

Административный пересмотр в налоговом праве Китая

Р.А. Шепенко

Кандидат юридических наук

В целях создания баланса публичных и частных интересов в большинстве государств и территорий действует институт административного пересмотра. Не является исключением и Китай. С древних времен здесь действовала система надзора, но со стороны не судов, а вышестоящих административных органов¹. Сегодня положения об административном пересмотре можно встретить в законодательстве всех территорий Китая. При их рассмотрении в контексте связи с налоговым правом необходимо выделить семь аспектов.

Первый аспект. Между административными пересмотрами на различных территориях Китая существуют определенные отличия.

В материковом Китае (в Китайской Народной Республике) общие положения об административном пересмотре прописаны, в том числе в налоговом и таможенном законодательстве. Такой подход не получил распространения на Тайване и в налоговом, а также в таможенном законодательстве этой территории он упоминается крайне редко. Наиболее подробно относящиеся вопросы прописаны в ст. 40-42 Закона Тайваня от 8 августа 1967 года (в ред. от 31 октября 2001 г.) "О таможенном налоге" и ст. 45 Методов от 3 июля 1984 года (в ред. от 19 декабря 2001 г.) "О наложении компенсационного налога и антидемпингового налога".

В ст. 88 Закона КНР от 4 сентября 1992 года (в ред. от 28 апреля 2001 г.) "Об управлении взиманием налогов" прописаны случаи, когда заинтересованное лицо вправе обратиться за административным пересмотром. Во-первых, такое право имеют налого-

плательщики и налоговые агенты, не согласные с решением налоговых органов по вопросу уплаты налогов. Во-вторых, такое право имеют лица, отказывающиеся исполнять решение налоговых органов о штрафах, мерах принудительного исполнения или о мерах обеспечения налоговых поступлений. Учитывая то, что этот закон носит общий характер, можно предположить, что предписания названной статьи распространяются на все налоги. Однако нет правил без исключений.

Вопросы, связанные с таможенным, компенсационным и антидемпинговым налогами регламентируются аналогично, но отдельно. В ст. 64 Таможенного закона КНР от 22 января 1987 года (в ред. от 8 июля 2000 г.) предусмотрено, что плательщик таможенного налога, вовлеченный в спор с таможенной по поводу уплаты, вправе обратиться за административным пересмотром. Общим для обоих законов является правило о том, что вначале надо уплатить причитающуюся сумму налога, а затем реализовывать свое право на административный пересмотр.

В ст. 53 Правил КНР от 31 октября 2001 года "Об антидемпинге" используется несколько иная юридическая техника. В этой статье перечислены акты, которые могут быть обжалованы. Если сторона не согласна с окончательным определением, вынесенным согласно ст. 25 Правил КНР "Об антидемпинге", с решением об установлении, ретроактивном установлении, возврате или установлении антидемпингового налога на новых экспортеров на основании гл. IV, или с выводами пересмотра, проведенного в соответствии с установлениями гл. V, то она может обра-

таться за административным пересмотром. Аналогичного содержания ст. 52 Правил КНР от 31 октября 2001 года "Об антисубсидиях".

Процедура и относящиеся вопросы подробно прописаны в Законе КНР от 29 апреля 1999 года "Об административном пересмотре". Комментаторы определяют предназначение подобных нормативных правовых актов как закон для управления управляющими². В случае с налоговыми правоотношениями необходимо руководствоваться также Правилами (Государственного совета) от 17 января 2004 года "Об административном пересмотре налоговых дел".

Отличие между административными пересмотрами, например, в материковом Китае и Гонконге (особый административный район) образовано, в частности, уровнем правовой регламентации. Если в материковом Китае это Закон КНР "Об административном пересмотре" и Правила "Об административном пересмотре налоговых дел" (ведомственное положение), то в Гонконге - налоговые статуты. Так, вопросы, связанные с возражениями и апелляциями, в том числе процессуального характера, подробно прописаны в ч. IX Ордонанса от 3 мая 1947 года (Сар 112) "О внутреннем доходе" и ч. IX Ордонанса от 1 апреля 1973 года (Сар 116) "О таксах".

Второй аспект. Закон КНР "Об административном пересмотре" носит комплексный характер, то есть в нем содержатся как процессуальные, так и материальные нормы. Не случайно в преамбуле Уведомления (Народного правительства провинции Фуцзянь) от 6 июля 1999 года "О применении на практике Уведомления Государственного совета (от 23 июня 1999 г.) "О применении на практике Закона КНР "Об административном пересмотре""³ подчеркнуто, что он является важным законом, регламентирующим, наряду с Законом КНР от 4 апреля 1989 года "Об административной процедуре", Законом КНР от 5 декабря 1994 года "О государственной компенсации" и Законом КНР от 17 марта 1996 года "Об административном наказании", вопросы управления. Исполнение установлений Закона КНР "Об административном пересмотре" возлагается на правительства всех уровней и их ведомства. В этом законе придается большое значение формированию правительствами надлежащего управления,

внимательного отношения, прагматизма и высокой степени эффективности с целью содействия ведению государственных дел в рамках закона, определенным способом и с обеспечением защиты законных прав и интересов граждан, а также юридических лиц и других организаций.

Закон КНР "Об административном пересмотре" применяется в случаях, когда граждане (в том числе иностранцы), юридические лица или другие организации обращаются в административные органы за административным пересмотром определенных административных действий, нарушающих их законные права и интересы (ст. 2). Если заинтересованное лицо считает не соответствующим закону установление, которое административный орган принял в качестве основы своего административного действия, то оно также вправе на основании ст. 7 Закона КНР "Об административном пересмотре" обратиться за административным пересмотром. По этой статье могут быть пересмотрены установления ведомств Государственного совета, народных правительств уездного или вышестоящего уровня и их ведомств, а также народных правительств волостей и поселков. Руководствуясь ст. 7, установление может быть пересмотрено только тогда, когда пересматривается административное действие. Данная статья является одним из ключевых установлений Закона КНР "Об административном пересмотре", но в то же время она довольно абстрактна, что является недостатком.

Таким образом, административный пересмотр, регламентируемый Законом КНР "Об административном пересмотре", состоит из двух видов. Первый вид - это прямой пересмотр, то есть пересмотр административных действий. Второй вид - это косвенный (или побочный) пересмотр, то есть пересмотр установлений, на которых основаны административные действия органов исполнительной власти. В данном случае под термин "установление" не подпадают положения комитетов и министерств Государственного совета, а также местных народных правительств, то есть норма ст. 7 подлежит применению в отношении публичных документов, а не инструкций, например, Министерства финансов. В Законе КНР "Об административном пересмотре" не упоминается

тивном пересмотре" в первую очередь говорится о пересмотре административных действий. Помимо ст. 7 пересмотр установлений упоминается в ст. 26.

Издание незаконного установления зачастую является объективно неправомерным актом (при отсутствии вины органа или должностного лица, издавшего акт). Основная цель отмены таких установлений - охрана правопорядка, восстановление прежнего состояния. Ряд отечественных исследователей особым видом юридической ответственности считают отмену незаконных актов государственных органов, то есть актов, противоречащих закону или иному нормативному акту, обладающему большей юридической силой. В оценке такого подхода следует согласиться с С.Н. Братусем. Он указывает: "Верно, что путем отмены незаконного акта восстанавливается тот участок правопорядка, который нарушен его изданием. Но едва ли такое восстановление является юридической ответственностью органа, издавшего акт. Эту реституцию нельзя уподоблять восстановлению положения, которое, например, предусмотрено в ст. 6 Основ гражданского законодательства, где говорится о восстановлении субъективного права, существовавшего до нарушения. Если же незаконным актом ничьи субъективные права не были нарушены, нет и принуждения к исполнению возникшей обязанности - к совершению действий, направленных на восстановление этого права, т.е. нет ответственности"³.

Третий аспект. В ст. 10 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел" определено, что возражения против определенных административных действий налоговых органов на любом уровне должны быть переданы на административный пересмотр в налоговые органы вышестоящего уровня для административного пересмотра, а возражения против определенных административных действий местного налогового управления провинций, автономных районов и городов центрального подчинения - Главному государственному налоговому управлению или народным правительствам провинций, автономных районов и городов центрального подчинения. Возражения против определенных административных действий Главного государственного налогового уп-

равления, согласно ст. 11, принимаются для административного пересмотра Главным государственным налоговым управлением, а в случае несогласия с решением, истец может подать административный иск в народный суд или обратиться в Государственный совет. В последнем случае определение Государственного совета окончательно, то есть дело не подведомственно районному суду. Иными словами ст. 11 допускает исключительно административный порядок административного пересмотра. Если речь идет об административном пересмотре определенных административных действий других налоговых органов, организаций, то необходимо руководствоваться установлениями ст. 12 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел".

Интересно, что в Гонконге некоторыми полномочиями по административному пересмотру наделен глава администрации. Этот вопрос регламентируется, в частности, ст. 48С Ордонанса Гонконга от 16 октября 1963 года (Сар 109) "Об облагаемых пошлинами товарах", ст. 7 Ордонанса Гонконга от 1 июля 1966 года (Сар 348) "О налоге за размещение в гостинице".

В ст. 48С два пункта. В п. 1 пункте указано, что заявитель может в течение шести недель после того, как товары или вещи были конфискованы Правительством Гонконга на основании п. 7 ст. 48 или п. 6 ст. 48А Ордонанса Гонконга "Об облагаемых пошлинами товарах" или определения апелляции против приказа о конфискации товаров или вещей, вынесенного магистратом на основании п. 6 или 7 ст. 48А Ордонанса Гонконга "Об облагаемых пошлинами товарах", направить письменное уведомление комиссионеру таможенных пошлин и акцизов о своем намерении представить главе администрации заявление в отношении конфискованных товаров или вещей. В пункте 2 определено, что если заявитель подал заявление главе администрации посредством его представления в трех экземплярах главному секретарю администрации в течение одного месяца со дня направления указанного выше уведомления, то глава администрации может после его рассмотрения приказывать вернуть конфискованные товары или вещи заявителю, установить условия передачи права собственности

на конфискованные товары или вещи, или доходы, которые действуют в отношении заявителя, или отклонить заявление.

В ст. 7 четыре пункта. В п. 1 предусмотрено, что лицо, несогласное с решением сборщика гербового дохода, вынесенным при исполнении полномочий, предоставленных ему п. 1 ст. 5 Ордонанса Гонконга "О налоге за размещение в гостинице", может в течение одного месяца с даты, когда оно получило уведомление о таком решении, апеллировать в форме заявления главе администрации в Совете. В п. 2 указано, что по такой апелляции глава администрации в совете может подтвердить, пересмотреть или изменить решение сборщика гербового дохода. В п. 3 установлено, что в случае, если лицо несогласно с решением сборщика гербового дохода, вынесенным при исполнении им полномочий, предоставленных ему ст. 4 или 6 Ордонанса Гонконга "О налоге за размещение в гостинице", то оно может в течение одного месяца с даты, когда он получил уведомление о таком решении, апеллировать против такого решения в Районный суд⁴. Согласно п. 4, Районный суд может определить практику и процедуру апелляции на основании п. 3. Таким образом, по этой статье у заинтересованного лица есть возможность апеллировать в две инстанции, но его выбор предопределен.

Четвертый аспект. Как общее правило, заинтересованное лицо имеет выбор между обращением в налоговый орган или в суд. Однако если налогоплательщики, налоговые агенты и лица, обеспечивающие уплату налога, возражают против действий налоговых органов по взиманию налогов, а также против неодобрения уменьшения, освобождения от налога или возврата налога при экспорте, вычета сумм налога и не возврата суммы налога, то в соответствии с п. 1 ст. 14 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел" они могут заявить об административном пересмотре, а затем, при несогласии с решением по административному пересмотру, апеллировать в народный суд в соответствии с предписаниями Закона КНР "Об административной процедуре". Это означает, что рассматриваемая норма предусматривает последовательный порядок обжалования. В случаях, не оговоренных в п. 1 ст. 14, допускается как последовательный, так и альтер-

нативный порядок обжалования. Альтернативность пересмотра выражается, в частности, и в том, что если гражданин, юридическое лицо или другие организации обратились за административным пересмотром, или законом и административным узаконением предусмотрено, что они должны обратиться в орган административного пересмотра до подачи иска в районный суд, то указанные лица не вправе обращаться в суд до истечения сроков проведения административного пересмотра (ст. 16 Закона КНР "Об административном пересмотре").

На последовательный порядок пересмотра указывают и нормы Таможенного закона КНР и Закона КНР "Об управлении взиманием налогов". В этом проявляется одно из их отличий от аналогичных предписаний Правил КНР "Об антидемпинге" и Правил КНР "Об антисубсидиях". В ст. 64 Таможенного закона КНР одно предложение, но разделено оно на две части. Во второй части говорится о том, что плательщик таможенного налога вправе сделать, если он не согласен с решением административного пересмотра. Аналогичной структуры абз. 1 ст. 88 Закона КНР "Об управлении взиманием налогов". Из этого можно сделать вывод, что названные нормы предусматривают обязательный двухзвенный порядок обжалования. В противоположность этому, в установлениях ст. 52 Правил КНР "Об антидемпинге" и ст. 52 Правил КНР "Об антисубсидиях" используется союз "а также". При этом указания на несогласие с решением органа административного пересмотра в них нет. Это означает, что названные правила допускают однозвенный порядок обжалования. Закономерен вопрос, а как быть, если орган административного пересмотра решает не принимать заявление или не отвечает в установленный срок? Ответ на него содержится в ст. 19 Закона КНР "Об административном пересмотре" и ст. 22 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел". В этих случаях граждане, юридические лица или другие организации вправе вчинить иск с даты, когда они получили от органа административного пересмотра письменное решение не принимать заявление или в течение 15 дней с момента истечения срока, отведенного на проведение административного пересмотра.

Пятый аспект. Если во время административного пересмотра заявитель подает заявление о рассмотрении установления на основании ст. 7 Закона КНР "Об административном пересмотре", которое подпадает под юрисдикцию органа административного пересмотра, то этот орган должен в течение 30 дней рассмотреть заявление. Если этот вопрос не подведомственен органу административного пересмотра, то он должен в течение семи рабочих дней передать заявление уполномоченному на управление административному органу. Последний рассматривает заявление в течение 60 дней. Эти сроки прописаны в ст. 26 Закона КНР "Об административном пересмотре". В ней же предусмотрено, что во время рассмотрения заявления о соответствии закону установления проверка административного действия приостанавливается. Помимо этого, административный пересмотр приостанавливается в случаях, названных в ст. 25 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел".

Шестой аспект. В Законе КНР "Об административном пересмотре" прописаны не только различные процессуальные аспекты, но и названы (в ст. 34-37) меры ответственности ответчика и должностных лиц за несоблюдение его предписаний. Например, в ст. 37 предусмотрено, что если ответчик не исполняет без надлежащей причины или несвоевременно исполняет решение, вынесенное по итогам административного пересмотра, то на ответственных за управление должностных лиц и других непосредственно ответственных должностных лиц может быть наложено административное взыскание в виде предупреждения, выговора, строгого выговора; если после этого решение не исполняется, то на них налагается административное взыскание в виде понижения в ранге, увольнения, освобождения от должности. В ст. 46 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел" прямо указано, что органы пересмотра, их должностные лица и ответчики, нарушающие в ходе административного пересмотра налоговых дел Закон КНР "Об административном пересмотре", несут юридическую ответственность в соответствии с гл. 6 Закона КНР "Об административном пересмотре".

Седьмой аспект. Для административ-

ного пересмотра налоговых дел, также как и для любого иного административного пересмотра, характерно наличие двух основных признаков⁵. Первый признак состоит в том, что административный пересмотр налоговых дел не является систематическим. Он проводится только, когда будет принято к рассмотрению соответствующее заявление. Второй признак - административный пересмотр является ретроспективным. Он касается только уже совершённого определенного административного действия или принятого установления. При этом из перечня, включенного в ст. 9 Правил "Об административном пересмотре налоговых дел", следует, что административный пересмотр недоступен для разрешения конфликтов в сфере налогообложения, возникающих между субъектами власти, хотя теоретически, административный пересмотр должен быть доступен и правительственным органам.

Итак, следует констатировать, что правовое регулирование административного пересмотра на различных территориях Китая имеет определенные отличия, но существуют и общие характерные признаки. Для налогового права административный пересмотр имеет большое значение. Если рассматривать административный пересмотр через призму существенных условий налогообложения, то именно в нем ярко проявляется баланс публичных и частных интересов, в полной мере реализуются права субъектов подчинения. Во всех остальных случаях в центре внимания находятся права субъектов власти.

Примечания:

¹См.: *Judicial Review in New Democracies: Constitutional Courts in Asian Cases* / By T. Ginsburg. Cambridge, 2003. P. 115.

²*Domestic Law Reforms in Post-Mao China* / By P.V. Potter. M.E. Sharpe, 1994. P. 247.

³Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность (очерк теории). М.: 2001. С. 137.

⁴См.: Шепенко Р.А. Налоговое право Гонконга. М.: 2003. С. 330.

⁵См.: *An Introduction to Administrative Law* / By P. Cane. Clarendon Press, 1996. P. 378.