

СУДОУСТРОЙСТВО И СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

Ю.А. Артемьева

СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ ОПЫТ СУДЕБНОЙ ЗАЩИТЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

***Аннотация.** Исследуются процедуры обращения налогоплательщика с жалобой о пересмотре ранее принятого решения в контролирующие органы в порядке административного обжалования и в судебные органы. Рассматривается деятельность специальных налоговых и финансовых судов по рассмотрению налоговых споров.*

Обосновывается необходимость учета опыта зарубежных стран в сфере судебной защиты налогоплательщиков при совершенствовании налогового и арбитражного процессуального законодательства в России.

***Ключевые слова:** сравнительное правоведение, налоговые споры, налогоплательщик, налоговый орган, налоговый суд, судебный порядок, разрешение споров, административное обжалование, защита прав налогоплательщиков, сравнительно-правовой анализ.*

Для реализации принципа обеспечения соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков на государственном уровне формируется действенный механизм защиты конституционных гарантий прав личности (налогоплательщика). Особая роль в системе конституционных гарантий прав и свобод человека и гражданина, безусловно, отводится судебной защите.

Сравнительно-правовые аспекты защиты налогоплательщиков неоднократно рассматривались в научной литературе. Им уделялось внимание в работах А.Н. Козырина, Н.Н. Тетерюкова, О.А. Фоминой и других авторов. В то же время целый ряд аспектов, связанных с реализацией юрисдикционных процедур в России и зарубежных странах, требует более пристального внимания.

Сравнительный анализ существующих процедур рассмотрения (решения) жалоб (споров) налогоплательщиков на решения, действия или бездействие налоговых органов в государствах ЕС свидетельствует о том, что в большинстве европейских стран существует административный и/или судебный порядок разрешения налоговых споров. При этом процедуры обжалования и рассмотрения жалоб и исков налогоплательщиков имеют существенные отличия. Например, в Польше и Румынии жалоба передается в налоговый орган высшего уровня или в суд, если результат ее рассмотрения не устроил налогоплательщика. Так же возможной является и ситуация, когда местные органы налоговой службы вообще не рассматривают жалобы, а направляют их независимому судебному органу (Австрия). Однако, необходимо отметить, что

представление жалобы (апелляции) в ряде стран не приостанавливает выполнения плательщиком налогов своих обжалуемых налоговых обязательств, и во время рассмотрения жалобы предусмотрено начисление пени (Австрия, Германия). В некоторых европейских странах предусмотрено, что в случае несоблюдения налоговым органом установленного срока рассмотрения жалобы она передается в суд и начинается судебный порядок рассмотрения жалобы. Также, в ряде европейских стран созданы специальные независимые фискальные органы по рассмотрению апелляций налогоплательщиков. Например, в Австрии эта функция возложена на независимый фискальный сенат¹.

В Австрии плательщик налогов при несогласии с решением финансового органа относительно начисленной суммы налоговой обязанности имеет возможность обжаловать его в течение месяца. Оспаривание действий налоговых органов не прекращает исполнения решения, хотя в отдельных случаях допускается предъявление заявления о прекращении его исполнения на период до вынесения постановления по результатам рассмотрения жалобы. В то же время при прекращении исполнения в связи с предъявлением жалобы и ее дальнейшим отклонением плательщик налогов будет обязан оплатить пени в связи с отсрочкой. На основании § 249 Федерального положения о налогах и сборах ходатайство подается в финансовый орган, в компетенцию которого входит принятие решения по рассмотрению жалобы. При этом компетен-

¹ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики. Манускрипт, 1993. 112 с.

ция финансового органа позволяет самостоятельно скорректировать свое решение и удовлетворить ходатайство плательщика налогов².

Таким образом, финансовая служба имеет возможность вынести решение с учетом новых обстоятельств по рассматриваемому делу и доводов налогоплательщика, подтвердить свое решение, изменить, и дополнить его. Если плательщик налогов не будет удовлетворен результатами рассмотрения своей жалобы, то он имеет возможность представить ходатайство во вторую инстанцию в течение месяца с момента вынесения предыдущего постановления для вынесения нового постановления по его жалобе.

В качестве второй инстанции дела, связанные с разрешением налоговых споров, рассматривает Финансовая дирекция земель. Отдельная группа жалоб, касающихся подоходного налога, налога на прибыль корпораций и налога на оборот рассматривается так называемым Сенатом жалоб³.

После вынесения постановления по жалобе налогоплательщика во второй инстанции фактически происходит окончание второй стадии административного производства. Далее в соответствии с Законом Австрии «О жалобах в судебную палату управления» (ст. 130) постановление второй инстанции по налогам налогоплательщик может оспорить в Судебной палате управления. В свою очередь аналогичное право имеет и президент финансовой дирекции земель, который также может оспорить решение сената жалоб. При удовлетворении судебной палатой управления этой жалобы, рассматриваемое дело возвращается для нового рассмотрения в финансовую дирекцию земель на основании Закона Австрии «О судебной палате управления» (§42). В то же время во исполнение решения судебной палаты управления финансовая дирекция земель должна обеспечить восстановление положения дел, которое соответствует решению судебной палаты⁴.

Анализ опыта Германии по рассмотрению налоговых споров показывает, что, начиная с 1996 г. административный порядок рассмотрения налоговых споров регулируется общей претензионной процедурой (нем. — *Einspruchsverfahren*), которая предусмотрена Положением о налогах и платежах. Содержание этой процедуры заключается в том, налогоплательщик на первом этапе обращается с претензией в финансовый орган. В противном случае, он юридически не будет иметь воз-

можности обратиться за защитой своих интересов в финансовый суд.

Таким образом, в странах романо-германского права прослеживается унификация процедур рассмотрения споров, как в административном, так и в судебном порядке, а с другой — гармонизация процедур административного и судебного рассмотрения налоговых споров.

Характерно, что усиление внимания к обеспечению юридической защиты налогоплательщиков, попытка детального регулирования их отношений с административными, в частности, с налоговыми органами, обусловили принятие в некоторых странах специальных актов, призванных дополнительно регламентировать процедуры взаимоотношений. Например, во Франции с этой целью было принято Собрание фискальных процедур, вступившее в силу 1 декабря 1982 г. В США в качестве примера можно привести может быть Подти- тул Кодекса внутренних доходов, который имеет название «Процедура и администрация». При этом в составе настоящего документа значительный объем занимает глава 76, которой регламентирован судебный процесс. Правовые нормы, регулирующие налоговые процедуры в ФРГ, сконцентрированы в Положении о налогах и сборах, которое было принято в 1977 г. В ФРГ также действует Закон от 6 октября в 1965 г., регламентирующий правовой статус финансовых судов. В некоторых европейских странах налоговые процедуры разработаны в большей степени в теоретическом аспекте, чем выражены в законодательных нормах. Так, понятие налогового процесса исследуется и шведскими авторами, несмотря на то, что налоговые споры рассматриваются на основе единого административно-процессуального кодекса. В то же время в Швеции регламентируются и определенные особенности налогового процесса⁵. По нашему мнению, глубокое изучение правовой природы налоговых процедур может действительно дать понимание этого института налогового права, как самостоятельного образования. Это связано с тем, что его игнорирование может привести к необратимым последствиям, поскольку в этом случае налоговый процесс и налоговые процедуры, их роль в механизме правового регулирования будут нивелироваться, что, в свою очередь, неминуемо приведет к неправильному пониманию и использованию механизма рассмотрения налоговых споров, как со стороны государственных органов, так и со стороны физических и юридических лиц⁶.

² Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учеб. пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2002. С. 174.

³ Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии // Финансовое право. 2002. № 3. С. 62-63.

⁴ Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. М., 1996. С. 63-65.

⁵ Соловьев В.А. Вопросы баланса публичного и частного интересов в налоговом праве / В.А. Соловьев // Финансовое право. 2002. № 4. С. 32.

⁶ Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии / О.О. Журавлева // Финансовое право. 2002. № 3. С. 56-63.

Анализ налогового законодательства европейских стран показывает, что нормативно-правовыми актами, как правило, предусматривается право налогоплательщика обратиться с жалобой о пересмотре ранее принятого решения в контролирующий орган, а, в том случае, когда жалоба не удовлетворяется, в контролирующий орган высшего уровня. В то же время после принятия окончательного решения высшего (центрального) контролирующего органа налогоплательщик не может в дальнейшем обжаловать его в порядке административного обжалования, но может обратиться в суд. Также налогоплательщик в некоторых случаях непосредственно может обратиться с жалобой на решение органов налоговой службы в судебном порядке.

Для разрешения налоговых споров в налоговых органах многих зарубежных стран созданы специальные подразделения. Например, в составе Главного управления Франции и Службы внутренних доходов США действуют соответствующие службы. В Дании налоговые споры рассматриваются специальными налоговыми судами, которые являются составным элементом систему налоговых органов⁷. Особенностью рассмотрения жалоб налогоплательщиков в Налоговом суде США является то, что это единственный суд, в который налогоплательщик имеет право обратиться еще до того момента, когда он должен оплатить налог. При этом он должен обосновать, что сумма, определенная Службой внутренних доходов, определена неверно. Процессуальный порядок рассмотрения налоговых споров, определенный в гл. 76 Кодекса внутренних доходов, к юрисдикции Налогового суда относит, прежде всего, иски налогоплательщиков, касающиеся правильности информации, которая содержится в сообщении о недоимках.

Необходимо отметить, что Налоговый суд США считается единственным специализированным судом, который наряду с исками налогоплательщиков к налоговым органам разрешает споры об уклонении от уплаты налогов, включая гражданско-правовое и уголовно-правовое налоговое мошенничество. В некоторых других странах рассмотрение споров, которые возникают в связи с налогообложением, также отнесено к подведомственности специализированных налоговых судов. Например, Налоговые суды (арбитражи), рассматривающие дела по искам налогоплательщиков, существуют также в Японии и Южной Корее. Налоговый суд Канады также рассматривает дела, связанные с разрешением налоговых споров, за исключением дел, касающихся налоговых преступлений.

Рассмотрение жалоб на действия должностных лиц налоговой службы в Великобритании возложено на специальные налоговые трибуналы. В то же время Федеральные районные суды (Federal District Courts) преимущественно рассматривают иски налогоплательщиков, касающиеся возвращения сумм излишне оплаченных налоговых платежей.

Все рассмотренные выше судебные органы воздерживаются от принятия решения до тех пор, пока налогоплательщик налогов не исчерпает средства защиты, предусмотренные административным порядком рассмотрения налоговых споров в данной стране. Это приводит к тому, что по большинству налоговых споров стороны приходят к соглашению еще до начала рассмотрения дела. Поэтому судья Налогового суда США обычно рассматривает не больше 10% дел в судебном заседании. Кроме того, специальные судьи с согласия налогоплательщиков рассматривают дела.

В Канаде в соответствии с Законом Канады «О Комитете по рассмотрению налоговых споров» от 18 июля 1983 г. ранее существующий Комитет по рассмотрению налоговых споров, преобразованный в Налоговый суд Канады, рассматривает жалобы на решения Агентства по таможенным и сборам Канады. Налоговый суд Канады рассматривает также дела, включая апелляции, которые возникают при применении Законов Канады «О налогообложении доходов в нефтяной и газовой промышленности», «Об акцизном налоге» (ч. IX), «О подоходном налоге».

Рассмотрение ходатайств об обжаловании действий и решений должностных лиц налоговых органов в Великобритании возложено на должностных лиц, уполномоченных на рассмотрение общих и специальных вопросов налогообложения. На этих должностных лиц возложены квазисудебные функции, предусмотренные специальной процедурой. Эти лица назначаются на должность Казначейством (Министерством финансов). Для обжалования действий должностных лиц налоговых органов в Великобритании существуют также специальные налоговые трибуналы, среди которых выделяют, к примеру, трибуналы по налогу на добавленную стоимость⁸.

Необходимо отметить, что отнесение налоговых споров к компетенции специальных налоговых судов, характерно преимущественно для государств, законодательство которых основано на англосаксонских правовых традициях. В большинстве этих государств рассмотрение налоговых споров входит в компетенцию экономических (хозяйственных) судов.

⁷ Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // *Хозяйство и право*. 1998. № 4. С. 105.

⁸ Тимошенко И.Г. Налоговая служба в Великобритании // *Журнал российского права*. 1998. № 6. С. 160-167.

В этом случае процедуры рассмотрения таких споров, как правило, не имеют какие-либо значительных процедурных особенностей по сравнению с другими экономическими спорами. В то же время в отдельных государствах рассмотрение споров в сфере налогообложения отнесено к компетенции специальных финансовых судов⁹.

Например, в ФРГ согласно ч. 1 ст. 95 Основного закона установлена юрисдикция финансовых судов (*Finanzgerichtsbarkeit*) наряду с обычной юрисдикцией, юрисдикцией административных судов и других специальных судов. В ФРГ также, как и в некоторых европейских странах, досудебный порядок урегулирования спора предусматривается, как обязательное условие принятия дела к рассмотрению в суде.

Рассмотрение спорных вопросов налогообложения в Индонезии производится специально созданным для этого органом — Агентством по урегулированию налоговых споров, которое фактически является подразделением Министерства финансов¹⁰.

Таким образом, можем сделать вывод, что налогоплательщик в некоторых случаях имеет право свободного выбора формы обжалования в административном или судебном порядке. Исключением, как правило, является обжалование налоговых разъяснений. В таком случае апеллировать налогоплательщику предоставляется право в судебные органы.

Наряду с административными апелляциями в ряде стран действуют специализированные (административные, налоговые) суды, которые рассматривают споры, возникающие в сфере налогообложения¹¹.

Одной из стратегических задач развития государственности в РФ было и остается становление независимых и справедливых судов, которые должны стать основой гарантий и эффективным институтом защиты прав налогоплательщика и режима законности в государстве. Однако когда уровень демократии в стране определяется наличием сильной и независимой судебной власти, то основным критерием определения таких признаков является наличие действенной и полноценной системы специализированных судов по рассмотрению налоговых споров, которая, в первую очередь, должна демонстрировать незави-

симость и справедливость в процессе своей деятельности¹².

Относительно специализированных судов, то хотелось бы обратить особое внимание на страны с англосаксонской правовой моделью, в частности, в США, судами первой инстанции для налогоплательщиков являются специальные налоговые суды, а прецеденты, создаваемые этими судами являются основой для последующего решения аналогичных споров¹³.

Вопрос о необходимости специализации органов правосудия в Российской Федерации с выделением налоговых судов, функцией которых будет рассмотрение споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в настоящее время является дискуссионным.

С одной стороны, такая категория дел имеет определенную специфику, и по содержанию они отличаются от экономических споров, разрешаемых арбитражными судами. Это объективно вызвано различной правовой природой гражданских и налоговых правоотношений.

С другой стороны, следует также учесть, что внедрение специализированных налоговых судов в настоящее время может помешать наличие следующих рисков, проявления которых нуждаются в минимизации: на первом этапе могут возникнуть существенные кадровые проблемы, быстро решить которые будет трудно, поскольку для подготовки соответствующих специалистов необходимо время; создание налоговых судов нуждается в соответствующем законодательном обеспечении, которое также является сложным вопросом, учитывая длительность проведения судебно-правовой реформы; для создания и обеспечения деятельности специализированных налоговых судов необходимо дополнительное выделение из бюджета значительной суммы средств, а это в условиях финансово-экономического кризиса, представляется достаточно сложным; создание налоговых судов может поставить на повестку дня вопрос о создании аналогичных судов по отдельным сферам правоотношений, например, специализированных «экологических», «антимонопольных», «таможенных», «пенсионных», «избирательных» и других судов, и об этом предостерегают отдельные исследователи¹⁴. Избыточная же специализация органов правосудия, в свою очередь, способна существенно осложнить контроль со стороны государства и общества

⁹ Ault H.J. Tax Simplification From a Comparative Point of View // *International Studies in Taxation: Law and Economics*. London, etc., 1999. P. 29-44.

¹⁰ Шепенко Г.А. Урегулирование налоговых споров в Индонезии // *Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации: новое в налоговой регуляции* / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2001. Вып. 1(15). С. 122-139.

¹¹ Сутырин С. *Налоги и налоговое планирование в мировой экономике* / С. Сутырин, А. Погорлецкий. СПб.: Полиус, 1998. С. 42.

¹² Юлдашев А.Г. *Финансовые суды в Германии* [Текст] / А.Г. Юлдашев. М.: Анкил, 2000. 136 с.

¹³ Хасси У.М. *Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса* / В.М. Хасси, Д.С. Любик; пер. с англ. Кембридж: Гарвардск. ун-т, 1992. 280 с.

¹⁴ Артемьева Ю.А. *О юридической ответственности налоговых органов* / *Вопросы российского и международного права*. 2012. №1. С. 60-64.

за деятельностью судебной власти и снизить эффективность координации их деятельности по осуществлению правосудия¹⁵.

В то же время в некоторых зарубежных государствах налоговые споры разрешаются в рамках административных юрисдикционных процедур. В становлении и развитии административной юстиции (административных судов) немало стран Европы прошли через определенные трудности. Европейский суд по правам человека в одном из своих решений отметил, что сам факт создания и функционирования административных судов, безусловно, можно рассматривать

как одно из основных достижений государств, которые основаны на принципе верховенства права, — в частности, в связи с тем, что эти суды получили юрисдикцию рассматривать акты, принятые административными органами¹⁶.

В России в течение нескольких лет активно проводится реализация судебной реформы, реформирования сферы налогообложения и органов государственного управления. Именно в этом контексте существует необходимость в создании благоприятных условий, которые будут в дальнейшем способствовать более эффективной защите законных прав и свобод налогоплательщиков.

Библиографический список:

1. Сутырин С. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С. Сутырин А. Погорлецкий. СПб.: Полиус, 1998. С. 42.
2. Юлдашев А.Г. Финансовые суды в Германии [Текст] / А.Г. Юлдашев. М.: Анкил, 2000. 136 с.
3. Хасси У.М. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса / В.М. Хасси, Д.С. Любик пер. с англ. Кембридж: Гарвардск. ун-т, 1992. 280 с.
4. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран [Текст]: курс лекций / И.И. Кучеров. М.: Юринфор, 2003. 374 с.
5. Решение Европейского Суда по правам человека по делу «Кресс против Франции»: от 07.06.2001 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://www.menschenrechte.ac.at/orig/OI_3/Kress.pdf.
6. Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии // Финансовое право. 2002. № 3. С. 62-63.
7. Соловьев В.А. Вопросы баланса публичного и частного интересов в налоговом праве / В.А. Соловьев // Финансовое право. 2002. № 4. С. 32.
8. Журавлева О.О. Правовое регулирование федеральных налогов в Австрии [Текст] / О.О. Журавлева // Финансовое право. 2002. № 3 С. 56-63.
9. Ефремов Л. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право. 1998. № 4. С. 105.
10. Тимошенко И.Г. Налоговая служба в Великобритании // Журнал российского права. 1998. № 6.
11. Шепенко Г.А. Урегулирование налоговых споров в Индонезии // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации: новое в налоговом регулировании / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2001. Вып. 1(15). С. 122-139.
12. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики Манускрипт, 1993. 112 с.
13. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учеб. пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2002. С.174.
14. Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. М., 1996. С. 63-65.
15. Ault H.J. Tax Simplification From a Comparative Point of View // International Studies in Taxation: Law and Economics. London, etc., 1999. P. 29-44.
16. Артемьева Ю.А. О юридической ответственности налоговых органов / Вопросы российского и международного права. 2012. №1. С. 143-145.

References (transliteration):

1. Sutyryn S. Nalogi i nalogoepianirovanie v mirovoi ekonomike / S. Sutyryn A. Pogorleckii. SPb.: Polius, 1998. S. 42.
2. Yuldashev A.G. Finansovye sudy v Germanii [Tekst] / A.G. Yuldashev. M.: Ankil, 2000. 136 s.
3. Hassi U.M. Mirovoe nalogooblozhenie. Osnovy Mirovogo nalogovogokodeksa/ V.M. Hassi, D.S. Lyubik per. s angl. Kembridzh: Garvardsk. un-t, 1992. 280 s.

¹⁵ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций / И.И. Кучеров. М.: Юринфор, 2003. 374 с.

¹⁶ Решение Европейского Суда по правам человека по делу «Кресс против Франции»: от 07.06.2001 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.menschenrechte.ac.at/orig/OI_3/Kress.pdf.

4. Kucherov I.I. Nalogovoe pravo zarubezhnyh stran [Tekst]: kurs lekcii / I.I. Kucherov. M.: Yurinfor, 2003. 374 s.
5. Reshenie Evropeiskogo Suda po pravam cheloveka po delu «Kress protiv Francii»: ot 07.06.2001 g. [Elektronnyi resurs]. — Rezhim dostupa: http://www.menschenrechte.ac.at/orig/OI_3/Kress.pdf.
6. Zhuravleva O.O. Pravovoe regulirovanie federal'nyh nalogov v Avstrii // Finansovoe pravo. 2002. № 3. S. 62-63.
7. Solov'ev V.A. Voprosy balansa publichnogo i chastnogo interesov v nalogovom prave / V.A. Solov'ev // Finansovoe pravo. 2002. № 4. S. 32.
8. Zhuravleva O.O. Pravovoe regulirovanie federal'nyh nalogov v Avstrii [Tekst] / O.O. Zhuravleva // Finansovoe pravo. 2002. № 3 S. 56-63.
9. Efremov L. Poryadok sudebnogo razresheniya nalogovyh sporov v SShA // Hozyaistvo i pravo. 1998. № 4. S. 105.
10. Timoshenko I.G. Nalogovaya sluzhba v Velikobritanii // Zhurnal rossiiskogo prava. 1998. № 6.
11. Shepenko G.A. Uregulirovanie nalogovyh sporov v Indonezii // Vash nalogovyi advokat. Konsul'tacii, rekomendacii: novoe v nalogovom regulirovanii / pod red. S.G. Pepelyaeva. M., 2001. Vyp. 1(15). S. 122-139.
12. Kozyrin A.N. Nalogovoe pravo zarubezhnyh stran. Voprosy teorii i praktiki Manuscript, 1993. 112 s.
13. Tyutyuryukov N.N. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran: Evropa i SShA: ucheb. posobie. M.: Izdatel'sko-torgovaya korporaciya «Dashkov i K», 2002. S.174.
14. Fomina O.A. Istochniki nalogovogo prava zarubezhnyh stran. M., 1996. S. 63-65.
15. Ault H.J. Tax Simplification From a Comparative Point of View // International Studies in Taxation: Law and Economics. London, etc., 1999. P. 29-44.
16. Artem'eva Yu.A. O yuridicheskoi otvetstvennosti nalogovyh organov / Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava. 2012. №1. S.143-145.