнительная компенсация (типа упущенной выгоды), что ограничивает эту ответственность от гражданско-правовой.

При разрешении налоговых споров в США значительна роль доктрин типа «доктрины экономической сущности» George M. Cohan [8, с. 48–54], используемые для устранения пробелов при разрешении налоговых споров [12, с. 42–45].

Подытоживая сказанное, хотелось бы предложить в рамках досудебной административной процедуры рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации помимо процедуры, предусмотренной статьей 140 НК РФ предусмотреть вневедомственную упрощенную процедуру в рамках специализированного административного органа по типу административной комиссии с условно предлагаемым наименованием «налоговая комиссия». Предлагается с использованием опыта США ограничить сумму налогового спора, рассматриваемого такой комиссией, 1000000 рублей с рассмотрением без уплаты государственной пошлины и с возможностью подачи электронной жалобы. Такие комиссии целесообразно создавать на межрайонном уровне или уровне крупных городов с населением более 500000 человек. Состав комиссии должен быть паритетным от налоговых органов и представителей общественных объединений юридической направленности.

Список использованной литературы:

1. Барри Д. Возмещение убытков, причиненных гражданам государством: аспекты защиты прав человека в США. *Государство и право*. 1993;(1):110–119.
2. Егоров С.А. Политическая юриспруденция в США: монография. Москва: Наука; 1989.
3. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США. *Хозяйство и право*. 1998;(4):105–109.
4. Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США. *Налоговед*. 2012;(6):71–79.
5. Никеров Г.И. Административно-процессуальное право США. *Государство и право*. 1997;(12):96–103.
6. Осавелюк А.М. Вспомогательные государственные органы зарубежных стран: конституционно-правовой аспект (монография). Москва: Юристъ; 1998.
7. Первухина С.И. Зарубежный опыт дифференциации процедур досудебного урегулирования налоговых споров. *Арбитражный и гражданский процесс*. 2017;(8):27–33.

References:

1. Barri D. [Compensation for damages caused to citizens by the state: aspects of protecting human rights in the USA]. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*. 1993;(1):110–119. (In Russ.)]
2. Egorov S.A. [Political jurisprudence in the USA]. Moscow: Nauka; 1989. (In Russ.)]
3. Efremov L. [The procedure for judicial resolution of tax disputes in the USA]. *Khozyaistvo i pravo = Economy and law*. 1998;(4):105–109. (In Russ.)]
4. Laro D. [Actual tax disputes in the USA]. *Nalogoved = Tax specialist*. 2012;(6):71–79. (In Russ.)]
5. Nikerov G.I. [US Administrative Procedural Law]. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*. 1997;(12):96–103. (In Russ.)]
6. Osavelyuk A.M. [Auxiliary state bodies of foreign countries: constitutional and legal aspect]. Moscow: Jurist; 1998. (In Russ.)]
7. Pervukhina S.I. [Foreign experience of differentiation of procedures for pre-trial settlement of tax disputes]. *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess = Arbitration and civil process*. 2017;(8):27–33. (In Russ.)]

8. Попкова Ж.Г. Российская доктрина Коэна: проблемы исчисления расходов и вычетов в отсутствие надлежащих документов. *Актуальные проблемы российского права*. 2019;(4):48–54. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.048-054.

9. Чертков О.Н., Токарева О.С. Разрешение налоговых споров в Соединенных Штатах Америки. *Евразийский Союз Ученых*. 2020;(1(70)):44–48. DOI: 10.31618/ESU.2413-9335.2020.6.70.561.

10. Современный буржуазный федерализм: монография. Москва: Наука; 1978.

11. Хаманева Н.Ю. Административная юстиция США. *Государство и право*. 1993;(3):140–147.

12. Шестернева Е.П. Проблемы применения судебных налоговых доктрин в Соединенных Штатах Америки на примере доктрины экономической сущности. *Налоги*. 2021;(5):42–45. DOI: 10.18572/1999-4796-2021-5-42-45.

13. Jone M. The Internal Revenue Service's Future State initiative and its impact on the tax dispute resolution system of the United States: a dispute systems design perspective. *Ejournal of tax research*. 2019;(16(3)):824–851.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лупарев Евгений Борисович*

доктор юридических наук, профессор, академик Евразийской академии административных наук, заместитель декана юридического факультета им. А.А. Хмырова по научной работе, заведующий кафедрой конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4336-9495>

Author ID: 57200337167

ResearcherID: AAY-9983-2021

Швец Александра Валерьевна

кандидат юридических наук, доцент кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2511-4587>

8. Popkova Zh.G. [The Russian Cohen Doctrine: Problems of Calculating Expenses and Deductions in the Absence of Proper Documents]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*. 2019;(4):48–54. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.048-054. (In Russ.)]

9. Chertkov O.N., Tokareva O.S. [Resolution of tax disputes in the United States of America]. *Evrasiiskii Soyuz Uchenykh = Eurasian Union of Scientists*. 2020;(1(70)):44–48. DOI: 10.31618/ESU.2413-9335.2020.6.70.561. (In Russ.)]

10. [Modern bourgeois federalism]. Moscow: Nauka; 1978. (In Russ.)]

11. Khamaneva N.Yu. [US Administrative Justice]. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*. 1993;(3):140–147. (In Russ.)]

12. Shesterneva E.P. [Problems of application of judicial tax doctrines in the United States of America on the example of the doctrine of economic essence]. *Nalogi = Taxes*. 2021;(5):42–45. DOI: 10.18572/1999-4796-2021-5-42-45. (In Russ.)]

13. Jone M. The Internal Revenue Service's Future State initiative and its impact on the tax dispute resolution system of the United States: a dispute systems design perspective. *Ejournal of tax research*. 2019;(16(3)):824–851.

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Evgeniy B. Luparev*

Dr. of Sci. (Law), Professor, Academician of the Eurasian Academy of Administrative Sciences, Deputy Dean of the A.A. Khmyrov Faculty of Law for Research, Head of the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4336-9495>

Author ID: 57200337167

ResearcherID: AAY-9983-2021

Alexandra V. Shvets

Cand. of Sci. (Law), Associate Professor of the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-2511-4587>