

Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике¹



С.В. Янкевич

преподаватель кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», старший научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук. Адрес: 101000, Российская Федерация, Москва, ул. Мясницкая, 20. E-mail: semyon.yankevich@gmail.com



Аннотация

Налоговая система Южно-Африканской Республики в последнее время переживает значительные изменения. Основой реформирования порядка административного и судебного обжалования решений Государственной службы доходов ЮАР стало принятие Закона о налоговом администрировании в 2012 г. В статье исследуется правовое регулирование способов разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике. Первой инстанцией разрешения конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами является Налоговый совет — административный орган в структуре Государственной службы доходов. В Налоговый совет входят председательствующий, назначаемый из числа адвокатов, сертифицированный бухгалтер и представитель предпринимательского сообщества. В случае неудовлетворенности решением Совета участники налоговых правоотношений вправе обратиться в налоговый суд. Система налогового судопроизводства был учреждена в соответствии с Конституцией ЮАР 1996 г. Налоговые суды располагаются в четырех городах, что, по мнению специалистов, влечет для налогоплательщиков дополнительные расходы, усложняет доступ к специализированному правосудию, следовательно, ухудшает положение налогоплательщиков. Решения налоговых судов могут быть обжалованы в отделения Верховного суда ЮАР в провинциях. Данные суды могут подтвердить оценку обязательства налогоплательщика, отменить решение налогового суда и принять новое решение, либо направить дело в налоговый суд с требованием рассмотреть его повторно в новом составе судей. Наконец, налогоплательщики имеют право обратиться в Высший апелляционный суд, решение которого имеют силу прецедента и, как правило, налогоплательщиками не обжалуются. Тем не менее Конституционный суд ЮАР вправе пересматривать решения Высшего апелляционного суда. Однако в настоящее время вопреки требованиям законодательства процедура рассмотрения налоговых споров Конституционным судом ЮАР отсутствует. Особое внимание автор уделяет альтернативным способам разрешения налоговых споров. Успешно зарекомендовали себя медиация и арбитраж. Однако наибольший интерес представляет институт Налогового омбудсмана, учрежденный в 2012 г. Налоговый омбудсмен должен рассматривать жалобы с помощью справедливых и экономически эффективных мер. Данный метод решения споров разработан как простое и доступное средство для налогоплательщиков, которые имеют правомерные жалобы, относящиеся к административным делам, плохому качеству обслуживания или неспособности Государственной службы доходов соблюдать права налогоплательщиков.



Ключевые слова

налогоплательщик, Южно-Африканская Республика, налоговый спор, неуплата налогов, Налоговый совет, налоговый суд, Налоговый омбудсмен.

¹ Данное исследование (№ 14-05-0025) выполнено при поддержке Программы Научного фонда НИУ ВШЭ в 2015 г.

Библиографическое описание: Янкевич С.В. Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2015. № 4. С. 174–185.

JEL: Л34; УДК: 34

Вводные положения

Налоговая система Южно-Африканской Республики (далее — ЮАР) является примером налоговой системы, находящейся на стадии становления и формирования правового регулирования.

1 октября 2012 г. в ЮАР вступил в силу Закон о налоговом администрировании (*Tax Administration Act, 2012*)², в соответствии с которым была учреждена Государственная служба доходов ЮАР (*South African Revenue Service, SARS*), и установлены права и обязанности основных участников налоговых правоотношений — налоговых органов и налогоплательщиков. Проект Закона о налоговом администрировании был обнародован министром финансов в отчете об исполнении бюджета за 2005 года, после чего последовали обсуждения в специально созданных комиссиях с привлечением широкой, в том числе научной общественности. Подписанный текст закона был опубликован 4 июля 2012 г.

Основной целью создания Государственной службы доходов ЮАР в соответствии с законодательством является эффективный сбор налогов и сборов. В целях реализации данного полномочия законодательство предусматривает два основных инструмента:

- во-первых, установление ответственности за совершение нарушений налогового законодательства;

- во-вторых, процедуры по рассмотрению налоговых споров³.

Процедуры, предусмотренные Законом о налоговом администрировании, применяются в спорах по поводу не только налогов, но и таможенных платежей — таможенных пошлин, налога на продажу (при импорте товаров), акцизного налога (при импорте товаров) и таможенных платежей, установленных Законом о таможенных и акцизных сборах (*Customs and Excise Act*)⁴.

Законодательство предусматривает процедуры последовательного (*step-by-step*) обжалования решений и (или) действий (бездействия) налоговых органов: налогоплательщики имеют право обращаться в суд только после рассмотрения дела в административном порядке.

Наиболее частым нарушением налогового законодательства в ЮАР является неуплата налога, вызванная сокрытием объекта налогообложения, уменьшением налоговой базы или неправильным исчислением налога. В данном случае Государственная служба доходов направляет налогоплательщику требование об уплате налога и выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности в виде штрафа. Именно данные решения чаще остальных становятся предметом обжалования в судебном и административном порядке.

² Tax Administration Act, 2012 // <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf> (дата обращения: 14.10.2015).

³ Explanatory Memorandum on the Taxation Laws Amendment Bill, 2010 // <http://www.sars.gov.za/Legal/Preparation-of-Legislation/Pages/Explanatory-Memoranda.aspx> (дата обращения: 14.10.2015).

⁴ Customs and Excise Act, 1964 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.sars.gov.za/Legal/Primary-Legislation/Pages/Schedules-to-the-Customs-and-Excise-Act.aspx> (дата обращения: 14.10.2015).

Рассмотрение налоговых споров в Налоговом совете

Налоговый совет⁵ (*Tax Board*) формируется министром финансов в сроки, определенные Законом о налоговом администрировании, и состоит из адвоката (*advocate*) или атторнея (*attorney*) в качестве председательствующего. Адвокат и атторней назначаются из числа лиц, перечень которых утверждается министром финансов по представлению председателя соответствующего суда (*Judge President*) сроком на пять лет⁶. В соответствии со ст. 108 Закона о налоговом администрировании по требованию председателя Совета или налогоплательщика в заседании могут принимать участие бухгалтер (*accountant member*) и представитель предпринимательского сообщества (*commercial member*). Налоговый совет вправе проводить слушания, когда сумма налогов, предъявленная к уплате в бюджет, не превышает 200 тыс. рандов (около 100 тыс. руб.).

Согласно ч. 4 ст. 109 Закона о налоговом администрировании жалоба на решение и (или) действия (бездействие) должностных лиц Государственной службы доходов может быть подана в Налоговый совет в течение 30 дней со дня вступления в силу решения Службы, нарушающего права и законные интересы налогоплательщика, или с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. После получения заявления и документов налогоплательщика сотрудник Государственной службы доходов осуществляет проверку на соблюдение формальных требований и в случае принятия жалобы информирует налогоплательщика о месте и времени рассмотрения дела. При рассмотрении налоговых споров в налоговом совете применяются Правила судопроизводства в магистратских судах ЮАР⁷.

В соответствии с ч. 3 и 4 ст. 113 Закона о налоговом администрировании налогоплательщики вправе защищать свои интересы лично или через представителя. В начале заседания председательствующий осуществляет проверку полномочий представителей сторон. После открытия заседания председательствующий конкретизирует предмет спора. Стороны предъявляют доказательства по делу, на которых основаны их позиции.

Налоговый совет вправе подтвердить оценку суммы налога, предъявленную Государственной службой доходов, удовлетворить требование налогоплательщика, либо отменить решение налогового органа и направить его в Государственную службу доходов для повторного рассмотрения. В соответствии со ст. п. 2 ст. 114 Закона о налоговом администрировании и п. 4 ст. 28 Правил судопроизводства в магистратских судах ЮАР решение налогового совета должно быть принято в течение 60 дней со дня заседания. Копия решения направляется сторонам в течение 10 дней со дня принятия решения. Заседания Совета проводятся в закрытом режиме, и решения не публикуются. Решения Совета имеют характер *inter partes* и не являются прецедентами.

В случае неудовлетворенности одной из сторон решением Налогового совета дело может быть передано в налоговый суд (*Tax Court*). Согласно ст. 29 Правил судопроизводства в магистратских судах ЮАР процедура пересмотра решения Совета в налоговом суде возможна, если налогоплательщик или Государственная служба доходов успели уведомить Совет о намерении обжаловать его решение в налоговый суд в течение

⁵ В каждой провинции создается до семи налоговых советов.

⁶ Dispute Resolution Guide: Guide on the Rules Promulgated in Terms of Section 103 of the Tax Administration Act, 2011. October, 2014 // <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-TAdm-G05%20-%20Dispute%20Resolution%20Guide%20-%20External%20Guide.pdf> (дата обращения: 14.10.2015)

⁷ Proceedings of the Magistrates' Courts of South Africa.

21 рабочего дня со дня рассмотрения спора и до истечения 60 дней, предусмотренных законодательством ЮАР для вынесения решения по существу.

В течение 10 дней со дня получения уведомления и жалобы сотрудник Совета обязан передать оригиналы документов председателю соответствующего налогового суда, а копии документов — второй стороне. Судья налогового суда изучает документы, оценивает перспективы рассмотрения дела судом и в течение 15 дней со дня получения документов принимает решение о принятии жалобы к рассмотрению или отказе в принятии жалобы. Сотрудник Совета извещает заявителя и ответчика о принятом судьей решении не позднее 10 дней со дня его принятия.

Рассмотрение дел в налоговых судах

Система налогового судопроизводства установлена Конституцией ЮАР 1996 г.⁸ Судьи назначаются Президентом Республики. Налоговые суды располагаются в четырех городах: Альбертоне (провинция Гаутенг), Беллвилле (Западная Капская провинция), Претории (провинция Гаутенг), Дурбане (провинция Квазулу-Наталь). Налоговый суд вправе рассматривать жалобы на решения налогового совета, также вправе принимать возражения и иные обращения, касающиеся рассматриваемого дела. В соответствии со ст. 117 Закона о налоговом администрировании налоговые суды вправе рассматривать:

- жалобы на решения Налогового совета;
- жалобы на нарушение Советом процессуальных норм при рассмотрении дела.

Налоговый суд состоит из судьи Верховного суда ЮАР (*the High Court*), который председательствует в процессе, бухгалтера (*accountant member*) и представителя предпринимательского сообщества (*commercial member*), которые назначаются из числа лиц, перечень которых утверждает Президент ЮАР сроком на пять лет⁹.

Налоговые суды рассматривают дела, по которым сумма неуплаченных налогов и сборов не превышает 500 тыс. рандов (около 2,5 млн. руб.). Тем не менее по поручению Верховного суда ЮАР налоговые суды могут принимать к производству дела, сумма неуплаченных налогов и сборов по которым превышает 50 млн. рандов (около 240 млн. руб.). В данном случае дело подлежит рассмотрению тремя судьями.

Основанием для рассмотрения дела в налоговом суде служит направление налогоплательщиком или Государственной службой доходов жалобы на решение Налогового совета. К жалобе прилагаются обжалуемое решение Совета и доказательства. Ответчик в течение 45 дней со дня получения уведомления о подаче второй стороной дела жалобы обязан дать ответ. Необходимо отметить, что жалоба в налоговый суд по своей природе отличается от привычного понимания жалобы в процессуальном законодательстве ЮАР. Исползованный в Законе о налоговом администрировании термин «жалоба», скорее, означает требование о пересмотре дела (*re-hearing*)¹⁰.

Данное обстоятельство влияет на правовой статус самого налогового суда, который не является апелляционным судом (судом второй инстанции), а выступает в качестве

⁸ Constitution of the Republic of South Africa, Act 108 of 1997 // <http://www.icnl.org/research/library/files/South%20Africa/constitution.pdf> (дата обращения: 05.10.2015)

⁹ Kotze J. South Africa // *The Tax Disputes And Litigation Review* / ed. by S. Whitehead. London, 2014. P. 242.

¹⁰ Gad R., Solomon T. How Important are Pleadings in the Tax Court // *TAX TALK*. South Africa's leading tax journal. 2013. Issue 41. P. 32–33.

суда для пересмотра дела (*the court of revision*), и его решения в случае соответствующего требования налогоплательщиков и Государственной службы доходов могут заменить решение председателя Налогового совета¹¹.

Производство в налоговом суде начинается с предварительных слушаний. Каждая из сторон формулирует требования, вправе заявить ходатайства и предъявить дополнительные доказательства, которые не были направлены в суд вместе с жалобой. Суд вправе самостоятельно истребовать от сторон документы, которые могут иметь значение для разрешения дела. Стороны обязаны направить суду данные документы в течение 45 дней со дня получения соответствующего требования.

В рамках предварительного слушания стороны могут заявить дополнительные требования. По результатам оценки таких требований суд принимает решение о целесообразности их рассмотрения в рамках открытого производства или выделении данного требования в самостоятельное производство. Кроме этого, на предварительной стадии рассмотрения дела решается вопрос об участии в судебном заседании свидетелей и экспертов. Уведомление о вызове в суд должно быть направлено за 30 дней до даты рассмотрения дела по существу.

По общему правилу в соответствии с ч. 2 ст. 124 Закона о налоговом администрировании заседания налогового суда проходят в закрытом режиме, тем не менее, в исключительных случаях председатель налогового суда (*President of the Tax Court*) вправе допустить в зал судебного заседания слушателей.

Налогоплательщики вправе защищать свои интересы лично или через представителей. Представителями Государственной службы доходов кроме уполномоченных должностных лиц могут быть также адвокаты и солиситоры. Бремя доказывания ложится на сторону, подавшую жалобу в налоговый суд. Заявитель приводит аргументы и доказательства, после чего выступает ответчик, затем приглашаются свидетели и эксперты, если ранее было принято решение об их участии в процессе.

Налоговый суд принимает одно из следующих решений:

- подтвердить правомерность оценки налогового обязательства Государственной службой доходов;
- отменить решение Службы или Налогового совета и принять новое решение;
- направить дело на повторное рассмотрение в Государственную службу доходов с рекомендациями по осуществлению повторной оценки налогового обязательства.

Копия решения налогового суда направляется сторонам в течение 21 дня со дня его принятия.

Решения налогового суда публикуются на сайте Государственной службы доходов в форме, которая исключает возможность идентифицировать налогоплательщика. Налогоплательщик или Государственная служба доходов в случае несогласия вправе обжаловать решение налогового суда в отделение Верховного суда в провинции (*provincial division of the High Court*) или в Высший апелляционный суд (*Supreme Court of Appeal*), без рассмотрения дела в Верховном суде провинции в случае согласия председателя налогового суда.

Жалоба на решение налогового суда должна быть подана в отделение Верховного суда ЮАР в течение 15 дней со дня принятия решения налогового суда.

¹¹ *Croome B.*, Amendments to the Tax Administration Act of 2013 // TAXTALK. South Africa's leading tax journal. 2013. Issue 41. P. 27.

Разрешение налоговых споров в Верховном суде

Верховный суд ЮАР имеет отделения в каждой провинции. Юрисдикция каждого отделения распространяется на территорию провинции и лиц, являющихся резидентами данной провинции или временно пребывающих на ее территории¹². В соответствии с Законом о налоговом администрировании налогоплательщик или Государственная служба доходов вправе обратиться в провинциальное отделение Верховного суда ЮАР с требованием об обжаловании решений налогового суда. Заседания отделений Верховного суда проходят в открытом режиме, судебные решения подлежат обязательному опубликованию.

Сторона, намеревающаяся обжаловать решение налогового суда, обязана в течение 21 рабочего дня после передачи заявления регистратору направить копию жалобы и необходимых документов второй стороне. В соответствии со ст. 134 Закона о налоговом администрировании жалоба на решение налогового суда должна содержать:

- наименование подразделения Верховного суда ЮАР, которому адресована жалоба;
- реквизиты обжалуемого решения;
- требование налогоплательщика или Государственной службы доходов и желаемый результат рассмотрения дела;
- аргументы и доказательства в обоснование позиции заявителя.

Как и в налоговом суде, рассмотрение спора по существу предваряет предварительное слушание. Кроме конкретизации позиции сторон, истребования дополнительных доказательств и материалов, которые могут иметь значение для дела, Верховный суд ЮАР стремится примирить стороны, позволить им при помощи суда найти взаимовыгодное решение. Именно поэтому данная стадия не именуется привычными в таких случаях терминами *pre-hearing* или *preliminary pleading*, а получила название *pre-trial conference*.

Если во время предварительного слушания сторонами не достигнуто договоренности, судья принимает решение о рассмотрении дела по существу. Первое судебное заседание должно быть проведено не позднее 25 дней со дня предварительных слушаний.

Рассмотрение дела по существу начинается с представления позиции заявителя и исследования доказательств судом. После этого право ответить на требования заявителя получает ответчик, чаще всего — представитель Государственной службы доходов. По инициативе судьи или представителей сторон к производству могут быть привлечены свидетели и эксперты. В соответствии с Законом о налоговом администрировании экспертами являются лица, обладающие глубокими знаниями в данной области, и чье мнение в силу отсутствия у суда соответствующей компетенции может иметь значение для решения дела. Требование о явке в суд направляется свидетелям и экспертам не позднее 15 дней до судебного заседания. В свою очередь письменные показания свидетеля и заключения экспертов должны быть предоставлены за 10 дней до даты судебного заседания.

¹² В составе ЮАР девять провинций: Западно-Капская (административный центр — Кейптаун), Северо-Капская (административный центр — Кимберли), Восточно-Капская (административный центр — Бишо), Квазулу-Натал (административный центр — Питермарицбург, Свободное государство (административный центр — Блумфонтейн, Северо-Западная провинция (административный центр — Мафекинг), Гаутенг (административный центр — Йоханнесбург), Мпумаланга (административный центр — Мбомбела), Лимпопо (административный центр — Полокване).

Отделение Верховного суда ЮАР вправе принять одно из следующих решений:

- оставить решение налогового суда в силе;
- отменить решение налогового суда и вернуть дело на повторное рассмотрение новым составом суда;
- отменить решение налогового суда и принять новое решение по делу.

Решения каждого из отделений Верховного суда ЮАР содержат правовую позицию, которую должны учитывать Верховный суд ЮАР и все прочие его отделения в провинциях. Для Высшего апелляционного суда и Конституционного суда данные решения характера прецедента не имеют.

Рассмотрение налоговых споров в Высшем апелляционном суде

Высший апелляционный суд располагается в Блумфонтейне (*Bloemfontein*). По общему правилу он рассматривает только дела, поступающие из Верховного суда. Тем не менее, дела по налоговым спорам могут быть направлены в Высший апелляционный суд непосредственно из налогового суда по требованию налогоплательщика или Государственной службы доходов.

При намерении обжаловать решение налогового суда или отделения Верховного суда ЮАР заявитель должен подать заявление в канцелярию Высшего апелляционного суда в течение месяца со дня принятия обжалуемого решения. Данный срок может быть продлен на основе мотивированного ходатайства заявителя на срок не более двух месяцев. Вместе с жалобой заявителя суд, принявший обжалуемое решение, обязан в течение 15 дней со дня регистрации жалобы направить в Высший апелляционный суд все материалы по делу. Дела рассматривают пять судей в открытом судебном заседании. Время рассмотрения дела строго ограничено п. 14 Регламента Высшего суда¹³. Так, представление позиции заявителя и мнение ответчика не должно длиться более часов, мнение суда и оглашение решения по делу — не более 25 минут.

Высший суд вправе принять одно из следующих решений:

- оставить решение налогового суда или отделения Верховного суда в силе;
- отменить решение налогового суда или отделения Верховного суда и направить дело в налоговый суд или отделение Верховного суда в провинции для повторного рассмотрения в новом судебном составе;
- отменить решение налогового суда и принять новое решение по делу.

Решения Высшего апелляционного суда имеют силу прецедента. Правовая позиция, содержащаяся в актах данной судебной инстанции, является обязательной для судов ЮАР, кроме Конституционного суда¹⁴.

Альтернативные способы разрешения налоговых споров

Альтернативные способы разрешения налоговых споров в последнее время приобретают все большую популярность среди налогоплательщиков, поскольку позволяют в

¹³ Rules Regulating the Conduct of the Proceedings of the Supreme Court of Appeal of South Africa // <http://www.justice.gov.za/sca/rules.html> (дата обращения: 10.10.2015)

¹⁴ См. подробнее: *Croome B.*, New Tax Dispute Resolutions Promulgated. September, 2014 // <http://www.mondaq.com/southafrica/x/340630/tax+authorities/New+Tax+Dispute+Resolutions+Promulgated> (дата обращения: 10.10.2015)

максимально короткие сроки уладить разногласия с Государственной службой доходов. Традиционное разрешение налоговых споров основано на передаче большинства дел специально созданным органам государственной власти, либо административным инстанциям в структуре Государственной службы доходов, либо судам. В случае с альтернативными способами разрешения налоговых споров в основе лежит трехсторонний (или двусторонний) договор с арбитром¹⁵.

В ЮАР существует несколько альтернативных способов разрешения налоговых споров. Уже зарекомендовали себя медиация и арбитраж как способ передачи дела третьей, не заинтересованной в исходе спора стороне¹⁶. Все большее значение в налоговом процессе приобретает Налоговый омбудсмен (*Tax Ombudsman*). Данный институт был создан в 2012 г. после принятия Закона о налоговом администрировании. Налоговый омбудсмен защищает права налогоплательщиков и осуществляет свою деятельность в противовес обширным полномочиям, которыми Закон о налоговом администрировании наделил Государственную службу доходов.

Налоговый омбудсмен назначается министром финансов для обеспечения независимости от Государственной службы доходов. Срок полномочий и условия деятельности Налогового омбудсмента также определяются министром финансов. Налоговый омбудсмен располагается в Претории и имеет представительства в других провинциях. Служба Налогового омбудсмента имеет вебсайт, на котором размещается соответствующая информация, контактные данные, формы для подачи заявлений и т.п. Информация о том, когда и как можно связаться с Налоговым омбудсменом, также распространяется Государственной службой доходов¹⁷.

Прежде подачи жалобы Налоговому омбудсмену налогоплательщик должен попытаться решить вопрос в административном порядке, путем подачи жалобы в Налоговый совет Государственной службы доходов.

Одним из недостатков деятельности Налогового омбудсмента ЮАР в настоящее время является нечеткость процедуры рассмотрения споров, в том числе установленных для разрешения дел сроков. Судья Б. Нгоэпе — действующий Налоговый омбудсмен в ЮАР — заверил на презентации службы Налогового омбудсмента, что если все внутренние процессы в Государственной службе доходов были использованы и вся документация была правильно заполнена, то спорные вопросы будут решаться в течение 10–15 рабочих дней. «Очевидно, что это будет зависеть от характера спора. Но мы разрешили наш первый спор в течение 10 дней после получения документов, и это был сложный спор», — сообщил Нгоэпе¹⁸.

Все дела, направляемые Налоговому омбудсмену, можно классифицировать на две группы:

¹⁵ Nolan D., Frank N. Tax Dispute Resolution: A New Chapter Emerges. 62 Tax Notes International. Pp. 733–734. May 30, 2011.

¹⁶ Alternative Dispute Resolution: What to do if you dispute your tax assessment. October, 2014. // <http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-TAdm-G07%20-%20Guide%20on%20Dispute%20of%20a%20Tax%20Assessment%20-%20External%20Guide.pdf> (дата обращения: 14.10.2015)

¹⁷ Walker G. The Ombudsman & SARS / Taxpayer Relations // TAX TALK. 2014. Issue 44. P. 30.

¹⁸ Балко Т., Тютюрюков В. Исследование действующей ситуации в Казахстане, применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и совершенствования института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе. 2014 // <http://ank.kz/docs/Досудебное%20рассмотрение%20споров.pdf> (дата обращения: 10.10.2015)

- во-первых, разногласия по толкованию закона;
- во-вторых, разногласия по методам администрирования налогов и сборов¹⁹.

Налоговый омбудсмен должен рассмотреть и решить жалобу, поданную налогоплательщиком, и разрешить спор с помощью справедливых и экономически эффективных мер. Этот метод решения споров разработан как средство простое и доступное для налогоплательщиков, которые имеют правомерные жалобы, относящиеся к административным делам, плохому качеству обслуживания или неспособности Государственной службы доходов соблюдать права налогоплательщиков²⁰.

При выполнении обязанностей Налоговый омбудсмен должен:

- рассмотреть жалобу и, если необходимо, решить ее с помощью медиации или примирения;
- действовать независимо при решении жалобы;
- следовать неформальным, справедливым и экономически эффективным процедурам;
- информировать налогоплательщика о процедурах обработки жалобы;
- облегчать доступ налогоплательщиков к механизмам решения жалоб посредством обращения в Государственную службу доходов²¹.

Ежегодно Налоговый омбудсмен направляет министру финансов ЮАР отчет, который содержит сведения о системных и вновь возникающих вопросах, связанных с применением Закона о налоговом администрировании, которые негативно сказываются на налогоплательщиках. Омбудсмен также вносит предложения по совершенствованию налогового законодательства ЮАР.

Заключение

Налоговая система ЮАР — пример молодой, динамично развивающейся налоговой системы. Законы, регламентирующие как общие начала налоговых отношений, так и непосредственно устанавливающие налоги и сборы, вводят новые институты и инструменты, в том числе для разрешения налоговых споров между налогоплательщиками и Государственной службой доходов. Одной из таких новелл стал институт Налогового омбудсмена ЮАР, позволяющий в короткие сроки и эффективно рассматривать дела, в том числе, связанные с неполной уплатой налоговой. Налоговый омбудсмен является альтернативой рассмотрению налоговых споров в налоговом совете, налоговых судах, высших судебных инстанциях ЮАР.

Тем не менее данный институт нуждается в более детальном правовом регулировании: конкретизации полномочий Налогового омбудсмена ЮАР, формализации результатов рассмотрения дел, определении сроков разрешения конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами.

В более тщательной правовой регламентации нуждаются и некоторые основные способы разрешения налоговых споров. Так, например, Конституционный суд ЮАР кроме полномочий по проверке соответствия актов законодательства Конституции и толкования положений законодательства, вправе пересматривать решения Высшего апелляци-

¹⁹ Alternative Dispute Resolution in the new Companies Act. December 2011 // <http://www.mazars.co.za/Home/News/Articles/Alternative-Dispute-Resolution> (дата обращения: 10.10.2015)

²⁰ How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With? [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> — Официальный сайт Ассоциации налогоплательщиков Казахстана (дата обращения: 10.10.2015)

²¹ Балко Т., Тютюрюков В. Указ. соч.

онного суда, принятые в результате рассмотрения налоговых споров. Однако регламент Конституционного суда ЮАР по рассмотрению таких дел до сих пор отсутствует, несмотря на то, что законодательство предписывает принятие «специальной процедуры».

Кроме этого, в дискуссии по совершенствованию налоговой системы ЮАР периодически звучат инициативы по расширению сети налоговых судов, в настоящее время находящихся в четырех городах трех провинций. Отсутствие налогового суда в каждой провинции вызывает дополнительные расходы налогоплательщиков, следовательно, ухудшает их положение и одновременно увеличивает загруженность налоговых судов. Предлагается учредить налоговые суды в каждой из девяти провинций — по примеру деятельности отделений Верховного суда ЮАР.



Библиография

- Балко Т., Тютюрюков В. Исследование действующей ситуации в Казахстане и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе. 2014 // <http://ank.kz/docs/Досудебное%20рассмотрение%20споров.pdf> (дата обращения: 10.10.2015).
- Croome B. Amendments to the Tax Administration Act of 2013 // *Tax Talk*. 2013. Issue 41. P. 24–29.
- Croome B. New Tax Dispute Resolutions Promulgated. September, 2014 // <http://www.mondaq.com/southafrica/x/340630/tax+authorities/New+Tax+Dispute+Resolutions+Promulgated> (дата обращения: 10.10.2015)
- Gad R., Solomon T. How Important are Pleadings in the Tax Court // *TAX TALK*. 2013. Issue 41. P. 54–59.
- Kotze J. South Africa / The Tax Disputes And Litigation Review. London: Law Business Research, 2014. P. 240–252.
- Johannes R.B. An Analysis of the Changes Introduced by the Tax Administration Act to the Dispute Resolution Process and the Effects thrtrof on the Constitutional Rights of Taxpayers. Ph.D. thesis. Capetown, 2014. 80 p.
- Kamande J.W. Corporate Tax Dispute Resolution // *Alternative Tax Dispute Resolution Framework*. Pretoria, 2015. P. 4–39.
- Keyser N. What is New in Tax Dispute Resolution // *Webber Wentzel Review*. September 2015. P. 3–24.
- King B., Friedman E. *International Dispute Resolution in Africa*. Capetown: Freshfields, 2014. 38 p.
- Mthimunya S. Analysis of the South African Tax Ombudsman. Ph.D. thesis. Pretoria, 2013. 75 p.
- Nolan D., Frank M. Tax Dispute Resolution New Chapter Emerges *Tax Notes International*. Vol.62. May 2011. P.733–734.
- Nupen C. Mediation and Conflict Resolution in South and Southern Africa: A Personal Account of the Past 30 Years // *African Journal on Conflict Resolution*. 2013. Vol. 3. P. 85–114.
- Rudolph G., Young N. *South Africa // Disputes Resolution Review* / ed. by J. Cotton. London, 2014. P. 684–701.
- Rycroft A. Why is Mediation not Taking Root in South Africa? // *Africa Center for Dispute Settlement* // http://www.usb.ac.za/disputesettlement/Documents/pdfs/October_Newsletter_2009.pdf (дата обращения: 10.10.2015).
- Walker G. The Ombudsman & SARS. Taxpayer Relations // *Tax Talk*. 2014. Issue 44. P. 30–31.

Settlement of Tax Disputes in South Africa



Szymon Jankiewicz

Lecturer, Department of Financial, Tax and Customs Law, National Research University Higher School of Economics; Senior Researcher, Institute of Legislation and Comparative Law, Candidate of Juridical Sciences. Address: 20 Myasnitskaya Str., Moscow, 101000, Russia. E-mail: semyon.yankevich@gmail.com



Abstract

The taxation system in South Africa in recent years is undergoing significant changes. The basis for reformation of administrative and judicial ways for settlement of tax disputes became Tax Administration Act of 2012. This article analyzes the legal regulation of ways of resolving tax disputes in South Africa. The first instance to resolve conflicts between taxpayers and tax authorities is Tax Board which is the administrative body in the structure of the South African Revenue Service. Tax Board consists of a chairman, a certified accountant and a representative of the business community. In the case of dissatisfaction with the decision of the Tax Board participants of tax relations have the right to appeal to the Tax Court. The system of tax proceedings was established in accordance with the Constitution of South Africa of 1996. Tax Courts are located in four cities; this fact according to experts entails additional costs for taxpayers, complicates access to specialized justice, therefore, worsen the position of taxpayers. Decisions of the Tax Courts may be appealed to the provincial division of the High Court. These courts can confirm the assessment of the liability of taxpayers, cancel the decision of the Tax Court and take a new decision, or refer the case to the Tax Court with the requirement to re-hearing it in the new composition of judges. Finally, taxpayers are entitled to apply to the Supreme Court of Appeal, whose decision shall be valid precedent and, as a rule, not be appealed by taxpayers. However, the Constitutional Court of South Africa has the right to review the decisions of the Supreme Court of Appeals. Currently, however, contrary to the requirements of the legislation there isn't the procedure for review by the Constitutional Court of South Africa. Particular attention is paid to alternative methods of resolution of tax disputes, e.g. mediation and arbitration. Under the author, the most interested is the institute of Tax Ombudsman, established in 2012. The Tax Ombudsman should deal with complaints by fair and cost-effective measures. This method of resolving disputes is designed as a simple and affordable for taxpayers who have legitimate complaints related to administrative cases, poor quality of service, or the inability of the South African Revenue Service to respect the rights of taxpayers.



Keywords

taxpayer, Revenue Service, tax disputes, tax evasion, Tax Board, Tax Court, provincial division of the High Court, Supreme Court of Appeals, Tax Ombudsman.

Citation: Yankiewicz S. (2015) Settlement of Tax Disputes in South Africa. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 4, pp. 174–185 (in Russian)



References

- Balko T., Tyutyuryukov V. (2014) *Issledovanie dejstvuyushchej situacii v Kazahstane, izucheniyu i primenimosti mezhdunarodnogo opyta v oblasti nezavisimogo vnesudebnogo instituta rassmotreniya nalogovyh sporov i sovershenstvovaniyu instituta vnesudebnoj nalogovoj apellyacii v nalogovom organe* [Study in Situation in Kazakhstan and International Experience of Independent Non-Judiciary Body over Taxation Disputes]. Available at: // <http://ank.kz/docs/Dosudebnoe%20rassmotrenie%20sporov.pdf> (accessed: 10.10. 2015) (in Russian)
- Croome B. (2013) Amendments to the Tax Administration Act of 2013. *Tax Talk*, no 41, p. 24–29.
- Croome B. (2014) New Tax Dispute Resolutions Promulgated. Available at: // <http://www.mondaq.com/southafrica/x/340630/tax+authorities /New+Tax+Dispute+Resolutions+Promulgated> (accessed: 10.10. 2015)
- Gad R., Solomon T. (2013) How Important are Pleadings in the Tax Court. *Tax Talk*, no 41, p. 54–59.
- Johannes R.B. (2014) *An Analysis of the Changes introduced by the Tax Administration Act to the Dispute Resolution Process and the Effects on the Constitutional Rights of Taxpayers*: Ph.D. thesis. Cape Town, 2014. 80 p.
- Kamande J.W. (2015) Corporate Tax Dispute Resolution // Alternative Tax Dispute Resolution Framework. Pretoria, 2015. P. 4–39.
- Keyser N. (2015) What is New in Tax Dispute Resolution // *Webber Wentzel Review*. September. P. 3–24.
- King B., Friedman E. (2014) *International Dispute Resolution in Africa*. Capetown: Freshfields, 38 p.
- Kotze J. (2014) *South Africa. The Tax Dispute and Litigation Review*. London: Business Research, p.240–252.
- Mthimunye S. (2013) *Analysis of the South African Tax Ombudsman*: Ph.D. thesis. Pretoria, 75 p.

- Nolan D., Frank M. (2011) Tax Dispute Resolution A New Chapter Emerges. *Tax Notes International*, vol. 62, p. 733–734.
- Nupen C. (2013) Mediation and Conflict Resolution in South and Southern Africa: A Personal Account of the Past 30 years. *African Journal on Conflict Resolution*, vol. 3, p. 85–114.
- Rudolph G., Young N. (2014) South Africa. Disputes Resolution Review. Cotton J., ed. London: Arnold, p. 684–701.
- Rycroft A. (2009) *Why is Mediation not Taking Root in South Africa?* Available at: http://www.usb.ac.za/disputesettlement/Documents/pdfs/October_Newsletter_2009.pdf (accessed: 10.10.2015)
- Walker G. (2014) The Ombudsman & SARS: Taxpayer Relations. *Tax Talk*, no 44, p. 30–31.