

Научная статья
УДК 336.225, 342.56, 342.92
doi: 10.17223/22253513/54/6

Рецепции права и правовые основы разрешения налоговых споров: опыт Китайской Республики (Тайвань)

Роман Алексеевич Шепенко¹

¹ *Московский государственный институт международных отношений (университет)
Министерства иностранных дел Российской Федерации, Москва, Россия,
r.shepenko@inno.mgimo.ru*

Аннотация. Налоговые споры рассматриваются обычными и специальными судами. К последним относятся в том числе административные суды. Если налоговые споры находятся в исключительной юрисдикции административных судов, то формируется обособленный порядок защиты прав налогоплательщиков. Одним из примеров является судебная система Китайской Республики, которая под иностранным влиянием разделена на две ветви: обычные и административные суды.

Ключевые слова: рецепции, судебная система, налоговые споры, административная защита, Тайвань

Для цитирования: Шепенко Р.А. Рецепции права и правовые основы разрешения налоговых споров: опыт Китайской Республики (Тайвань) // Вестник Томского государственного университета. Право. 2024. № 54. С. 93–110. doi: 10.17223/22253513/54/6

Original article
doi: 10.17223/22253513/53/6

Receptions of law and the legal basis for the resolution of tax disputes: the experience of the Republic of China (Taiwan)

Roman A. Shepenko¹

¹ *Moscow State Institute of International Relations (MGIMO), Moscow, Russian Federation,
r.shepenko@inno.mgimo.ru*

Abstract. Tax disputes are considered by ordinary and special courts. The latter include, among others, administrative courts. If tax disputes are in the exclusive jurisdiction of administrative courts, then a separate procedure for protecting the rights of taxpayers is formed. One example is the judicial system of the Republic of China. In the given article the characteristics of the judicial system and data on the formation of administrative law in Taiwan, examines the legal framework and practice of resolving tax disputes are presented. Taiwan's judicial system is divided into two branches: ordi-

nary courts and administrative courts. Tax disputes are considered by high administrative courts and the Supreme Administrative Court. The division of courts into two branches and the consideration of tax cases by administrative courts of Taiwan forms a difference from the judicial systems of the People's Republic of China, Hong Kong and Macao. The formation of a new Chinese legal system, including the judicial one, began in 1912. With the loss of the Republic of China's control over the Chinese mainland, the further evolution of legal systems took place in different ways in the two territories. Taiwan's legal system and legal culture are subject to foreign influences. Despite the high degree of this influence, Taiwan has not followed the path of codification in terms of legal sources. The absence of a tax code has not led to the regulation of administrative remedies in special tax laws. Unlike France, tax disputes in Taiwan are not dealt with by ordinary courts. However, in addition to resolving tax disputes, Taiwan's tax legislation also provides for the participation of courts in legal relations not related to dispute resolution. This is a separate block of legal regulations, dispersed according to tax laws (rules) and secondary legislation. Taiwan's tax and customs legislation uses the concept of administrative remedies, which includes review, complaint, and administrative process. The review is carried out by the tax and customs authorities. Complaints are sent, as a general rule, to the Ministry of Finance of Taiwan. The legal basis for the revision is a special non-tax law, which is general, i.e. it is applied not only in the case of tax disputes. The establishment of the procedure for filing a complaint in a special non-tax law can be considered as the absence of an autonomous procedure and, most likely, as an argument about the branch affiliation of Taiwan's tax law. The attribution of tax disputes to the exclusive jurisdiction of administrative courts of Taiwan and the existence of a unified system for protecting taxpayers' rights does not lead to the prevalence of positive judicial practice for taxpayers.

Keywords: reception, judicial system, tax disputes, administrative remedies, Taiwan

For citation: Shepenko, R.A. (2024) Receptions of law and the legal basis for the resolution of tax disputes: the experience of the Republic of China (Taiwan). *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo – Tomsk State University Journal of Law*. 54. pp. 93–110. (In Russian). doi: 10.17223/22253513/54/6

Введение

Положения конституций о налогах и налоговых законов государств и территорий по существу идентичны, что нельзя сказать в отношении системы разрешения налоговых споров.

На сегодняшний день сложились различные системы. В контексте сравнительного правоведения интерес представляют правовые основы защиты прав налогоплательщиков, отличающиеся от общепринятых.

Одним из примеров является законодательство и практика Китайской Республики, более известной как Тайвань.

В этом государстве защита прав налогоплательщиков осуществляется практически исключительно в рамках административного процесса.

На территории Тайваня длительное время основным источником права были обычаи. В разное время действовали правила, введенные голландцами, китайцами и японцами. Последние, используя собственный опыт рецепций западного права, в конце XIX в. начали формирование того, что сегодня называется право Тайваня.

Принимая во внимание данные по истории становления судебной системы и статус Тайваня как непризнанного государства, можно предположить, что для правовых основ разрешения налоговых споров в этом государстве характерны некоторые особенности.

Предметом настоящего исследования выступает законодательство о разрешении споров, возникающих из административных отношений, и налоговое законодательство, с учетом иностранных влияний на правовую систему Тайваня.

Такой предмет предполагает представление характеристики судебной системы и данных о становлении административного права, с последующим рассмотрением правовых основ и практики разрешения налоговых споров на Тайване.

1. Судебная система

В статье 77 Конституции Китайской Республики 1946 г. определено, что высшим судебным органом Тайваня является Палата юстиции, в ведении которой находятся гражданские, уголовные и административные дела, а также дела, касающиеся дисциплинарных мер в отношении государственных служащих¹.

Палата юстиции – это не инстанция для рассмотрения каких-либо дел.

Согласно ст. 3 Закона 1947 г. «Об организации Палаты юстиции», Палата юстиции состоит из пятнадцати судей, которые входят в состав Конституционного суда.

Конституционный суд рассматривает дела в соответствии с Законом 1958 г. «О конституционном процессе». В его подсудности находятся в том числе вопросы конституционности налоговых законов и конфликтов юрисдикций.

Судебная система Тайваня разделена на две ветви: обычные суды и административные суды.

Есть также несколько специальных судов (дисциплинарный и т.п.).

В ст. 1 Закона 1932 г. «Об организации судов» установлено, что (обычные) суды включают в себя три уровня: местный суд, высокий суд и верховный суд. Эти суды рассматривают гражданские, уголовные и другие судебные дела.

Рассмотрение производится по Закону 1928 г. «Об уголовном процессе», Закону 1935 г. «О гражданском процессе» и т.д.

Система обычных судов Тайваня иногда характеризуется как «три уровня и три инстанции разбирательств» [1. Р. 132], но возможны и исключения. Вопросы факта рассматриваются в первой и второй инстанциях, а вопросы права – в третьей [2. Р. 68].

¹ При подготовке статьи использованы тексты нормативных актов Тайваня, размещенных на сайте Министерства юстиции [法務部]. 可于: URL: <https://www.moj.gov.tw> (дата обращения: 25.03.2024).

В статье 2 Закона 1932 г. «Об организации административного суда» указано, что административный суд включает в себя два уровня: высокий административный суд и верховый административный суд.

Они рассматривают административные дела в соответствии с Законом 1932 г. «Об административном процессе».

С мая 1949 по июль 1987 г. на Тайване действовало военное положение [3. 第 439 页]. В этот период административные процессы сводились лишь к оспариванию отдельных актов органов власти. Возможности Административного суда из-за одной инстанции были ограничены и, по оценкам исследователей, он не был агрессивен в признании административных актов действительными. Исключения составляли налоговые освобождения и сборы минимальной политической значимости [4. Р. 129].

На Тайване неоднократно проводились судебные реформы.

Совершенствование административного процесса на Тайване было начато в 1998 г. В Закон «Об административном процессе» были внесены многочисленные изменения. В 1999 г. корреспондирующие поправки были включены и в Закон «Об организации административного суда».

В результате с 2000 г. административные разбирательства трансформированы с одноуровневой в двухуровневую систему. Административный суд был трансформирован в Верховный административный суд были учреждены три Высоких административных суда в Тайбэе, Тайчжуне и Гаосюне как суды первой инстанции [5. Р. 81].

Законодательство Тайваня об административной защите является достаточно динамичным. Первые изменения в Закон «Об административном процессе» были внесены в 1937 г., всего их было 17, из которых 12 после 1998 г.

Еще недавно в публикациях отмечалось, что в 2011 г. в этот закон были внесены изменения и в местных судах учреждены отделения административного производства; констатировалось, что эти отделения по-прежнему аффилированы с системой обычных судов, а не с административным судом [6. Р. 91]. Однако в 2023 г. в местных судах такие отделения были упразднены и созданы местные отделения административного производства в трех высоких административных судах¹. В связи с этим в ст. 3-1 Закона «Об административном процессе» разъясняются относящиеся термины.

Наличие Конституционного суда, разделение судов на две ветви и рассмотрение налоговых дел административными судами Тайваня образуют отличие от судебных систем КНР, Сянган и Аомыня.

В случае Аомыня можно проводить аналогию, но с оговоркой. В ст. 86 Основного закона особого административного района КНР Аомынь 1993 г. предусмотрено учреждение апелляционного суда, который рассматривает административные и налоговые дела. При определенной сумме требований

¹ 司法院 [Палата юстиции]. 可于: URL: <https://www.judicial.gov.tw/en/cp-1613-80062-a7043-2.html> (дата обращения: 25.03.2024).

эта категория дел находится в ведении Суда второй инстанции, который не является административным¹.

Отличия судебной системы Тайваня от судебной системы КНР обусловлены влиянием иностранного права и отказом КНР от правового наследия.

Как известно, правовая система Франции характеризуется дуализмом гражданского и административного права и, в частности, двойной системой судов [7. Р. 9]. Имеет место разделение и в Германии, но финансовые суды относятся к административной юрисдикции [8. С. 17].

На Тайвань были привнесены административные законы Японии, составленные по образцу Германии [9. Р. 19], но в отношении судебной системы Тайвань следует французской модели [10. Р. 9].

После образования в 1912 г. Китайской Республики было начато формирование новой правовой системы Китая, включая судебную.

В 1949 г. была образована КНР. В ст. 17 Общей программы народного политического консультативного совета Китая 1949 г. было провозглашено, что указы и судебная система гоминьдановского правительства ликвидируются и будут выработаны законы и изданы указы, защищающие интересы народа, а также установлена система народного правосудия². Такое решение объяснялось тем, что законы, принятые до прихода к власти лидеров КПК, представляли собой сочетание статей, заимствованных из сводов законов западноевропейских стран и Японии, со статьями, кодифицировавшими обычное право старого Китая [11. С. 24–25].

С утратой Китайской Республикой контроля над материковой частью Китая дальнейшая эволюция правовых систем проходила по-разному на двух территориях.

2. Прецедент и налоговое право

Правовая система и юридическая культура Тайваня подвержены иностранным влияниям.

Наряду с историческими рецепциями, вплоть до 1970-х гг. правовые теории ученых Тайваня были основаны на позициях юридического сообщества Японии. В последующем это влияние уменьшилось, так как с середины 60-х гг. началось углубленное изучение права в европейских странах и прежде всего в Германии [12. Р. 237]; большинство докторов юридических наук Тайваня получили свои степени за границей, в Германии, Японии, Великобритании и Франции [13. Р. 379].

¹ 澳門特別行政區政府入口網站 [Правительство особого административного района Аомынь]. 可于: URL: <https://www.gov.mo/zh-hant/content/laws/constitutional-documents> (дата обращения: 25.03.2024).

² Законодательные акты КНР / под. ред. Е.Ф. Ковалева. М. : Издательство восточной литературы, 1952. С. 55.

В контексте иностранного влияния на право Тайваня интерес представляют состав источников права и отраслевая принадлежность налогового права.

Заимствования моделей правовых систем Франции и Германии определили принадлежность права Тайваня к романо-германской правовой семье. Отношение к прецеденту на Тайване аналогично подходам, сложившимся в других государствах: решения Национального налогового трибунала и судов считаются важным источником налогового права Японии [14. Р. 10]; во Франции Государственный совет следует своим прецедентам, а его решения рассматриваются как обязательные для других судов [15. Р. 51].

С одной стороны, со ссылкой на термин «civil law systems», в публикациях заявляется, что судьи Тайваня связаны только законами, а не судебными прецедентами [16. Р. 42]. С другой стороны, обращается внимание, что решения Верховного суда всегда доводятся до сведения общественности и суды нижестоящей инстанции следуют им в качестве прецедента [17. Р. 3]; констатируется, что прецедент всегда имел обязательную силу *de facto* в Китайской Республике [10. Р. 7].

Иногда ссылкой на ст. 57 обращается внимание, что судебные решения имеют аналогичную силу, как предусмотрено принципом «*stare decisis*» (англ. стоять на решенном) в общем праве [18. Р. 249].

Указания на судебный прецедент содержатся в Законе «Об организации судов». В 2019 г. этот закон был дополнен ст. 57-1 и была исключена ст. 57. В статье 57-1 предусмотрено, в частности, что судебный прецедент, сформированный Верховным судом до вступления в силу поправки 2018 г. к этому закону, перестает применяться, если для ознакомления не доступен полный текст судебного решения. В этой норме использован иероглиф «判例», имеющий значение именно судебного прецедента.

Административные суды Тайваня не связаны с обычными судами, но это положение заслуживает отдельного исследования в контексте административной защиты налогоплательщиков.

Влияние прецедента может быть и косвенным. Признано, что судьи могут использовать для логической аргументации, в качестве внутриправовой основы, право, созданное судом, включая объяснение по аналогии и прецеденты [19. Р. 28].

Сильная традиция импорта иностранного права способствует использованию иностранных прецедентов, хотя только названных элементов и недостаточно для прямого цитирования в правовом обосновании. В отличие от Японии, большинство судей на Тайване имеют высокий академический статус, что в последние годы ведет к росту ссылок на иностранные дела в независимых мнениях [20. Р. 414].

Исторически становление административного права и процесса Тайваня происходило параллельно на двух территориях: на территории острова Тайвань и на территории материкового Китая.

Тайвань находился под властью Китая с 1683 г. Правители династии Цин не проявили интереса к его развитию, не было принято каких-либо специальных законов, основным источником права были местные обычаи [21. Р. 19]. Налоги, конечно же, взимались. В некоторых публикациях встречаются указания на то, что споры, связанные с ними, рассматривались в управлении доходов [22. Р. 25].

В соответствии со ст. 2 Магуанского мирного договора (Симоносеки, 1895 г.) Китай уступил Японии на постоянной основе и под полный суверенитет остров Формоза вместе со всеми островами, относящимися к нему¹.

Япония заимствовала отдельные правовые документы Китая, но, начиная с эпохи Мэйдзи (1868–1912), некоторые отрасли права Японии успешно прошли курс вестернизации. С 1895 г. элементы современной по меркам того времени правовой системы были перенесены японскими колонистами на Тайвань [12. Р. 233].

На материковой части, под занавес правления династии Цин, предпринимались попытки следовать западным системам права. В частности, в 1906 г. было выдвинуто предложение об учреждении палаты административных разбирательств, а в 1909 г. был разработан проект одноименного закона [23. Р. 15–16]. Реализация подобных инициатив получила продолжение уже после образования Китайской Республики [24. Р. 596–614].

В 1914 г. президентом Китайской Республики издан Приказ «Об учреждении административного суда» (平政院), который считается первым судом, стоящим у истоков системы административного судопроизводства Китая [25. 第 788 页]. Этот орган был аффилирован с президентом и напоминал французский аналог, т.е. природа его власти не была судебной. Однако он проводил разбирательства без вмешательства исполнительной власти, что было аналогично ситуации в Австрии, Германии и Японии до Второй мировой войны [6. Р. 92].

В том же году был принят Закон «Об обжаловании».

После окончания Второй мировой войны остров Тайвань перешел под контроль Китайской Республики и некоторое время считался ее провинцией.

В 1949 г. правительство Китайской Республики, включая Административный суд, было эвакуировано на Тайвань.

К этому времени в Китайской Республике уже были сформированы нормативные и институциональные основы административного процесса.

Некоторые действующие сегодня в Китайской Республике налоговые законы являются «ровесниками» первых законов об организации судов и рассмотрении споров. В их числе Закон 1931 г. «О налоге на предпринимательскую деятельность» и Закон 1934 г. «О гербовом налоге». Несколько законов, правил и подзаконных актов о налогах были приняты в начале 40-х, т.е. еще на территории материка, и, соответственно, их действие в дальнейшем было распространено на территорию Тайваня.

¹ Treaties between China and Foreign States. 2nd ed. Shanghai : by Order of the Inspector General of Customs, 1917. Vol. 2. P. 590–596.

Принимая во внимание принадлежность права Тайваня к семье континентального права, обычно предполагающее наличие теоретических классификаций отраслей, учитывая иностранное влияние, а также одновременное становление административного и налогового права, интерес представляет отраслевая принадлежность налогового права.

Как известно, на сегодняшний день в разных государствах сложилось несколько подходов по этому вопросу.

Отечественная доктрина исходит из того, что налоговое право – это подотрасль финансового права [26. С. 43]. Правда, в картотеке дел «Мой арбитр» налоговые споры классифицируются как возникающие из административных правоотношений.

В государствах континентального права налоговое право часто считается отраслью (частью) административного права. В публикациях такие указания встречаются применительно к налоговому праву Германии [27. 1-003; 28. Р. 51], Японии [29. Р. 224] и др.

В Великобритании налоговое право является частью общего, а не административного права; факт того, что публичная власть является стороной, не означает, что налоговая апелляция отличается от других гражданских разбирательств [15. Р. 31, 38].

В работах по административному и налоговому праву Тайваня не обнаружено указаний на отраслевую принадлежность налогового права, но учитывая подходы, сложившиеся в государствах, элементы правовых систем которых были заимствованы, нельзя исключать, что и налоговое право Тайваня рассматривается как подотрасль административного права.

Проявлением тесной связи или, если угодно, «нахождения» налогового права Тайваня в рамках административного права может быть административная защита прав налогоплательщиков в целом и ее правовая регламентация.

3. Административная защита

Не считая уклонения от уплаты налогов, истории известны два способа разрешения налоговых споров: физическое воздействие и обращение к правовым процедурам.

На протяжении богатой истории Китая недовольство народа налогами неоднократно было причиной массовых выступлений [30. С. 33; 31. С. 78–19]. Есть примеры и на Тайване: причиной крестьянского восстания 1652 г. стало тяжелое налоговое бремя, обусловленное противоречиями между ханьцами и голландскими колонистами [32. 第 49 页].

В современном мире этот способ несогласия с идеей «справедливого налогообложения» ушел в прошлое, хотя осталась возможность волеизъявления на манифестациях. Так, в декабре 2018 г. многие тайваньцы, присоединившись к французскому движению «Желтые жилеты», неоднократно

выходили на акции протеста, требуя снижения налогов и справедливого разрешения налоговых споров¹.

Несмотря на высокую степень иностранного влияния на право Тайваня, в части правовых основ Тайвань не пошел по пути кодификации, хотя в публикациях на английском языке встречается слово «code». При этом в отличие от Франции налоговые споры на Тайване не рассматриваются обычными судами [33. Р. 223].

На Тайване порядок подачи и рассмотрения жалобы регламентируется Законом 1930 г. «Об обжаловании», а обращения с иском и рассмотрения в суде – Законом «Об административном процессе».

Некоторые положения, имеющие отношение к налоговым спорам, содержатся также в Законе 2016 г. «О защите прав налогоплательщиков». В статье 18 этого закона закреплено, что в Верховном административном суде и Высших административных судах должны быть созданы профессиональные трибуналы по налогообложению для рассмотрения административных исков, поданных налогоплательщиками, и судьи, рассматривающие налоговые дела, должны ежегодно проходить определенное количество часов профессиональной подготовки или стажировки без отрыва от производства.

Такие требования закона объяснялись тем, что в административных судах всего несколько судей обладают достаточными знаниями, чтобы понять сложность налоговых правил и практики и сформировать независимую точку зрения; судьи, из-за недостатка знаний, часто принимают заявления налогового органа и в конечном итоге выносят решение в их пользу [34. Р. 116].

В налоговом и таможенном законодательстве Тайваня используется понятие административной защиты (行政救濟). Считается, что именно поэтому налоговые дела подлежат разрешению исключительно административными судами [5. Р. 75].

В ранее изданных справочниках для иностранных инвесторов указано на три действия, предшествующих обращению в суд; третьим названа повторная жалоба в Исполнительную палату (правительство) [35. Р. 118–119]. Сейчас в налоговом законодательстве такая возможность не прослеживается.

Из содержания Закона 1976 г. «О сборе налогов» следует, что понятие административной защиты включает в себя пересмотр, жалобу и административный процесс.

Посвященная административной защите гл. 4 Закона «О сборе налогов» состоит всего из трех статей: 35, 35-1 и 38.

В статье 35 установлены сроки подачи заявления о пересмотре (в течение 30 дней), продления срока, например, в случае форс-мажорных обстоятельств (на срок до одного года) и рассмотрения заявления налоговыми органами (в течение 2 месяцев).

¹ См.: Taiwanese Don Yellow Vests to Protest Taxes. Associated Press. 2018, 27 Dec. Available at: URL: <https://www.voanews.com/a/taiwanese-don-yellow-vests-to-protest-taxes/4717929.html> (дата обращения: 25.03.2024).

В статье 35-1 определено, что в отношении налогов, взимаемых таможенными органами, применяются положения об административной защите, предусмотренные в Законе 1934 г. «О таможенном налоге» и в Законе 1934 г. «О контрабанде».

В статье 38 установлен 10-дневный срок возврата и уплаты налога, в зависимости от результатов реализации права на административную защиту.

Термины «пересмотр» и «жалоба» практически не используются в специальных налоговых законах. Исключения представлены положениями ст. 24-5, 83, 84, 100, 102, 118 и 119 Закона 1943 г. «О подоходном налоге» и ст. 12, 45–47, 95 Закона «О таможенном налоге».

Пересмотр проводится налоговыми и таможенными органами. Порядок административной защиты налогоплательщиков идентичен для таможенных отношений [36. Р. 34].

Закон «Об обжаловании» является общим, в нем нет специальных положений о налогах.

Из содержания ст. 2 этого закона следует, что жалоба на бездействие может быть подана в течение двух месяцев.

В статье 3 разъясняется, что под используемым в этом законе термином «административное взыскание» понимается административный акт, который имеет юридические последствия в связи с решениями или другими мерами, принятыми центральными или местными органами власти в отношении индивидуального случая в сфере публичного права.

В статье 14 предусмотрено, что в случае вынесения административного взыскания жалоба может быть подана в течение 30 дней.

В статье 58 закреплено, что заявитель направляет жалобу в орган, наложивший административное взыскание, который передает ее в компетентный орган.

Налоги на Тайване разделены в ст. 6 Закона 1951 г. «О разделении финансовых расходов и доходов» на национальные налоги, налоги городов центрального подчинения и налоги уездов (городов).

В Законе 1928 г. «Об организации Министерства финансов» нет прямого указания о рассмотрении жалоб. Со ссылками на «Руководство по налогам» Министерства финансов в исследованиях отмечается, что административная защита находится в разных юрисдикциях, в зависимости от вышестоящего компетентного органа [37. Р. 300].

В отношении национальных налогов жалобы направляются в Министерство финансов Тайваня, в отношении налогов городов центрального подчинения Тайбэй и Гаосюн – в правительства городов, в отношении налогов в провинциях Тайвань и Фуцзянь – в правительства уездов (городов) провинций.

Аналогичное распределение представлено и на сайтах налоговых органов Тайваня¹.

¹ См.: 新竹市稅務局 [Налоговое управление города Синьчжоу]. 可于: URL: <https://www.hcct.gov.tw/en/home.jsp?id=32&parentpath=0,3&> (дата обращения: 25.03.2024).

При указании на жалобу в различных публикациях, включая справочники, можно встретить упоминание об апелляционном комитете (комиссии) [38. Р. 497], но на сайте Министерства финансов указано, что учрежденный в 1951 г. Комитет по административным апелляциям в 2013 г. был объединен с Комитетом по регламентам и они вошли в Отдел по правовым вопросам¹.

Согласно данным этого отдела, ежегодно в Министерстве финансов рассматривается порядка одной тысячи жалоб, связанных с налогообложением, и в основном они отклоняются. В 2022 г. было вынесено 783 решения об отклонении, 22 – об отмене, 204 – иное. Для сравнения, в 2021 г. эти показатели составили 957, 27 и 95 соответственно, а в 2020 г. – 917, 88 и 98. Наибольшее количество жалоб связано с таможенным налогом².

Если лицо не удовлетворено решением по жалобе или решение не было принято, то в соответствии со ст. 106 Закона «Об административном процессе» иск может быть подан в течение двух месяцев со дня вручения решения по жалобе.

Высокий административный суд состоит из Местного отделения административного производства и Высокого отделения административного производства.

В первой инстанции в порядке упрощенного производства один судья Местного отделения административного производства рассматривает дела с суммой требований до 500 000 новых тайваньских долларов и в порядке обычного производства – от 500 000 до 1 500 000 тайваньских долларов.

В статье 104-1 Закона «Об административном процессе» определено, что местный административный суд – это суд первой инстанции, когда начисленная сумма налога составляет 1 500 000 новых тайваньских долларов или меньше. Под местным административным судом в соответствии со ст. 3-1 названного закона следует понимать Местное отделение административного производства.

Апелляция на решение Местного отделения административного производства подается в Высокое отделение административного производства. Она рассматривается по второй инстанции трибуналом из трех судей. Решения являются окончательными.

Высокое отделение административного производства рассматривает дела с суммой требований более 1 500 000 новых тайваньских долларов трибуналом из трех судей по первой инстанции в порядке обычного производства.

Апелляция на решение Высокого отделения административного производства, вынесенное по первой инстанции, может быть подана в Верховный административный суд, в котором она будет рассмотрена трибуналом из пяти судей.

¹ См.: 財政部 [Министерство финансов]. 可于: URL: <https://www.mof.gov.tw/Eng/singlehtml/6967?cntId=85905> (дата обращения: 25.03.2024).

² См.: 財政部 [Министерство финансов]. 可于: URL: <https://www.mof.gov.tw/Eng/singlehtml/6801?cntId=84821> (дата обращения: 25.03.2024).

Согласно ст. 241 Закона «Об административном процессе», такая апелляция может быть подана в течение двадцати дней после оглашения решения.

На Тайване нет аналога закона о государственной пошлине. Закон «О гербовом налоге» предусматривает уплату налога с документов и сделок, а не за обращение в суд.

Плата за рассмотрение административных дел была введена в 2007 г. из-за перегруженности судов [6. Р. 101].

Сумма сбора суда установлена Законом «Об административном процессе»: за иск – 4 000 новых тайваньских долларов (ст. 98), за апелляцию – 50% от суммы за иск (ст. 98-2).

Обращение к правовым процедурам в связи с налогообложением признается не характерным для КНР. На Тайване в 2010 г. в суды было подано 2 520 заявлений против налоговых органов, что в шесть раз больше, чем в материковом Китае. Особенно это обращает на себя внимание, учитывая разницу численности населения [39. Р. 58].

В последнее время наметилась тенденция к уменьшению количества налоговых споров.

По данным Палаты юстиции, Высокими административными судами Тайваня в 2022 г. было рассмотрено 5 652 дела, из них по первой инстанции 2 585 дел и 968 – апелляции. Из 2 585 дел 267 были связаны с налоговыми отношениями и 45 – с таможенными. В делах, связанных с налоговыми отношениями, удовлетворены требования в 11 делах, отказано – в 185. По спорам, возникшим из таможенных отношений, эти показатели составили 8 и 31 соответственно¹.

Значительное количество требований, в удовлетворении которых было отказано Высоким административным судом Тайваня, оценивается отрицательно. В 2020 г. уровень успеха административной защиты по налоговым делам в Высоком административном суде оценивался в 11%. Констатируется, что у граждан Тайваня есть всего 0,3% выиграть дело против правительства в Высшем административном суде. Отмечается, что этот показатель намного ниже, чем в других государствах, например, 44% в Германии, 60% в Дании, 50% в Чешской Республике и около 50% в Индии. Такая статистика показывает, что система разбалансирована в пользу властей [34. Р. 117]. Возможно, этим объясняются некоторые манифестации тайваньцев.

Высшим административным судом в 2022 г. было рассмотрено 2 746 дел, из них 1 173 апелляции. Из рассмотренных апелляций 126 были связаны с налоговыми отношениями и 7 – с таможенными².

¹ См.: 司法院 [Плата юстиции]. 可于: URL: <https://www.judicial.gov.tw/en/lp-2272-2-xCat-07.html> (дата обращения: 25.03.2024).

² См.: 司法院 [Палата юстиции]. 可于: URL: <https://www.judicial.gov.tw/en/lp-2272-2-xCat-04-1-60.html> (дата обращения: 25.03.2024).

Помимо разрешения налоговых споров налоговым законодательством Тайваня предусмотрено также участие судов в правоотношениях, не связанных с разрешением споров. К числу наиболее распространенных можно отнести следующие указания:

- выставление имущества на аукцион;
- арест имущества;
- принудительное исполнение;
- наложение взыскания.

Это отдельный блок правовых предписаний, рассредоточенный по налоговым законам (правилам) и подзаконным актам. Его особенностью является то, что суды не идентифицируются, а сам перечень положений не исчерпывающий. Имеются и указания, которые обусловлены предметом регулирования. Так, в ст. 23 Закона 1973 г. «О налоге на наследование и дарение» предусмотрено, что по требованию налогового органа суд назначает управляющего имуществом.

Наличие таких положений позволяет выделить в налоговом законодательстве два блока предписаний. Первый блок – это разрешение споров, а второй – санкционирование решений. При этом под разрешением споров следует понимать указания на порядок действий и их правовые последствия.

Положения, которые условно идентифицированы как санкционирование решений, требуют дополнительного исследования, поскольку в случае возможности обращения в обычные суды заявление об исключительной налоговой юрисдикции административных судов нуждается в оговорке.

В сравнении с разд. VII Налогового кодекса РФ 1998 года ключевым отличием следует считать наличие Закона «Об обжаловании» и рассмотрение жалоб Министерством финансов Тайваня¹. Регламентация обжалования налоговым кодексом имеет место и в других государствах, например Австрии [40. Р. 203].

Наличие специального закона, подлежащего применению ко всем случаям управленческих решений и действий (бездействий), видится интересной моделью. Рассмотрение жалоб вне системы налоговых и таможенных органов должно повысить объективность решений. Вместе с тем Министерство финансов Тайваня принимает подзаконные акты и сочетание «судебных» и «нормотворческих» полномочий представляется дискуссионным подходом для защиты прав налогоплательщиков.

Заключение

Несмотря на высокую степень влияния иностранного права на формирование правовой системы, Тайвань не пошел по пути рассмотрения налоговых споров в разных судах.

Правовые основы административной защиты в Китайской Республике характеризуются значительным количеством нормативных актов. Вместе с

¹ Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

тем отсутствие налогового кодекса не привело к регламентации административной защиты в специальных налоговых законах.

Установление порядка обращения с административной жалобой в специальном неналоговом законе может рассматриваться как отсутствие автономной процедуры и, по всей видимости, в качестве довода об отраслевой принадлежности налогового права Тайваня.

Зарождение экономического чуда Тайваня и статус одного из «азиатских тигров» приходится на 70–90-е гг. XX в. В этот период административный суд не играл значимой роли и только начиналось реформирование административного процесса. Соответственно, можно предположить, что надлежащая административная защита прав налогоплательщиков не является ключевым условием для экономического развития государства.

Отнесение налоговых споров к исключительному ведению административных судов и наличие единой системы защиты прав налогоплательщиков не ведут к превалированию положительной для налогоплательщиков судебной практики.

Список источников

1. Kuang-Wei Chueh. A Comparative Study of Fair Use between Taiwan and the United States and Future Legislative Suggestion // *Chinese (Taiwan) Yearbook of International Law and Affairs* / by Ying-jeou Ma. Leiden. Boston : BRILL, 2020. P. 127–138.
2. Jun Wu. Taiwan's Court Structure from a Case Management Perspective // *Civil Case Management in the Twenty-First Century: Court Structures Still Matter* / by Peter C.H. Chan, C.H. van Rhee. Singapore : Springer Nature, 2021. P. 67–78.
3. 瞿宛文. 台灣戰後經濟發展的源起：後進發展的為何與如何 [Цюй Ванвен. Истоки послевоенного экономического развития Тайваня: почему и как он развивался после войны – на кит. яз.]. 聯經出版事業公司, 2017. 526 頁.
4. Jiunn-Rong Yeh. Democracy-driven Transformation to Regulatory State: The Case of Taiwan // *Administrative Law and Governance in Asia: Comparative Perspectives* / by T. Ginsburg, Albert H.Y. Chen. New York : Routledge, 2008. P. 127–142.
5. Chi Chung. The Ideas of “Rights” in the “East” and “West” and Their Continued Evolution: A Case Study on Taxpayer's Rights in Taiwan // *Legal Thoughts between the East and the West in the Multilevel Legal Order: A Liber Amicorum in Honour of Professor Herbert Han-Pao Ma* / by Chang-fa Lo, Nigel N.T. Li, Tsai-yu Lin. Singapore : Springer, 2016. P. 75–92.
6. Wunyu Chang. The Past, Present and Future of Administrative Litigation System in Taiwan // *Administrative Litigation Systems in Greater China and Europe* / by Yuwen Li. New York: Routledge, 2016. P. 91–118.
7. Bell J.S., Brown L.N. *French Administrative Law*. Oxford : Clarendon Press, 1998. 358 p.
8. Кривельская О.В. *Административная юстиция в ФРГ*. М. : ПолиГрафГруп, 2012. 159 с.
9. Hui-yu Caroline Tsai. *Taiwan in Japan's Empire-Building: An Institutional Approach to Colonial Engineering*. New York : Routledge, 2009. 352 p.
10. Hungdah Chiu, Jyh-Pin Fa. *Taiwan's Legal System and Legal Profession* // *Occasional Papers. Reprints Series in Contemporary Asian Studies*. 1994. № 5. P. 1–22.
11. Инако Цунэо. *Право и политика современного Китая. 1949–1975* / пер. с япон. В.В. Батуренко, Е.Г. Пашенко. М. : Прогресс, 1978. 295 с.

12. Tay-Sheng Wang. The Influence of Japanese Law on Taiwan Law / Legal Innovations in Asia: Judicial Lawmaking and the Influence of Comparative Law / by J.O. Haley, Toshiko Takenaka. Cheltenham, Northampton : Edward Elgar Publishing, 2014. P. 233–242.
13. Wen-Chen Chang, Jiunn-Rong Yeh. Judges as Discursive Agent: The Use of Foreign Precedents by the Constitutional Court of Taiwan // The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges / by T. Groppi, M.-C. Ponthoreau. Oxford : Bloomsbury Publishing, 2013. P. 373–392.
14. Masatami Ōtsuka, Ichirō Ōtsuka, Eiichirō Nakatani. Tax Law in Japan. 2nd ed. The Netherlands : Kluwer Law International, 2006. P. 164.
15. Jones J.F.A. Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries / Courts and Tax Treaty Law / by G. Maisto. Amsterdam : IBFD, 2007. P. 31–80.
16. Kuan-Ling Shen. Class Action in Taiwan: A New System Created Using the Theory of «Right of Procedure Options» // National Taiwan University Law Review. 2010. Vol. 5, Iss. 1. P. 40–71.
17. Pierce D.G. The Legal and Administrative Framework for Foreign Investment in Taiwan // UCLA Pacific Basin Law Journal. 1990. Vol. 7. P. 1–36.
18. Jerry G. Fong. Taiwan (Republic of China) // Consumer Protection in Asia / by G. Howells, H.-W. Micklitz, M. Durovic, A. Janssen. Gordonsville : Bloomsbury Publishing, 2022. P. 249–270.
19. Chin-Lung Lin. An Exploration of Taiwan's Legal System in Regard to Patent Dispute Resolution under the Globalization Trend // NTUT Journal of Intellectual Property Law and Management. 2019. Vol. 7, Iss. 2. P. 1–39.
20. Groppi T., Ponthoreau M.-C. Conclusion. The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges: A Limited Practice, An Uncertain Future // The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges / by T. Groppi, M.-C. Ponthoreau. Oxford : Bloomsbury Publishing, 2013. P. 411–431.
21. Tay-Sheng Wang. Legal Reform in Taiwan under Japanese Colonial Rule, 1895-1945: The Reception of Western Law. Seattle: University of Washington Press, 2014. 298 p.
22. Jianpeng Deng. Classifications of Litigation and Implications for Qing Judicial Practice // Chinese Law: Knowledge, Practice, and Transformation, 1530s to 1950s / by Li Chen, M. Zelin. Boston: BRILL, 2015. P. 17–46.
23. Yuwen Li, Yun Ma. The Hurdle is High: The Administrative Litigation System in the People's Republic of China // Administrative Litigation Systems in Greater China and Europe / by Yuwen Li. New York : Routledge, 2016. P. 15–40.
24. The China Year Book: 1925–26 / by H.G.W. Woodhead. New York : Brentanos, 1925. 1349 p.
25. 蕭文生. 行政法 – 基礎理論與實務 [Сяо Вэньшэн. Административное право - основы теории и практики – на кит. яз.]. 五南圖書出版股份有限公司, 2022. 1000 頁.
26. Химичева Н.И. Налоговое право : учебник. М. : БЕК, 1997. 325 с.
27. См.: Ardizzoni M. German Tax and Business Law. London : Sweet & Maxwell, 2005. 662 p.
28. Thuronyi V., Brooks K., Kolozs B. Comparative Tax Law. 2nd ed. The Netherlands : Kluwer Law International, 2016. 362 p.
29. Keigo Fuchi. Japan / A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance / by K.B. Brown. London ; New York : Springer Science & Business Media, 2011. P. 223–230.
30. Ефимов Г.В. Очерки по новой и новейшей истории Китая. М. : Государственное издательство политической литературы, 1949. 435 с.
31. Костяева А.С. Народные движения в Китае в 1901–1911 гг. М. : Наука, 1970. 151 с.
32. 1895-1985台灣歷史知多少 / 傅中作 [Как много вы знаете об истории Тайваня с 1895 по 1985 годы? / Фу Чжунцзю – на кит. яз.]. 金剛出版, 2018. 255 頁.
33. Perrot T. France / Courts and Tax Treaty Law / by G. Maisto. Amsterdam : IBFD, 2007. P. 223–256.

34. Annie Cheng. Taiwan's Tax System, the Two Covenants, and the Tai Ji Men Case: Six Problems // *The Journal of CESNUR*. 2022. Vol. 6, Iss. 4. P. 113–121.
35. Doing Business in Taiwan. New York: Price Waterhouse World Firm Services BV, Inc., 1996. 191 p.
36. Chia-Jui Cheng. The Sources of National Customs Law in East Asian Countries / Customs Law of East Asia / by Chia-Jui Cheng, Jiarui Cheng. The Netherlands : Kluwer Law International, 2010. P. 7–38.
37. Keh-Chang Gee, Yuan-Chun (Martin) Lan. Taiwan // *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* / by K.B. Brown. London ; New York : Springer Science & Business Media, 2011. P. 299–304.
38. Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan. CCH Hong Kong Limited, 2008. 359 p.
39. Ji Li. Dare You Sue the Tax Collector? An Empirical Study of Administrative Lawsuits Against Tax Agencies in China // *Washington International Law Journal*. 2014. Vol. 23, № 1. P. 58–112.
40. Metzler V.E. Austria // *Courts and Tax Treaty Law* / by G. Maisto. Amsterdam : IBFD, 2007. P. 203–222.

References

1. Kuang-Wei Chueh. (2020) A Comparative Study of Fair Use between Taiwan and the United States and Future Legislative Suggestion. In: Ying-jeou Ma. (ed.) *Chinese (Taiwan) Yearbook of International Law and Affairs*. Leiden; Boston: BRILL. pp. 127–138.
2. Jun Wu. (2021) Taiwan's Court Structure from a Case Management Perspective. In: Chan, P. & van Rhee, C.H. *Civil Case Management in the Twenty-First Century: Court Structures Still Matter*. Singapore: Springer Nature. pp. 67–78.
3. 瞿宛文. (2017) 台灣戰後經濟發展的源起：後進發展的為何與如何. 聯經出版事業公司.
4. Jiunn-Rong Yeh. (2008) Democracy-driven Transformation to Regulatory State: The Case of Taiwan. In: Ginsburg, T. & Chen, A.H.Y. *Administrative Law and Governance in Asia: Comparative Perspectives*. New York: Routledge. pp. 127–142.
5. Chi Chung. (2016) The Ideas of “Rights” in the “East” and “West” and Their Continued Evolution: A Case Study on Taxpayer's Rights in Taiwan. In: Chang-fa Lo, Nigel N.T. & Li Tsai-yu Lin. *Legal Thoughts between the East and the West in the Multilevel Legal Order: A Liber Amicorum in Honour of Professor Herbert Han-Pao Ma*. Singapore: Springer. pp. 75–92.
6. Wunyu Chang. (2016) The Past, Present and Future of Administrative Litigation System in Taiwan. In: Yuwen Li. *Administrative Litigation Systems in Greater China and Europe*. New York: Routledge. pp. 91–118.
7. Bell, J.S. & Brown, L.N. (1998) *French Administrative Law*. Oxford: Clarendon Press.
8. Krivelskaya, O.V. (2012) *Administrativnaya yustitsiya v FRG* [Administrative Justice in Germany]. Moscow: PoliGrafGrup.
9. Hui-yu Caroline Tsai. (2009) *Taiwan in Japan's Empire-Building: An Institutional Approach to Colonial Engineering*. New York: Routledge.
10. Hungdah Chiu & Jyh-Pin Fa. (1994) Taiwan's Legal System and Legal Profession. *Occasional Papers. Reprints Series in Contemporary Asian Studies*. 5. pp. 1–22.
11. Inako Tsuneo. (1978) *Pravo i politika sovremennogo Kitaya. 1949–1975* [Law and Politics of Modern China. 1949–1975]. Translated from Japanese by V.V. Baturenko, E.G. Pashchenko. Moscow: Progress.
12. Tay-Sheng Wang. (2014) The Influence of Japanese Law on Taiwan Law. In: Haley, J.O. & Takenaka, T. (eds) *Legal Innovations in Asia: Judicial Lawmaking and the Influence of Comparative Law*. Cheltenham, Northhampton: Edward Elgar Publishing. pp. 233–242.

13. Wen-Chen Chang & Jiunn-Rong Yeh. (2013) Judges as Discursive Agent: The Use of Foreign Precedents by the Constitutional Court of Taiwan. In: Groppi, T. & Ponthoreau, M-C. *The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges*. Oxford: Bloomsbury Publishing. pp. 373–392.
14. Masatami, Ō., Ichirō, Ō. & Eiichirō, N. (2006) *Tax Law in Japan*. 2nd ed. The Netherlands: Kluwer Law International. p. 164.
15. Jones, J.F.A. (2007) Tax Treaties: The Perspective of Common Law Countries. In: Maisto, G. *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBFD. pp. 31–80.
16. Kuan-Ling Shen. (2010) Class Action in Taiwan: A New System Created Using the Theory of “Right of Procedure Options”. *National Taiwan University Law Review*. 5(1). pp. 40–71.
17. Pierce, D.G. (1990) The Legal and Administrative Framework for Foreign Investment in Taiwan. *UCLA Pacific Basin Law Journal*. 7. pp. 1–36.
18. Fong, J.G. (2022) Taiwan (Republic of China). In: Howells, G., Micklitz, H-W., Durovic, M. & Janssen, A. *Consumer Protection in Asia*. Gordonsville: Bloomsbury Publishing. pp. 249–270.
19. Chin-Lung Lin. (2019) An Exploration of Taiwan’s Legal System in Regard to Patent Dispute Resolution under the Globalization Trend. *NTUT Journal of Intellectual Property Law and Management*. 7(2). pp. 1–39.
20. Groppi, T. & Ponthoreau, M-C. (2013) Conclusion. The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges: A Limited Practice, An Uncertain Future. In: Groppi, T. & Ponthoreau, M-C. *The Use of Foreign Precedents by Constitutional Judges*. Oxford: Bloomsbury Publishing. pp. 411–431.
21. Tay-Sheng Wang. (2014) *Legal Reform in Taiwan under Japanese Colonial Rule, 1895–1945: The Reception of Western Law*. Seattle: University of Washington Press.
22. Jianpeng Deng. (2015) Classifications of Litigation and Implications for Qing Judicial Practice. In: Li Chen & Zelin, M. *Chinese Law: Knowledge, Practice, and Transformation, 1530s to 1950s*. Boston: BRILL. pp. 17–46.
23. Yuwen Li & Yun Ma. (2016) The Hurdle is High: The Administrative Litigation System in the People’s Republic of China. In: Yuwen Li. *Administrative Litigation Systems in Greater China and Europe*. New York: Routledge. pp. 15–40.
24. Woodhead, H.G.W. (1925) *The China Year Book: 1925–26*. New York: Brentanos.
25. 蕭文生. (2022) *行政法 – 基礎理論與實務*. 五南圖書出版股份有限公司.
26. Khimicheva, N.I. (1997) *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow: BEK.
27. Ardizzoni, M. (2005) *German Tax and Business Law*. London: Sweet & Maxwell.
28. Thuronyi, V., Brooks, K. & Kolozs, B. (2016) *Comparative Tax Law*. 2nd ed. The Netherlands: Kluwer Law International.
29. Brown, K.B. (2011) *Keigo Fuchi. A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. London; New York: Springer Science & Business Media. pp. 223–230.
30. Efimov, G.V. (1949) *Ocherki po novoy i noveyshey istorii Kitaya* [Essays on the modern and contemporary history of China]. Moscow: Gosudarstvennoe izdatel'stvo politicheskoy literatury.
31. Kostyaeva, A.S. (1970) *Narodnye dvizheniya v Kitae v 1901–1911 gg.* [Popular movements in China in 1901–1911]. Moscow: Nauka.
32. Fu Chzhuntszuo. (2018) *台灣歷史知多少 / 傅中作*. 金剛出版.
33. Perrot, T. (2007) France. In: Maisto, G. *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBFD. pp. 223–256.
34. Annie Cheng. (2022) Taiwan’s Tax System, the Two Covenants, and the Tai Ji Men Case: Six Problems. *The Journal of CESNUR*. 6(4). pp. 113–121.
35. Price, Waterhouse & Co. (1996) *Doing Business in Taiwan*. New York: Price Waterhouse World Firm Services BV, Inc.

36. Chia-Jui Cheng. (2010) The Sources of National Customs Law in East Asian Countries. In: Chia-Jui Cheng & Jiarui Cheng. *Customs Law of East Asia*. The Netherlands: Kluwer Law International. pp. 7–38.

37. Keh-Chang Gee & Yuan-Chun (Martin) Lan. (2011) Taiwan. In: Brown, K.B. *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*. London; New York: Springer Science & Business Media. pp. 299–304.

38. CCH Hong Kong. (2008) *Tax Compliance in Greater China: China, Hong Kong and Taiwan*. CCH Hong Kong Limited.

39. Ji Li. (2014) Dare You Sue the Tax Collector? An Empirical Study of Administrative Lawsuits Against Tax Agencies in China. *Washington International Law Journal*. 23(1). pp. 58–112.

40. Metzler, V.E. (2007) Austria. In: Maisto, G. *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBFD. pp. 203–222.

Информация об авторе:

Шепенко Р.А. – профессор, доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права международно-правового факультета МГИМО МИД России (Москва, Россия). E-mail: r.shenko@inno.mgimo.ru

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Information about the author:

Shenko R.A., Professor, Doctor of Juridical Sciences, Faculty of International Law, Department of Administrative and Financial Law. MGIMO (Moscow, Russian Federation). E-mail: r.shenko@inno.mgimo.ru

The author declares no conflicts of interests.

*Статья поступила в редакцию 16.02.2024;
одобрена после рецензирования 25.04.2024; принята к публикации 16.12.2024.*

*The article was submitted 16.02.2024;
approved after reviewing 25.04.2024; accepted for publication 16.12.2024.*