*На правах рукописи*

**Егоров Александр Евгеньевич**

**Институционально-правовой механизм рассмотрения**

**налоговых споров в Соединенных Штатах Америки**

Специальность **12.00.04** – финансовое право; налоговое право;
 бюджетное право

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Москва – 2013

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России

|  |  |
| --- | --- |
| Научный руководитель: | доктор юридических наук, профессор **ТОЛСТОПЯТЕНКО Геннадий Петрович** |
| Официальные оппоненты: | **КУЧЕРОВ Илья Ильич**доктор юридических наук, профессор,Заслуженный юрист Российской Федерации,Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, заведующий кафедрой «Налоговое право»**ЯГОВКИНА Вита Александровна**кандидат юридических наук, доцент,Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, доцент кафедры государственного регулирования экономики |
| Ведущая организация: | **Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова** |

Защита состоится «21» марта 2013 года в 15:00 ауд. 216 на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 в Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России по адресу: проспект Вернадского, 76, г. Москва, 119454, ауд. 216.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке имени И.Г. Тюлина Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России по адресу: проспект Вернадского, 76, г. Москва, 119454 и на сайте www.mgimo.ru.

Автореферат разослан «19» февраля 2013 года.

Ученый секретарь д.ю.н., доцент

диссертационного совета **Малиновский А.А.**

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования.** Проблемы разрешения налоговых споров являются актуальными для всех стран мира. Не являются исключением Российская Федерация и Соединенные Штаты Америки.

Налоговые споры являются одной из наиболее распространенных и сложных категорий дел. Формирование эффективного механизма рассмотрения налоговых споров представляет собой комплексную задачу, решение которой предполагает разработку адекватных организационно-правовых форм, которые бы обеспечивали надежную защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами.

Высокая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений делает проблематику налоговых споров и механизма их разрешения актуальной также и для налогово-бюджетной политики государства. Поэтому вопросы эффективного функционирования органов рассмотрения налоговых споров требуют глубокого правового анализа и исследования.

В настоящее время механизм рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации только получает должное правовое и организационное оформление. Между тем важность его функционирования подтверждается имеющейся практикой разрешения налоговых споров в зарубежных странах, в том числе в Соединенных Штатах Америки. В этой связи дальнейшее совершенствование механизма разрешения налоговых споров в Российской Федерации невозможно без комплексного и системного изучения опыта зарубежных стран.

Налоговая система США традиционно считается одной из самых сильных в мире. В этих условиях опыт США в части вопросов организации и функционирования механизма рассмотрения налоговых споров может оказаться полезным. Изучение данного опыта могло бы способствовать решению ряда проблем, возникающих при разрешении налоговых споров в Российской Федерации, а также созданию действенного механизма, побуждающего налоговые органы и налогоплательщиков использовать, прежде всего, примирительные процедуры урегулирования налоговых споров.

В связи с этим результаты анализа функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в практике США могут иметь особое значение для определения дальнейших направлений развития налогового законодательства в Российской Федерации.

**Степень научной разработанности темы и теоретическая основа исследования**. Теоретическую базу исследованиясоставили работы следующих отечественных ученых: С.С. Алексеева, Д.Н. Бахраха, И.И. Веремеенко, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.Б. Зеленцова, М.Ф. Ивлиевой, Ю.М. Козлова, А.Н. Козырина, В.Н. Кудрявцева, В.В. Лазарева, В.И. Лафитского, Е.Б. Лупарева, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, В.С. Нерсесянца, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, В.К. Пучинского, Ю.Н. Старилова, Ю.А. Тихомирова, Н.Ю. Хаманевой, Н.И. Химичевой, В.М. Шумилова, В.А. Яговкиной и других.

При написании диссертационного исследования были изучены труды зарубежных ученых, посвященных характеристике правовой системы США: Уильяма Бернама (William Burnham), Арчибальда Кокса (Archibald Cox), Давида Рене (David René), Раймонда Сима (Raymond Sim) и других.

При исследовании проблем рассмотрения налоговых споров в США диссертантом использовались работы американских ученых, а также практикующих юристов и судей: Хуана Ф. Васкеза (Juan F. Vasquez), Томаса Д. Гринуэйя (Thomas D. Greenaway), Стивена И. Гроба (Steven E. Grob), Бетти Р. Джексон (Betty R. Jackson), Майкла И. Зальцмана (Michael I. Saltzman), Дэвида Ларо (David Laro), Стивена Ледджервуда (Steven Ledgerwood), Ричарда Сайдмена (Richard Sideman), Харлана Стемпера (Harlan Stamper), Роберта С. Шрибмена (Robert S. Schriebman), Джона В. Шмеля (John W. Schmehl) и других.

Диссертантом также учитывались научные разработки отечественных ученых в сфере налогового права зарубежных стран. Одними из наиболее полных и комплексных исследований институтов налогового права зарубежных стран следует признать научные работы И.И. Кучерова и Г.П. Толстопятенко.

Несмотря на наличие работ, посвященных анализу отдельных институтов налогового права зарубежных стран, проблемам организации и функционирования механизмов рассмотрения налоговых споров в зарубежных странах в российской юридической литературе уделяется недостаточное внимание. Среди работ, посвященных анализу механизмов рассмотрения налоговых споров в отдельных зарубежных странах, особо следует выделить научные труды Р.А. Шепенко и И.А. Гончаренко.

Только некоторые процедуры рассмотрения налоговых споров в США становились предметом исследований отечественных специалистов. Особый интерес вызвали работы А.В. Белоусова и С.В. Берестового.

В то же время комплексных правовых исследований, раскрывающих проблемы организации и функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США, не проводилось.

**Объектом диссертационного исследования** являются общественные отношения, возникающие в связи с разрешением налоговых споров в органах, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров в США.

**Предметом диссертационного исследования** являются нормативные акты, действующие на федеральном уровне и регулирующие порядок организации и функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров на территории США, практика применения указанных актов, в том числе существующая судебная практика в данной сфере. Кроме того, предметом исследования являются нормативные акты Российской Федерации, практика российских судов, а также имеющиеся научные разработки и материалы, посвященные проблемам рассмотрения налоговых споров.

**Цель и задачи исследования.** Основная цель диссертационной работы **–** комплексное исследование организации и функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в Соединенных Штатах Америки, а также выработка рекомендаций по использованию опыта Соединенных Штатов Америки в целях совершенствования механизма рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

 Для достижения обозначенной цели диссертант выделил следующие задачи:

- определить понятие налогового спора, сформулировать определение институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров, а также раскрыть нормативно-правовую основу институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США;

- охарактеризовать порядок функционирования и компетенцию основных органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры в США;

- исследовать особенности функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США в административном порядке;

- выявить особое значение примирительных процедур в урегулировании налоговых споров в США в административном порядке;

- исследовать особенности функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США в судебном порядке;

- проанализировать особенности разрешения налоговых споров в США в специальном судебном органе по рассмотрению налоговых споров – Налоговом суде США;

- на основе анализа функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США выработать предложения по повышению эффективности рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

**Нормативно-правовая и эмпирическая основы исследования.** В процессе написания диссертационной работы автором использовались преимущественно первоисточники. Выводы диссертационного исследования основаны, прежде всего, на анализе следующих источников права США: Конституции США, федеральных законов, правил судопроизводства, международных соглашений, правовых актов налоговых органов и судебных прецедентов.

В процессе исследования автором рассмотрена система правовых актов налоговых органов США, а также практика их применения. Подзаконное регулирование налоговых отношений в США основывается на значительном массиве правовых актов налоговых органов, различных по процедуре принятия и правовым последствиям для налогоплательщика.

Обширный исследовательский материал составили судебные решения по налоговым спорам, включая решения Верховного суда США и Налогового суда США.

В связи с отсутствием официальных переводов указанных источников, автор диссертационного исследования самостоятельно произвел перевод англоязычного текста, а также использовал собственный перевод англоязычных правовых терминов.

Кроме того, автором было проанализировано действующее российское законодательство, регулирующее налоговые отношения, а также решения судов Российской Федерации.

**Методология и методы исследования.** При проведении исследования использовались методы философского исследования (анализ, синтез, индукция, дедукция и другие); общенаучные методы (исторический, системно-структурный, сравнительный); частно-научные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой и другие).

Широкое использование в работе сравнительно-правового метода обусловлено поставленными задачами и преследует две цели: во-первых, способствует выявлению особенностей функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США; во-вторых, позволяя учитывать зарубежный опыт, содействует в разработке предложений по совершенствованию российского законодательства.

Диссертационная работа была проведена с учетом таких базовых исследовательских принципов как всесторонность и комплексность.

**Научная новизна диссертационной работы** заключается в том, что впервые проводится комплексное исследование механизма рассмотрения налоговых споров в США как институционально-правового явления, выявляются особенности его функционирования и вырабатываются предложения по использованию опыта США в целях совершенствования механизма рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

В результате проведенного исследования **на защиту выносятся следующие положения**:

1. Налоговый спор следует рассматривать с точки зрения раскрытия содержания и формы как правовой спор между субъектами налоговых правоотношений по поводу реализации прав и исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, и характеризующийся определенным порядком его разрешения. Указанное определение позволяет провести отграничение налоговых споров от гражданско-правовых и административно-правовых споров.

2. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров предлагается определить в качестве комплексного правового явления, включающего взаимосвязанную систему органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, а также урегулированную нормами права систему процедур и средств, посредством которых происходит разрешение налоговых споров в указанных органах. Нормативно-правовую основу данного механизма образует система норм, регулирующих порядок организации и функционирования механизма рассмотрения налоговых споров. Организационную основу данного механизма составляет система взаимосвязанных органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры. А в качестве процедурно-процессуальной основы выступает система средств и процедур разрешения налоговых споров.

3. В зависимости от правового средства, которое использует налогоплательщик для защиты своих прав (административная жалоба или исковое заявление), институционально-правовой механизм можно рассматривать в рамках административного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров. В США рассмотрение налогового спора в рамках административного порядка происходит в системе Службы внутренних доходов, а в рамках судебного порядка рассмотрение налоговых споров происходит в следующих судебных органах: окружной суд, суд по делам о банкротстве, Претензионный суд США, Налоговый суд США.

В США административный порядок, который всегда является необязательной процедурой перед рассмотрением налогового спора в судебном порядке, помогает сторонам уменьшить издержки и избежать возможных рисков судебного разбирательства.

4. Наиболее эффективным способом урегулирования налогового спора является достижение соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом. Основными примирительными процедурами, которые в настоящее время активно разрабатываются и применяются налоговыми органами США в качестве альтернативных способов урегулирования налоговых споров, являются медиация и арбитраж. Основная цель альтернативных способов урегулирования налоговых споров – оперативное разрешение спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом с участием уполномоченного посредника (медиатора) или независимого арбитра, обеспечивающих справедливое и беспристрастное рассмотрение спора. При этом урегулирование споров посредством примирительных процедур не является обязательным для налогоплательщика и не лишает его права на другие способы защиты, в том числе на стандартную процедуру обжалования решений налоговых органов в Службе внутренних доходов США.

В связи с тем, что в Российской Федерации правовые условия для использования альтернативных способов урегулирования споров установлены в основном только для споров, возникающих из гражданских правоотношений, предлагается внедрить в России институт медиации для разрешения налоговых споров, внеся соответствующие изменения в законодательство Российской Федерации.

5. Действующий в США порядок определения подведомственности налоговых споров в судебных органах в большинстве случаев предоставляет налогоплательщику право выбора судебного органа с учетом собственных интересов и различных факторов, образующих преимущества рассмотрения налогового спора в том или ином судебном органе. Добровольность выбора судебного органа для наилучшей защиты нарушенных прав является важной гарантией обеспечения прав граждан США на справедливое правосудие.

6. Эффективное функционирование Налогового суда США, который является ведущей инстанцией рассмотрения налоговых споров в судебном порядке, во многом обусловливается особенностями процедур, действующих в этом судебном органе. Отсутствие строго формализованного характера процедур, направленных на обеспечение сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком на всех этапах судебного разбирательства, свободное толкование правил доказывания, высокий профессионализм и заинтересованность судей в выяснении всех аспектов спора способствует объективному и наиболее полному разрешению налогового спора по существу.

7. На основании опыта функционирования Налогового суда США диссертантом предлагается создать в Российской Федерации специализированный судебный орган по рассмотрению налоговых споров.

В современных условиях создание специализированного судебного органа по рассмотрению налоговых споров возможно в рамках системы арбитражных судов Российской Федерации (суда первой инстанции) по аналогии с недавно учрежденным Судом по интеллектуальным правам. В компетенцию данного судебного органа предлагается передать все дела об обжаловании решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также дела о взыскании налоговой санкции.

При этом для целей организации эффективной работы специализированного суда по рассмотрению налоговых споров предлагается нормативно закрепить ряд гарантий. Во-первых, право обращения в специализированный суд по рассмотрению налоговых споров не должно ставиться в зависимость от соблюдения предварительного административного порядка обжалования решений налоговых органов в вышестоящем налоговом органе. Во-вторых, налоговый орган не должен обладать правом обращения взыскания на имущество налогоплательщика до рассмотрения спора по существу в таком специализированном суде. В-третьих, судьи данного суда должны считаться экспертами в своей области, обладать достаточной квалификацией и необходимым опытом работы в налоговой сфере. В-четвертых, процедуры, действующие в специализированном суде, должны быть максимально гибкими, обеспечивающими эффективное сотрудничество между налоговым органом и налогоплательщиком в процессе рассмотрения спора. А в случае небольших сумм спора, судебное разбирательство должно проходить в упрощенном порядке.

8. В целях наиболее эффективного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений, предлагается активно внедрять в практику судов Российской Федерации, рассматривающих налоговые споры, использование процедур, направленных на обеспечение сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком, в том числе примирительных процедур.

Несмотря на то, что действующее процессуальное законодательство в Российской Федерации закрепляет возможность урегулирования споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, при помощи примирительных процедур, однако, использование примирительных процедур при рассмотрении налоговых споров в судебном порядке не получило распространение. В то же время практика деятельности Налогового суда США показывает, что широкое использование примирительных процедур в ходе судебного разбирательства способствует нахождению компромисса и успешному урегулированию налогового спора.

Указанные меры будут способствовать повышению эффективности рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

**Теоретическая и практическая значимость** диссертационного исследования определяется ориентированностью работы на повышение эффективности рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

Сформулированные автором выводы и предложения могут быть использованы в рамках правотворческой деятельности, направленной на совершенствование механизма рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

Настоящее диссертационное исследование может быть также использовано в специальных учебных целях, в том числе для подготовки и чтения курсов по налоговому праву зарубежных стран.

Кроме того, содержащийся в работе анализ правовых актов, а также используемый перечень зарубежных публицистических материалов будет полезным при исследовании различных вопросов налогового права Соединенных Штатов Америки.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена на кафедре административного и финансового права МГИМО (У) МИД России, где проводились ее рассмотрение и обсуждение. Результаты исследования были использованы в учебном процессе при проведении занятий на международно-правовом факультете МГИМО (У) МИД России.

Выводы и предложения диссертационного исследования докладывались на международных научно-практических конференциях, в том числе на XVII и XVIII Международных конференциях студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (Москва. 12-15 апреля 2010 г. и 11-14 апреля 2011 г. Организатор мероприятия: Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова), а также на международных школах-практикумах, в частности, на Международной школе-практикуме молодых ученых-юристов «Эффективность законодательства и современные юридические технологии» (Москва. 29-31 мая 2008 г. Организатор мероприятия: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации).

Основные положения и выводы диссертационного исследования нашли отражение в научных статьях автора, в том числе в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, выпускаемых в Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций.

**Структура диссертационного исследования** обусловлена поставленной целью и задачами и состоит из введения, трех глав, объединяющих десять параграфов, заключения, списка литературы.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертации, определяются ее цель и задачи, объект и предмет исследования, теоретическая, методологическая, нормативно-правовая и эмпирическая основы исследования, показывается степень научной разработанности темы, научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту, приводится информация о результатах апробации диссертационного исследования и раскрывается его структура.

**Первая глава «Общая характеристика институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США»** состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе *«Понятие налогового спора»* раскрывается содержание и форма налогового спора, формулируется определение налогового спора.

Анализ институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров невозможен без выработки единого теоретического подхода к пониманию налогового спора. Налоговый спор является одним из видов правового спора. Поэтому для раскрытия понятия налогового спора автор основывался на выработанных в юридической науке теоретических подходах к пониманию правовой природы и структуры правового спора.

В параграфе рассматриваются несколько концепций правового спора, по-разному характеризующих правовую природу и сущность правового спора, и способствующих формированию представления о правовом споре как об особом правовом явлении.

На основе анализа американской правовой доктрины, диссертант делает вывод о том, что в США специалисты исходят из трактовки правового спора как процессуального правоотношения, основной задачей которого является защита законных интересов и прав граждан.

В связи с чем, понятие «налоговый спор» предлагается рассматривать как процессуальное явление с помощью категорий «содержание» и «форма». Содержание налогового спора в этом контексте будет характеризовать следующие основные элементы налогового спора: стороны, предмет и объект налогового спора. А форма налогового спора будет раскрывать порядок его разрешения.

На этом основании диссертант предлагает следующее определение налогового спора. Налоговой спор – это правовой спор между субъектами налоговых правоотношений по поводу реализации прав и исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, и характеризующийся определенным порядком его разрешения. Указанное определение позволяет также провести отграничение налоговых споров от гражданско-правовых и административно-правовых споров.

Во втором параграфе*«Понятие и нормативно-правовая основа механизма рассмотрения налоговых споров в США»* формулируется определение институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров, а также раскрываются его основные элементы.

Основываясь на подходах к исследованию понятия механизма рассмотрения правовых споров, сложившихся в отечественной юридической науке, диссертант выделяет три характерных элемента (аспекта) институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров.

Первый элемент составляет система норм, регулирующих процессуальные отношения по разрешению налоговых споров, а также регламентирующих правовой статус органов, рассматривающих налоговые споры.

Вторым элементом является система органов, уполномоченных рассматривать налоговые споры. В такую систему входят как органы, рассматривающие налоговые споры в административном порядке, так и судебные органы.

Третий элемент образует система процедур и средств разрешения налоговых споров.

На основе анализа указанных элементов (аспектов) диссертант предлагает определить институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров как комплексное правовое явление, включающее взаимосвязанную систему органов, уполномоченных на рассмотрение налоговых споров, а также урегулированную нормами права систему процедур и средств, посредством которых происходит разрешение налоговых споров в указанных органах.

Делается вывод о том, что в зависимости от правового средства, которое налогоплательщик использует для защиты своих прав (административная жалоба или исковое заявление), институционально-правовой механизм можно исследовать в рамках административного и судебного порядков рассмотрения налоговых споров.

Диссертант в зависимости от вида источника, закрепляющего соответствующие нормы права, выделяет блоки нормативно-правового регулирования механизма рассмотрения налоговых споров в США.

Особое внимание уделяется характеристике правовых актов налоговых органов США, которые образуют значительный блок нормативно-правового регулирования механизма рассмотрения налоговых споров в США.

Диссертантом делается вывод о том, что каждый вид правового акта налоговых органов имеет самостоятельное основание и занимает строго определенное место в иерархической структуре правового регулирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров.

В третьем параграфе*«Общая характеристика Службы внутренних доходов США как органа рассмотрения налоговых споров в административном порядке»* исследуется история создания Службы внутренних доходов США, характеризуется место указанного института в общей структуре налоговых органов США, рассматриваются основные направления деятельности Службы внутренних доходов и анализируются основные принципы функционирования Службы внутренних доходов.

В США рассмотрение налоговых споров в административном порядке происходит в рамках деятельности Службы внутренних доходов. Рассмотрение споров для Службы внутренних доходов является одним из основных видов деятельности, как и для любого другого административного агентства.

Диссертантом выявляются особенности организации и функционирования Службы внутренних доходов США как основного органа рассмотрения налоговых споров в административном порядке.

К числу основных принципов функционирования Службы внутренних доходов диссертант предлагает относить следующие: принцип приверженности (следования) собственной прецедентной практике, принцип недискриминационного отношения к налогоплательщикам (недискриминационной практики), принцип соблюдения внутренних процедурных правил и принцип обеспечения открытого доступа к правовым актам налоговых органов.

Делается вывод о том, что указанные принципы устанавливают общие рамки законности деятельности Службы внутренних доходов во взаимоотношениях с гражданами и юридическими лицами, в том числе при рассмотрении налоговых споров.

В четвертом параграфе*«Общая характеристика судебных органов США, рассматривающих налоговые споры»* исследуются общие вопросы организации и деятельности судебных органов, обладающих компетенцией по рассмотрению налоговых споров.

Автор анализирует правовой статус судебных органов, рассматривающих налоговые споры: окружного суда, суда по делам о банкротстве, Претензионного суда США, Налогового суда США.

Пониманию особенностей статуса указанных органов в судебной системе США способствует исследование концепции разделения на несколько ветвей федеральных судебных органов, осуществляющих правосудие в США.

Проведенный диссертантом анализ позволяет получить общее представление о судебных органах США как институтах рассмотрения налоговых споров в судебном порядке.

Делается вывод о том, что важной гарантией в обеспечении справедливого правосудия в США является добровольность выбора судебного органа для разрешения налоговых споров.

**Вторая глава «Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в США в административном порядке»** состоит из трех параграфов и содержит исследование особенностей функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в административном порядке.

В первом параграфе*«Основание и процедуры рассмотрения налоговых споров в административном порядке»* исследуется порядок рассмотрения налоговых споров в Управлении по рассмотрению жалоб Службы внутренних доходов США, выделяются особенности институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США в административном порядке.

Об эффективности и значимости данного порядка свидетельствует тот факт, что подавляющее большинство налоговых споров, рассматриваемых в США в административном порядке, удается разрешить на уровне Службы внутренних доходов.

Диссертант выделяет особенности и характеризует основные черты рассмотрения налоговых споров в административном порядке. Прежде всего – добровольность инициирования рассмотрения налогового спора в административном порядке. Обжалование решений налоговых органов в административном порядке – является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Следующей чертой является особый механизм рассмотрения споров с налоговыми органами. Рассмотрение спора происходит в Управлении по рассмотрению жалоб Службы внутренних доходов (Appeals Office of IRS). А организационная структура Службы внутренних доходов обеспечивает максимальную независимость Управления по рассмотрению жалоб от других налоговых органов.

Процедуры рассмотрения налоговых споров в административном порядке, как правило, носят неформальный характер и не требуют больших временных и денежных затрат. Кроме того, должностные лица Управления по рассмотрению жалоб пользуются широкими полномочиями по рассмотрению спора и, в случае необходимости, вправе заключать соглашения с налогоплательщиками (например, когда существует большая вероятность, что при судебном рассмотрении спор будет решен не в пользу налогового органа).

Диссертантом выделяются основные виды соглашений, заключаемых Службой внутренней доходов, а также выявляются их характерные особенности.

Делается вывод о том, что процедуры административного производства в Управлении по рассмотрению жалоб обеспечивают справедливое и беспристрастное рассмотрение спора, гарантируя соблюдение баланса интересов налогоплательщика и государства. Вследствие чего административный порядок рассмотрения налоговых споров в Управлении по рассмотрению жалоб является более приемлемым для большинства налогоплательщиков США, чем судебное разбирательство.

Во втором параграфе*«Альтернативные способы урегулирования налоговых споров, используемые при рассмотрении налоговых споров в административном порядке»* анализируются примирительные процедуры, которые используются налогоплательщиками и налоговыми органами США в качестве альтернативы стандартной процедуре рассмотрения налогового спора в Службе внутренних доходов.

Широкая практика использования альтернативных способов урегулирования налоговых споров при рассмотрении налоговых споров в административном порядке, по мнению диссертанта, является одной из основных особенностей функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США.

Основная цель альтернативных способов урегулирования налоговых споров в США – оперативное разрешение спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом с участием уполномоченного посредника (медиатора) или независимого арбитра, обеспечивающих справедливое и беспристрастное рассмотрение спора. При этом урегулирование споров в США посредством примирительных процедур не является обязательным для налогоплательщика и не лишает его права на другие способы защиты, в том числе на стандартную процедуру обжалования решений налоговых органов в Управлении по рассмотрению жалоб.

Диссертант выделяет и анализирует две основные примирительные процедуры, которые в настоящее время активно разрабатываются и применяются налоговыми органами США в качестве альтернативных способов урегулирования споров: медиация и арбитраж.

На основе анализа указанных примирительных процедур делается вывод о том, что примирительные процедуры в налоговой системе США способствуют гармонизации налоговых отношений, так как с помощью сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком обеспечивается определенность в налоговых отношениях, отвечающая интересам как государства, так и налогоплательщика.

Альтернативные способы урегулирования налоговых споров в США способствуют как обеспечению экономических интересов государства и налогоплательщиков, так и гарантируют высокий уровень исполнения налоговой обязанности на основе принципов добровольности и сотрудничества налогового органа и налогоплательщиков на этапе административного порядка рассмотрения налогового спора.

Диссертант предлагает внедрить в России институт медиации для разрешения налоговых споров, внеся соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации[[1]](#footnote-1) и Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»[[2]](#footnote-2).

В третьем параграфе*«Процедура вынесения уведомления о недоимке»* анализируется значение процедуры вынесения уведомления об уплате недоимки в функционировании институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в США в административном порядке.

Особое значение данной процедуры заключается в том, что для целей разрешения налоговых споров она выступает в двух аспектах.

Прежде всего, в случае невозможности достижения соглашения об урегулировании спорных вопросов между налоговым органом и налогоплательщиком, вынесение уведомления об уплате недоимки (Notice of Deficiency) является завершением рассмотрения налогового спора в административном порядке. То есть, с помощью указанного документа оформляется результат рассмотрения налогового спора в административном порядке, если с налогоплательщиком не удалось достигнуть соглашения об урегулировании спора.

Кроме того, вынесение уведомления о недоимке является юридическим основанием для обращения в суд и начала судебного порядка рассмотрения дела.

Анализируется судебная практика, позволяющая охарактеризовать действие «презумпции правильности» в отношении положений, указанных в уведомлении о недоимке. Отдельно рассматривается порядок оформления и вручения уведомления о недоимке.

**Третья глава «Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров в США в судебном порядке»** состоит из трех параграфов и содержит анализ особенностей функционирования институционально-правового механизма рассмотрения налоговых споров в судебном порядке в Соединенных Штатах Америки.

В первом параграфе*«Порядок определения подведомственности налоговых споров в судебных органах США»* анализируются вопросы определения в США подведомственности налоговых споров.

Делается вывод о том, что судебная подведомственность налоговых споров в большинстве случаев определяется в зависимости от усмотрения налогоплательщика и выбранного им способа защиты его прав в том или ином судебном органе.

Анализируя действующее законодательство в США и правила судопроизводства, диссертант приходит к выводу о том, что в отношении большинства налоговых споров судебные органы США обладают конкурирующей компетенцией.

В связи с чем, диссертант выделяет и анализирует следующие факторы, которые влияют на принятие налогоплательщиком решения о выборе того или иного судебного органа для защиты прав: 1) предварительные денежные расходы по уплате суммы налога и процентов, которые налогоплательщику придется произвести до обращения в суд; 2) сроки обращения с иском в суд; 3) право сторон заявлять в ходе судебного заседания новые или дополнительные требования; 4) принятая система прецедентов в судебных органах; 5) процессуальные особенности рассмотрения дел.

Во втором параграфе «*Налоговый суд США как ведущий судебный орган рассмотрения налоговых споров. Обращение в Налоговый суд и подготовка к рассмотрению дела»* характеризуется Налоговый суд США и выявляется его особая роль в институционально-правовом механизме рассмотрения налоговых споров.

Налоговый суд в рамках своей компетенции рассматривает более 90% всех налоговых споров в США, которые рассматриваются в судебном порядке. В связи с чем, диссертант выявляет причины предпочтения выбора налогоплательщиками Налогового суда в качестве места рассмотрения налоговых споров перед другими судебными органами.

Во-первых, судьи Налогового суда являются известными специалистами в сфере налогового права (бывшие налоговые консультанты и научные работники). Во-вторых, до окончания судебного разбирательства в Налоговом суде закон запрещает осуществлять взыскание предположительно неуплаченной суммы налога, пеней и штрафов в принудительном порядке. В-третьих, судья Налогового суда вправе приостановить любые действия налогового органа по исчислению и удержанию налога, а также начать независимое судебное разбирательство относительно определения точного размера налогового обязательства. В-четвертых, Налоговый суд наделен полномочиями по установлению окончательной величины налогового обязательства налогоплательщика за каждый налоговый период, указанный в заявлении налогоплательщика. И, в-пятых, правила и процедуры рассмотрения дел в Налоговом суде носят менее формализованный характер, по сравнению с другими судебными органами.

В параграфе анализируется порядок обращения в Налоговый суд и подготовка к рассмотрению дела. Отмечается жесткость сроков для обращения в суд и высокая значимость предварительных процедур.

В третьем параграфе ***«****Судебное разбирательство в Налоговом суде. Решения Налогового суда»* исследуются процедуры судебного разбирательства в Налоговом суде.

На основе анализа указанных процедур диссертант выделяет ряд особенностей разбирательства в Налоговом суде. Прежде всего, правила доказывания в Налоговом суде толкуются достаточно вольно, а сами судьи больше заинтересованы в выяснении разных аспектов налогового спора, а не в строгом соблюдении всех процедур.

Следующая особенность заключается в том, что в заседаниях Налогового суда по рассмотрению налоговых споров не участвуют присяжные заседатели. Кроме того, рассмотрение дела в Налоговом суде может происходить в упрощенном порядке, если оспаривается незначительная сумма. В указанном случае судья может вынести решение, основываясь на «общих принципах справедливости».

Еще одна особенность заключается в том, что к судебным решениям Налогового суда предъявляются дополнительные требования, а обжаловать решения Налогового суда можно в особом апелляционном порядке.

Делается вывод о том, что особая процедура рассмотрения налоговых споров в Налоговом суде способствует обеспечению единообразного толкования и применения налогового законодательства для всех налогоплательщиков и государственных органов США.

На основе исследования опыта функционирования Налогового суда США, а также практики применения в США особых процедур рассмотрения налоговых споров диссертантом предлагается создать в Российской Федерации специализированный судебный орган по рассмотрению налоговых споров, а также закрепить ряд гарантий функционирования данного органа.

В современных условиях создание специализированного судебного органа по рассмотрению налоговых споров возможно в рамках системы арбитражных судов Российской Федерации (суда первой инстанции) по аналогии с механизмом создания и организации работы Суда по интеллектуальным правам[[3]](#footnote-3). В компетенцию данного судебного органа предлагается передать все дела об обжаловании решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также дела о взыскании налоговой санкции.

В целях наиболее эффективного урегулирования споров, возникающих из налоговых правоотношений, диссертантом предлагается активно внедрять в практику судов Российской Федерации, рассматривающих налоговые споры, использование процедур, направленных на обеспечение сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком, в том числе примирительных процедур.

Указанные меры могут способствовать повышению эффективности рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

В **заключении** подведены итоги диссертационного исследования, представлены основные обобщения, выводы и кратко сформулированы предложения по использованию опыта США в целях повышения эффективности рассмотрения налоговых споров в Российской Федерации.

**По теме диссертационного исследования опубликованы следующие научные работы, в том числе в изданиях, рекомендованных перечнем ВАК:**

**1. Альтернативные способы урегулирования налоговых споров в США // Налоговед. 2012. № 1.– 0,53 п.л.**

**2. Административный порядок разрешения налоговых споров в США и Российской Федерации: сравнительно-правовой анализ // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2010. № 1. – 0,48 п.л.**

**3. Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США (Civil Tax Penalties) // Налоговед. 2009. № 1. –0,57 п.л.**

**4. К вопросу об административном порядке разрешения налоговых споров в США // Налоговед. 2008. № 7. – 0,26 п.л.**

5. Альтернативные способы урегулирования налоговых споров в США // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V Международной научно-практической конференции 26-27 октября 2011 г., Москва: сборник / под ред. С.Г. Пепеляева – М.: Статут, 2012. .– 0,5 п.л.

6. Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов // Российское законодательство в современных условиях. Материалы VII ежегодной Всероссийской научно-практической конференции c международным участием. В 2-х т. Т.1. / Отв. ред. П.Н.Кириченко. – Брянск: Группа компаний «Десяточка», 2009. – 0,46 п.л.

7. Порядок разрешения налоговых споров в Налоговом суде США // Материалы научных конференций и круглых столов Научного студенческого общества МГИМО (У) МИД России за 2008 г. – М.: МГИМО (У) МИД России, 2009. – 0,45 п.л.

8. К вопросу о порядке производства по делам о налоговых правонарушениях в Российской Федерации // Российское законодательство в современных условиях. Материалы VI ежегодной Всероссийской научно-практической конференции / Отв. ред. П.Н.Кириченко. – Брянск: Группа компаний «Десяточка», 2008. – 0,6 п.л.

9. Ответственность за правонарушения в налоговой сфере: налоговый и административно-правовой аспект // Налоги (газета), 2007. № 16. – 0,24 п.л.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, № 31, ст. 3824. [↑](#footnote-ref-1)
2. Собрание законодательства Российской Федерации от 2 августа 2010 г. № 31 ст. 4162. [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный конституционный закон от 6 декабря 2011 г. № 4-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» и Федеральный конституционный закон «Об арбитражных судах в Российской Федерации» в связи с созданием в системе арбитражных судов Суда по интеллектуальным правам» // Собрание законодательства Российской Федерации от 12 декабря 2011 г. № 50 ст. 7334. [↑](#footnote-ref-3)