

УДК 342.565.4

DOI 10.36511/2078-5356-2019-4-285-288

Осина Дина Матвеевна
Dina M. Osina

преподаватель кафедры теории права и сравнительного правоведения

Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации (119454, Москва, Проспект Вернадского, 76)

lecturer chair of legal theory and comparative law

Moscow state institute of international relations (university) of the Ministry of foreign affairs of the Russian Federation (76 Prospect Vernadskogo, Moscow, Russian Federation, 119454)

E-mail: osina_d_m@mgimo.ru

Конституционно-правовой статус Налогового суда США

Constitutional and legal status of the US Tax Court

В статье рассматриваются особенности конституционно-правового статуса Налогового суда США, обусловленные его историей создания и специфическим положением в системе органов власти США. В частности, статус Налогового суда США рассматривается с позиции суда, учрежденного в порядке статьи I Конституции США. В работе анализируются как отечественные, так и зарубежные научные подходы к определению правового статуса Налогового суда США.

Ключевые слова: Налоговый суд США, Служба внутренних доходов, Кодекс внутренних доходов, Конституция США.

The article deals with characteristics of constitutional and legal status of the US Tax Court which stem from the history of its establishment and its specific place within the branches of the US Government. In particular, the US Tax Court is considered as an Article I court. The author also analyses both Russian and foreign scientific approaches towards the determination of the US Tax Court legal status.

Keywords: US Tax Court, Internal Revenue Service, Internal Revenue Code, US Constitution.

Служба внутренних доходов США (далее — СВД) [1, с. 1—2] на сегодняшний день является одной из самых передовых и эффективных налоговых администраций в мире. Согласно официальной статистике с сайта СВД, в 2017 финансовом году СВД собрала более 3,4 трлн долларов налогов, обработав более 245 млн налоговых деклараций. Однако далеко не всегда представляется возможным разрешить правовой спор или возникшее противоречие исключительно на этапе досудебного обжалования. В этой связи у американских налогоплательщиков на практике возникает необходимость обращения в судебные инстанции для защиты своих прав. Возможности обжалования в настоящее время ограничены тремя судебными инстанциями: Налоговым судом (*US Tax Court*), Районным судом (*US District Court*) и

Федеральным претензионным судом США (*US Federal Court of Claims*). При этом Налоговый суд США (далее — Налоговый суд) — самая популярная инстанция среди налогоплательщиков для оспаривания решений о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства. В 2017 финансовом году было инициировано 29 434 налоговых дела, из них 26 856 дел — в Налоговом суде. Таким образом, более 90% всех налоговых споров проходит через Налоговый суд [1, с. 62]. Во многом это связано с тем, что только в данный суд налогоплательщик может обратиться без необходимости предварительной уплаты налоговой недоимки. Подобная возможность была предусмотрена еще для предшественника Налогового суда в соответствии с § 250(d) Закона «О доходах» 1921 года.

© Осина Д.М., 2019

В отечественной юридической литературе имеются научные труды, посвященные истории становления и деятельности Налогового суда [2; 3, с. 23—26; 4, с. 42; 5, с. 89—98; 6, с. 105—109; 7, с. 131—140].

Между тем правовой статус Налогового суда все еще остается неясным. Так, отечественные исследователи называют Налоговый суд специализированным органом юстиции, органом административной юстиции, квазисудебным учреждением и т. д. Высказываются точки зрения, что Налоговый суд — орган, являющийся частью федеральной судебной системы США [3, с. 3]. Автором настоящей работы предпринимаются попытки определения конституционно-правового статуса Налогового суда.

Итак, Налоговый суд ведет свою историю с 1924 года, когда был создан Совет налоговых апелляций (далее — Совет, англ. *Board of Tax Appeals*) в качестве независимого административного ведомства. Создание Совета было обусловлено двумя основными факторами: 1) введением в 1913 году федерального налога на доходы (прибыль) и повышением роли данного налога в период Первой мировой войны как источника аккумулирования ресурсов в целях финансирования военных действий; 2) отрицательным опытом функционирования иных органов по рассмотрению налоговых споров [8, с. 1]. В частности, до учреждения Совета функционировал Комитет по апелляциям и пересмотру (далее — Комитет, англ. *Committee on Appeals and Review*) [9]. Ввиду того, что Комитет структурно был организован в рамках Бюро внутренних доходов (предшественника современной СВД), его решения были необязательны для Комиссара внутренних доходов. В 1921 году Конгрессом был учрежден Совет по упрощению налогового администрирования (англ. *Tax Simplification Board*), который в своем отчете отметил отсутствие самостоятельности в качестве ключевого недостатка Комитета [9]. Именно поэтому Совет по упрощению налогового администрирования рекомендовал Конгрессу учредить Совет налоговых апелляций, который структурно бы относился к Казначейству США, но при этом не подчинялся бы напрямую Бюро внутренних доходов [10]. Однако в итоговом Законе «О доходах» 1924 года было лишь указано, что Совет является независимым органом; какого-либо указания на отнесение власти Совета к исполнительной или судебной ветви власти текст закона не сохранил. В течение первых двух лет решения Совета не были окончательными и могли быть

оспорены проигравшей стороной в районном суде [11].

В период с 1924 по 1969 год правовой статус Совета (предшественника Налогового суда) был формально не определен. В 1942 году в связи с принятием нового Закона «О доходах» (§ 504(a)) Совет был переименован в Налоговый суд (англ. *the Tax Court of the United States*), однако, по существу, его правовое положение практически не изменилось. Налоговый суд продолжал иметь очень высокую зависимость от исполнительной ветви власти. Именно необходимостью обретения относительно независимого статуса Налоговым судом были продиктованы законодательные изменения 1969 года. В этом году Конгресс принял закон о налоговой реформе, которым было скорректировано название Налогового суда (теперь он стал именоваться *United States Tax Court*) и прямо установлено, что Налоговый суд является судом, образованным в соответствии со статьей 1 Конституции США.

В этой связи важно рассмотреть, какие бывают суды с точки зрения Конституции США и в чем между ними принципиальная разница.

В Конституции США содержатся всего три статьи, в соответствии с которыми могут быть образованы суды: статья I (раздел 8), статья III (раздел 1) и статья IV (раздел 3 — полномочия по учреждению судебных органов выводятся из полномочий Конгресса по распоряжению государственной собственностью на территориях США; в связи с особенностями данных судебных инстанций, их относимости именно к территориям США они не будут рассмотрены в настоящей статье). Традиционно считается, что судебная власть в США, как и федеральная судебная система, основана на статье III Конституции, где установлено, что «судебная власть Соединенных Штатов предоставляется одному Верховному суду и такому количеству нижестоящих судов, которое Конгресс может по необходимости установить и учредить». В 1940-х годах предпринимались попытки причислить Налоговый суд к судам, учрежденным в порядке статьи III Конституции. Однако данные попытки не увенчались успехом, в частности, по той причине, что Департамент юстиции и Федеральное казначейство единодушно приняли решение о том, что представлять государство в делах, рассматриваемых в Налоговом суде, должны служащие Федерального казначейства, а не сотрудники Департамента юстиции. При этом оба ведомства пришли к выводу о том, что, если Налоговый суд станет судом в порядке статьи III Конституции США, обязанность по пред-

ставлению интересов государства должна быть передана Департаменту юстиции. Также отнесение Налогового суда к судам, образованным в порядке статьи III Конституции, представляло бы проблему с точки зрения того, кто должен представлять интересы налогоплательщика: только юристы (как это свойственно практике всех судов, действующих в порядке статьи III Конституции США) или бухгалтеры также могут принимать участие в судебных заседаниях, представляя интересы налогоплательщика [11]?

Раздел 8 статьи 1 Конституции США, в свою очередь, предусматривает право Конгресса учреждать суды, нижестоящие по отношению к Верховному суду (англ. *to constitute Tribunals inferior to the supreme Court*). При этом в тексте используется термин «tribunal». Под трибуналом в английском языке понимается орган, осуществляющий рассмотрение споров (дел) [12, с. 569]. Однако представляется, что законодатель не случайно использует термин, отличный от понятия «суд» (*court*). Суды, сформированные в порядке статьи I Конституции США, в американской доктрине называются *legislative courts* («суды в порядке законодательных полномочий»), то есть они сформированы на основе общих полномочий Конгресса принимать законы, какие он сочтет необходимыми и надлежащими. На судей таких судов не распространяются гарантии, касающиеся срока полномочий и жалования. Суды в порядке статьи I Конституции США не ограничены требованием рассматривать только конкретный правовой спор или возникшее противоречие (англ. *case or controversy*, как это предусмотрено в ст. III Конституции США), в связи с чем могут выдавать консультативные заключения (англ. *advisory opinions*) по запросу Конгресса. Налоговый суд, будучи *legislative court*, тем не менее имеет свой особенный, отличный от других судов, сформированных по статье I Конституции США, статус [13].

Американские исследователи отмечают, что Налоговый суд является федеральным судом, функционирующим за пределами судебной ветви власти США, при этом решения Налогового суда подлежат обжалованию в апелляционные суды США в общем порядке (как и решения районных судов) [14].

Законом о доходах 1969 года были внесены изменения в Кодекс внутренних доходов (далее — КВД). В соответствии с § 7441 КВД Налоговый суд является судом письменного производства, образованным на основе статьи I Конституции США. Налоговый суд состоит из председательствующего судьи и судей, общее

число которых составляет 19. Налоговый суд не является административным ведомством и независим от исполнительной ветви власти. Срок полномочий судей Налогового суда составляет 15 лет; таким образом, даже в случае добросовестного исполнения своих обязанностей судья может лишиться своей работы после истечения срока полномочий. Исторически наиболее заслуженные судьи, желающие продолжить свою работу после истечения 15-летнего срока полномочий, повторно назначались на должность. Однако в американской доктрине отмечается, что с 1990-х годов назначение и повторное назначение судей стали слишком политизированными [15]. Что касается вопросов заработной платы судей, в силу закона (§ 7443 КВД) судьи Налогового суда получают вознаграждение по той же ставке, что и судьи районных судов. В силу закона Налоговый суд не обладает полномочиями по выдаче консультативных заключений по запросу Конгресса [13].

Особенное положение Налогового суда можно проиллюстрировать на одном знаменитом прецеденте 1991 года. В деле *Freytag v. Commissioner* (501 U.S. 868 (1991)) Верховный суд США постановил, что Налоговый суд является судом (даже несмотря на формирование суда в порядке ст. I Конституции США), а не органом исполнительной власти. Спор разгорелся в связи с передачей дела на рассмотрение судьи-посредника (англ. *Special Trial Judge*) после того, как судья Налогового суда, рассматривавший дело, заболел. Верховный суд США пришел к выводу, что судья-посредник является должностным лицом, чье назначение должно осуществляться в соответствии с «пунктом Конституции о полномочиях в сфере назначения должностных лиц» (англ. *Appointments Clause*) (ст. II раздела 2 Конституции США). При этом судами (англ. *Courts of Law*) в понимании статьи II Конституции США являются не только суды, образованные в порядке статьи III Конституции США, но также суды, образованные в порядке статьи I Конституции США, каким и является Налоговый суд. Верховный суд также отметил, что фактически Налоговый суд выполняет схожие с районными судами функции и осуществляет правосудие аналогичным им образом.

Таким образом, Налоговый суд исторически сформировался из административного ведомства, в связи с чем долгое время находился под сильным влиянием исполнительной ветви власти. С 1969 года Налоговый суд является судом, сформированным в порядке статьи I Конституции США. До 1991 года у Верховного суда США

отсутствовала возможность прояснить конституционно-правовой статус Налогового суда: в решении по делу *Freytag v. Commissioner* Верховный суд признал, что Налоговый суд является судом и выполняет судебные функции, аналогичные районным судам США. При этом Верховный суд отметил, что судами (англ. *Courts of Law*) в понимании статьи II Конституции США могут быть не только суды, сформированные в порядке статьи III Конституции США. Однако из буквального толкования Конституции США следует, что судебная власть урегулирована статьей III Конституции и представлена Верховным судом США и сформированными на основе статьи III Конституции США нижестоящими судами, в связи с чем американские исследователи отмечают, что положение Налогового суда является необычным и аномальным: будучи судом и выполняя исключительно судебные полномочия, Налоговый суд находится за пределами судебной системы США.

Примечания

1. IRS Data Book, Fiscal Year 2017. URL: <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-data-book> (дата обращения: 09.12.2018).
2. Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология // *US Tax Regulations & Tax Terminology*. М., 1996.
3. Белоусов А.В. История создания и практика судопроизводства Налогового суда США // *Налоговед*. 2008. № 2. С. 23—26.
4. Кучеров И.И. Налоговое судопроизводство в иностранных государствах // *Налоговые споры: теория и практика*. 2007. № 10.
5. Предтеченский А. Налоговый суд США и его место в судебной системе государства // *Хозяйство и право*. 2000. № 3. С. 89—98.
6. Ефремов Л.В. Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // *Хозяйство и право*. 1998. № 4. С. 105—109.
7. Найко В.И. Налоговый суд США как орган административной юстиции // *Вестник РУДН. Серия «Юридические науки»*. 2002. № 2. С. 131—140.
8. Dubroff H., Hellwig B. *The United States Tax Court. An Historical Analysis*. Government Printing Office, 1979.
9. Report of the Tax Simplification Board, H.R. Doc. 68-103, at 4 (1923).
10. Hellwig B. *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*. 35 Va. Tax Rev. 269 (2015).
11. Lederman Leandra. *Tax Appeal: A Proposal to Make the United States Tax Court More Judicial*, 85 Wash. U. L. Rev. 1195, 1248 (2008).
12. Steven H. Gifis. *Barron's Law Dictionary*. Seventh Edition.
13. Leandra Lederman, *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional*, 5 Fla. Tax Rev. 357 (2001).
14. Leandra Lederman, (Un) *Appealing Deference to the Tax Court*, 63 Duke L.J. 1835, 1836-37 (2014).
15. Danshera Cords, *Tax Court Appointments and Reappointments: Improving the Process*, 46 U. Rich. L. Rev. 501, 533 (Jan. 2012).

References

1. IRS Data Book, Fiscal Year 2017. URL: <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-data-book> (accessed 09.12.2018).
2. Tolstopiatenko G.P., Fedotova I.G. *US Tax Law. Terminology. US Tax Regulations & Tax Terminology*. Moscow, 1996. (In Russ.)
3. Belousov A.V. The history of the creation and judicial practice of the US Tax Court. *Nalogoved*, 2008, no. 2, pp. 23—26. (In Russ.)
4. Kuchеров I.I. Tax proceedings in foreign countries. *Tax Disputes: Theory and Practice*, 2007, no. 10. (In Russ.)
5. Predtechensky A. The US Tax Court and its place in the state judiciary. *Business and Law*, 2000, no. 3, pp. 89—98. (In Russ.)
6. Efremov L.V. The procedure for judicial resolution of tax disputes in the United States. *Business and Law*, 1998, no. 4, pp. 105—109. (In Russ.)
7. Nayko V.I. US Tax Court as an administrative justice authority. *RUDN Journal of Law*, 2002, no. 2, pp. 131—140. (In Russ.)
8. Dubroff H., Hellwig B. *The United States Tax Court. An Historical Analysis*. Government Printing Office, 1979.
9. Report of the Tax Simplification Board, H.R. Doc. 68-103, at 4 (1923).
10. Hellwig B. *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*. 35 Va. Tax Rev. 269 (2015).
11. Lederman Leandra. *Tax Appeal: A Proposal to Make the United States Tax Court More Judicial*, 85 Wash. U. L. Rev. 1195, 1248 (2008).
12. Steven H. Gifis. *Barron's Law Dictionary*. Seventh Edition.
13. Leandra Lederman, *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional*, 5 Fla. Tax Rev. 357 (2001).
14. Leandra Lederman, (Un) *Appealing Deference to the Tax Court*, 63 Duke L.J. 1835, 1836-37 (2014).
15. Danshera Cords, *Tax Court Appointments and Reappointments: Improving the Process*, 46 U. Rich. L. Rev. 501, 533 (Jan. 2012).