

АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД США ДЛЯ ОКРУГА КОЛУМБИЯ

Аргументы заслушаны 13 сентября 2018 г.

Решение вынесено 7 декабря 2018 г.

№ 17-5238

STARR INTERNATIONAL COMPANY, INC.,

АПЕЛЛЯНТ

против

СОЕДИНЁННЫХ ШТАТОВ АМЕРИКИ И ДР.,

ОТВЕТЧИКИ ПО АПЕЛЛЯЦИИ

Апелляция на решение Окружного суда США по округу Колумбия

(Дело № 1:14-cv-01593)

Состав суда: ХЕНДЕРСОН и МИЛЛЕТТ, судьи апелляционного округа,
и ЭДВАРДС, старший судья апелляционного округа.

Перевод с английского языка на русский язык

Представители сторон:

Интересы апеллянта представлял Раджив Мадан. Совместно с ним в подаче процессуальных документов участвовали Кристофер П. Бауэрс, Натан П. Уокер и Каролайн Ван Зайл.

Интересы ответчиков по апелляции представлял Ричард Калдароне, атторней Министерства юстиции США. Совместно с ним в подаче процессуальных документов участвовали Трэвис А. Гривз, заместитель помощника Генерального атторнея, а также Гилберт С. Ротенберг и Ричард Фарбер, атторнеи. Джудит А. Хэгли, атторней, вступила в дело в качестве дополнительного представителя.

МНЕНИЕ СУДА

Мнение Суда изложено старшим судьёй апелляционного округа ЭДВАРДСОМ.

ЭДВАРДС, старший судья апелляционного округа: Дивиденды, выплачиваемые американскими корпорациями иностранным акционерам, как правило, облагаются налогом, удерживаемым у источника, по ставке 30 процентов. См. 26 U.S.C. §§ 881(a)(1), 1442(a). Двусторонние налоговые договоры между Соединёнными Штатами и другими государствами снижают эту налоговую ставку в целях поощрения трансграничных инвестиций и предоставления налогоплательщикам возможности избежать двойного налогообложения. Настоящее дело касается попытки швейцарской компании Starr International Company, Inc. («Starr»), имеющей домицилий в Швейцарии, воспользоваться

двусторонним налоговым договором между Соединёнными Штатами и Швейцарией с целью снижения налоговой ставки на доход в виде дивидендов из американских источников. См. в целом Конвенция между Соединёнными Штатами Америки и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Convention Between the United States of America and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income), Швейцария—США, 2 октября 1996 г., S. Treaty Doc. No. 105-8 (1997) (далее — «американо-швейцарский налоговый договор» или «Договор»).

Starr является непубличной материнской компанией ряда международных страховых и финансовых предприятий. После установления резидентства в Швейцарии в 2006 году компания Starr стремилась уплачивать налоги по пониженной ставке в соответствии с американо-швейцарским налоговым договором. Поскольку Starr не имела права на автоматическое получение льгот по налоговому договору, она опиралась на статью 22(6) Договора — положение, допускающее дискреционное освобождение от налога. В статье 22(6) говорится:

Лицо, которое иным образом не имеет права на льготы по настоящей Конвенции [...], тем не менее может получить льготы по Конвенции, если компетентный орган государства, в котором возникает доход, так определит после консультации с компетентным органом другого Договаривающегося Государства.

Американо-швейцарский налоговый договор, ст. 22(6). Швейцарскому налогоплательщику будет отказано в предоставлении льгот по статье 22(6), если компетентный орган США установит, что получение льгот по Договору являлось одной из «основных целей» («principal purposes») налогоплательщика при установлении резидентства в Швейцарии. Министерство финансов США (Казначейство), Техническое пояснение к Конвенции между Соединёнными Штатами Америки и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (далее — «Техническое пояснение»), с. 72.

Компания Starr обратилась к компетентному органу США — заместителю Комиссара Налоговой службы США (IRS) по подразделению крупного бизнеса и международных отношений — с ходатайством о дискреционном освобождении от налога за 2007 налоговый год. Налоговая служба США (IRS) отказала Starr в удовлетворении ходатайства, придя к выводу, что получение льгот по Договору являлось одной из основных целей перевода деятельности компании в Швейцарию. Возражая против этого решения, Starr направила в IRS заявление о возврате налога в размере приблизительно 38 миллионов долларов, излишне удержанных у источника. Затем Starr предъявила иск о возврате налога в Окружной суд, утверждая, что IRS допустила ошибку, отказав Starr в льготах по американо-швейцарскому налоговому договору.

Окружной суд прекратил производство по иску Starr о возврате налога, указав, что этот иск поднимает неподсудные политические вопросы. См. *Starr Int'l Co., Inc. v. United States* («Starr II»), No. 14-cv-01593 (CRC), 2016 WL 410989, at *2 (D.D.C. 2 февраля 2016 г.). Затем Starr изменила исковые требования, предъявив иск на основании Закона об административном производстве (Administrative Procedure Act, «APA»), оспорив отказ IRS в предоставлении льгот по Договору как произвольное и необоснованное решение.

Окружной суд удовлетворил ходатайство Правительства о вынесении решения в порядке суммарного производства по иску Starr на основании APA. *Starr Int'l Co., Inc. v. United States* («Starr III»), 275 F. Supp. 3d 228, 251 (D.D.C. 2017). Суд постановил, что IRS дала разумное толкование и применила нормы американо-швейцарского налогового договора при отказе в удовлетворении ходатайства Starr. *Id.*

Starr обжалует оба решения Окружного суда. Компания утверждает, что IRS неверно истолковала и неправильно применила статью 22(6) и критерий «основной цели», закреплённый в Техническом пояснении. В связи с этим Starr просит настоящий суд вынести решение о предоставлении запрошенного возврата налога, полагая, что этот вопрос не относится к категории политических.

По изложенным ниже основаниям мы отменяем решение Окружного суда о прекращении производства по иску Starr о возврате налога как поднимающего неподсудные политические вопросы и направляем дело на новое рассмотрение. Поскольку мы постановляем, что Starr вправе предъявить иск о возврате налога, мы также постановляем, что у Starr отсутствует право на предъявление иска на основании APA. В связи с этим мы отменяем решение Окружного суда об удовлетворении ходатайства о вынесении решения в порядке суммарного производства против Starr по её иску, предъявленному на основании APA, и направляем дело с указанием прекратить производство по данному требованию.

I. ПРЕДЫСТОРИЯ

A. Американо-швейцарский налоговый договор

Статья 881(a) Кодекса внутренних доходов США устанавливает налог в размере 30 процентов на доходы иностранных корпораций из американских источников, в том числе доход в виде дивидендов. 26 U.S.C. § 881(a)(1). Для взимания данного налога IRS обязывает американские корпорации, выплачивающие дивиденды, удерживать налог у иностранных налогоплательщиков и перечислять его непосредственно в IRS. См. 26 U.S.C. § 1442(a). Доход в виде дивидендов может облагаться налогом по пониженной ставке, если налогоплательщик является налоговым резидентом страны, с которой Соединённые Штаты заключили соглашение об избежании двойного налогообложения. Применительно к настоящему делу американо-швейцарский налоговый договор снижает ставку налога на доход в виде дивидендов из американских источников для швейцарских налоговых резидентов с 30 процентов до 5 или 15 процентов в зависимости от доли участия швейцарского юридического лица в капитале американской корпорации. См. американо-швейцарский налоговый договор, ст. 10.

Путём снижения налоговых ставок двусторонние налоговые соглашения, подобные американо-швейцарскому налоговому договору, преследуют несколько целей: в частности, устранение препятствий для торговли и трансграничных инвестиций. См. Налоговая конвенция со Швейцарией, S. Exec. Rep. No. 105-10, at 1 (1997). Они смягчают двойное налогообложение доходов, получаемых налоговыми резидентами одной страны из источников в другой стране, а также предотвращают уклонение от уплаты налогов путём содействия обмену информацией между налоговыми органами договаривающихся государств. См. *id.* at 1–2. Положения об «ограничении льгот» (Limitation on Benefits, «LOB») в налоговых договорах устанавливают критерии, которым налогоплательщики

должны соответствовать для получения льгот. Данные положения призваны отсеять «охотников за договорными льготами» («*treaty shoppers*») — налоговых резидентов третьих государств, использующих юридических лиц, созданных в договариваемом государстве, с целью получения льгот по налоговому договору. Техническое пояснение, с. 59.

Статья 22 является разделом об «ограничении льгот» (LOB) американо-швейцарского налогового договора. Она начинается с ряда объективных формальных критериев, призванных выявить тех налоговых резидентов договаривающихся стран, которые заслуживают льгот ввиду наличия у них законных, не связанных с налогообложением мотивов для получения заявленного статуса налогового резидента. См. американо-швейцарский налоговый договор, ст. 22(1)–3; см. также Техническое пояснение, с. 59. Например, физические лица, проживающие в Швейцарии, определённые швейцарские семейные фонды и компании, ведущие деятельность в Швейцарии и удовлетворяющие установленным критериям, автоматически имеют право на льготы. Американо-швейцарский налоговый договор, ст. 22(1)(a), (c), (g). «Предположение», лежащее в основе этих критериев, состоит в том, что налогоплательщик, удовлетворяющий им, «вероятно, имеет реальную деловую цель для избранной структуры или обладает достаточно прочной связью с другим Договаривающимся Государством», дающей основания для предоставления льгот, а такая «деловая цель или связь перевешивает любую цель получения льгот по Конвенции». Техническое пояснение, с. 59.

Составители Договора признали, что определённые субъекты, имеющие законные основания для нахождения в договариваемом государстве, могут не пройти жёсткие формальные критерии статьи 22, которые «не могут охватить каждый случай, когда налогоплательщик не занимался охотой за договорными льготами». Техническое пояснение, с. 60. Соответственно, пункт 6 статьи 22 оставляет возможность дискреционного освобождения от налога для лиц, которые иным образом не имеют права на льготы, «если компетентный орган государства, в котором возникает доход, так определит после консультации с компетентным органом другого Договаривающегося Государства». Американо-швейцарский налоговый договор, ст. 22(6). Пункт 6, как и формальные критерии, направлен «на выявление инвесторов, чьё местонахождение в другом государстве может быть объяснено факторами, отличными от цели получения льгот по договору». Техническое пояснение, с. 60. Поэтому при решении вопроса о праве налогоплательщика на льготы по статье 22(6) компетентный орган договорной страны, в которой возникает доход налогоплательщика:

*будет основывать своё решение по настоящему пункту на том, преследовали ли создание, приобретение или содержание лица, ходатайствующего о льготах по Конвенции, либо осуществление операций такого лица одну из основных целей (*principal purposes*) — получение льгот по Конвенции. Таким образом, лицам, создающим структуры в одном из Государств с основной целью получения льгот по Конвенции, в получении освобождения по пункту 6 обычно будет отказано.*

Id. at 72. Этот критерий «основной цели» (*principal purpose test*) представляет собой стандарт оценки права налогоплательщика на льготы по статье 22(6).

Б. Фактические обстоятельства и история дела

Starr, материнская компания ряда международных финансовых и страховых предприятий, была когда-то крупнейшим акционером компании American International Group, Inc. («AIG»). На протяжении всего периода, относящегося к настоящему делу, Starr продолжала владеть значительными пакетами обыкновенных акций AIG, являвшихся её основным активом. В 2004 году Starr переехала в Ирландию с Бермудских островов, где компания проживала в течение длительного времени. В Ирландии Starr уплачивала налог, удерживаемый у источника с дивидендов, по пониженной ставке на основании двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения между Соединёнными Штатами и Ирландией. В 2006 году Starr зарегистрировалась в Швейцарии и впоследствии стремилась снизить ставку налога на дивиденды, добившись льгот по американо-швейцарскому налоговому договору. Поскольку Starr автоматически не получила права на льготы в соответствии с формальными критериями статьи 22, она ходатайствовала о дискреционном освобождении по пункту 6.

После длительного рассмотрения с 2007 по 2010 год компетентный орган США вынес окончательное письмо с отказом в удовлетворении ходатайства Starr. Компетентный орган констатировал, что «невозможно [...] прийти к выводу о том, что получение льгот по договору не являлось по меньшей мере одной из основных целей перевода [Starr] руководства, а следовательно, и места налогового резидентства в Швейцарию». Совместное приложение («J.A.»), с. 256. В письме также указывались «факты и обстоятельства, касающиеся [Starr] первоначальной структуры и последующих реорганизаций», которые компетентный орган счёл «вызывающими озабоченность»: (1) юридическая организация компании и первоначальная регистрация в Панаме; (2) переезд в Ирландию и использование льгот по налоговому договору незадолго до выплаты дивидендов AIG; (3) непродолжительное пребывание в Ирландии перед переездом в Швейцарию; (4) контроль преимущественно со стороны граждан США. J.A. 255–56.

Starr подала в IRS заявление о возврате налога за 2007 налоговый год, требуя приблизительно 38 миллионов долларов, исходя из пониженных ставок, предусмотренных Договором. Когда IRS не предприняла никаких действий по заявлению Starr о возврате налога, компания предъявила иск о возврате налога в Окружном суде на основании § 7422(a) Кодекса внутренних доходов. Complaint ¶¶ 3, 53–56, J.A. 312, 322; см. также 26 U.S.C. § 7422(a) (предоставляющего право на «иск или разбирательство [...] с целью возврата налога на внутренние доходы, который предположительно был ошибочно или незаконно начислен или взыскан»). Starr утверждала, что Правительство допустило ошибку, отказав в льготах по американо-швейцарскому налоговому договору, поскольку компания не занималась охотой за договорными льготами при переезде в Швейцарию и поскольку компетентный орган США не провёл консультации со своим швейцарским коллегой перед отказом в удовлетворении ходатайства Starr. Complaint ¶¶ 49–50, J.A. 320–21.

Окружной суд первоначально удовлетворил ходатайство Правительства об отклонении требования Starr о нарушении Договора в связи с несоблюдением обязанности проведения консультации со швейцарским компетентным органом, однако разрешил дальнейшее рассмотрение иска Starr о возврате налога. *Starr Int'l Co., Inc. v. United States* («Starr I»), 139 F. Supp. 3d 214, 231 (D.D.C. 2015), отменено, *Starr II*, 2016 WL 410989. Суд пришёл к

выводу, что американо-швейцарский налоговый договор и руководящие разъяснения Технического пояснения, включая критерий «основной цели», предоставляют судебный применимый стандарт для оценки права Starr на льготы по статье 22(6). *Id.* at 229. Суд удовлетворил ходатайство Starr об исключении возражений Правительства относительно подсудности дела, указав, что решение Правительства не относилось к категории вопросов, исключительно отданных на усмотрение административного органа в силу закона, *id.* at 228, и что толкование положений Договора не затрагивает доктрину политического вопроса, *id.* at 231.

Впоследствии Окружной суд отменил своё решение по делу Starr I после того, как Правительство ходатайствовало о пересмотре дела. Starr II, 2016 WL 410989, at *6. Суд подтвердил ранее сделанный вывод о существовании применимого стандарта для оценки соответствия Starr соответствующим критериям для получения льгот по договору. *Id.* at *1. Суд также повторил, что толкование Договора «в той мере, в которой это необходимо для определения соответствия Starr применимым критериям, не противоречило бы доктрине политического вопроса». *Id.* Вместе с тем суд прекратил производство по иску Starr о возврате налога на основании 26 U.S.C. § 7422(a) в связи с тем, что данный иск поднимает неподсудный политический вопрос. *Id.* at *2. По мнению Окружного суда, предписание IRS выплатить Starr запрошенную сумму возврата в размере 38 миллионов долларов вторгалось бы в осуществление исполнительной ветвью власти дипломатических консультаций со швейцарским компетентным органом, предусмотренных статьёй 22(6). *Id.* Поскольку консультация ещё не состоялась, суд полагал, что если бы он констатировал право Starr на льготы по договору, предписание IRS выплатить Starr конкретную денежную сумму в качестве возврата налога «лишило бы консультацию всякого смысла или предопределило бы её результат». *Id.* Исходя из того, что суд, по его мнению, не может восстановить нарушенное право Starr, не разрешив при этом политического вопроса, он пришёл к выводу, что Starr лишена права на судебную защиту по иску о возврате налога. *Id.* at *4. В связи с этим суд разрешил Starr изменить исковые требования, предъявив иск на основании APA. *Id.* at *6.

Затем Starr оспорила отказ Правительства в предоставлении льгот по договору как «произвольный, необоснованный, являющийся злоупотреблением дискреционными полномочиями и в иных отношениях не соответствующий закону». First Amended Complaint ¶ 3, J.A. 347; см. также 5 U.S.C. § 706(2)(A). В объёмном решении Окружной суд удовлетворил ходатайство Правительства о вынесении решения в порядке суммарного производства и отклонил встречное ходатайство Starr. Starr III, 275 F. Supp. 3d at 251. Суд постановил, что Правительство дало разумное толкование и правильно применило нормы американо-швейцарского налогового договора и Технического пояснения при отказе Starr в возврате налога. See *id.*

Starr обжалует как решение по делу Starr II, которым удовлетворено ходатайство Правительства о прекращении производства по иску о возврате налога как поднимающего неподсудный политический вопрос, так и решение по делу Starr III, которым удовлетворено ходатайство Правительства о вынесении решения в порядке суммарного производства и отклонено встречное ходатайство Starr по иску, предъявленному на основании APA.

II. АНАЛИЗ

А. Стандарт проверки

Вопрос о том, поднимает ли настоящее дело неподсудный политический вопрос, мы рассматриваем *de novo*. См. *Ralls Corp. v. Comm. on Foreign Inv. in U.S.*, 758 F.3d 296, 314 (D.C. Cir. 2014). С учётом нашего вывода, изложенного ниже, о том, что у Starr отсутствует право на предъявление иска на основании APA, см. 5 U.S.C. § 704, мы воздерживаемся от проверки решения Окружного суда по иску Starr, предъявленному на основании APA.

Б. Доктрина политического вопроса неприменима в настоящем деле

Окружной суд прекратил производство по иску Starr о возврате налога на основании 26 U.S.C. § 7422(a), сославшись на то, что данный иск поднимает неподсудный политический вопрос. Мы полагаем, что Окружной суд допустил ошибку в части применимости доктрины политического вопроса.

Верховный суд США сформулировал получившую широкое распространение концепцию доктрины политического вопроса в деле *Baker v. Carr*:

На поверхности любого дела, которое признаётся связанным с политическим вопросом, обнаруживается один из следующих признаков: наличие прямо закреплённого в тексте Конституции отнесения данного вопроса к ведению одной из координатных политических ветвей власти; отсутствие юридически выявляемых и применимых стандартов для его разрешения; невозможность разрешения без предварительного определения политики, которое явно относится к сфере недискреционного несудебного усмотрения; невозможность независимого судебного разрешения без выражения неуважения к координатным ветвям государственной власти; необычная потребность в безоговорочном соблюдении ранее принятого политического решения; либо потенциал многозначности вследствие высказываний различных ветвей власти по одному вопросу.

369 U.S. 186, 217 (1962). В соответствии с делом *Baker v. Carr* и последующей судебной практикой суд не вправе прекращать производство по иску как неподсудному «[е]сли ни одна из этих формулировок неотделимо не присутствует в рассматриваемом деле». *bin Ali Jaber v. United States*, 861 F.3d 241, 245 (D.C. Cir. 2017) (цитируется *Baker v. Carr*, 369 U.S. at 217).

Кроме того, Верховный суд США недвусмысленно разъяснил, что применение доктрины политического вопроса является ограниченным и узким исключением из юрисдикции федеральных судов. Так, в деле *United States v. Munoz-Flores*, 495 U.S. 385 (1990), Верховный суд рассмотрел вопрос о том, являлся ли закон о специальном сборе законом о налогообложении в значении Статьи об инициативе принятия финансовых законопроектов (*Origination Clause*). *Id.* at 387. Отвергая доводы Правительства о том, что данное дело представляет неподсудный политический вопрос, Суд метко заметил:

Безусловно, судебная система, способная определять, когда наказание является «жестоким и необычным», когда залог является «[ч]резмерным», когда обыски являются «необоснованными» и когда

действия Конгресса являются «необходимыми и надлежащими» для реализации перечисленных полномочий, способна выносить более прозаические суждения, требуемые при рассмотрении споров о нарушении Статьи об инициативе принятия финансовых законопроектов.

Id. at 396.

Таким образом, «ошибочно полагать, что каждое дело или спор, затрагивающие международные отношения, выходят за пределы судебной юрисдикции», *Baker v. Carr*, 369 U.S. at 211, и является аксиомой то, что «суды обладают полномочиями толковать договоры», *Japan Whaling Ass'n v. Am. Cetacean Soc'y*, 478 U.S. 221, 230 (1986). Суд не может «уклониться от [своей] обязанности» применять конкретное закреплённое в законе право «лишь “потому, что вопросы имеют политическое измерение”». *Zivotofsky ex rel. Zivotofsky v. Clinton*, 566 U.S. 189, 196 (2012) (цитируется *INS v. Chadha*, 462 U.S. 919, 943 (1983)).

Ни один из факторов, выделенных в деле *Baker v. Carr*, в данном деле по иску *Starr* о возврате налога не присутствует. Вопрос о праве *Starr* на дискреционное освобождение по статье 22(6) представляет собой стандартный случай толкования договора. При этом статья 22(6) и Техническое пояснение предоставляют содержательные стандарты, позволяющие суду определить, являлось ли решение IRS ошибочным. Следовательно, утверждение *Starr* о том, что IRS неверно истолковала федеральное законодательство, отказав компании в возврате налога, является делом, которое суд явно вправе рассматривать.

Особо поучительны решения Верховного суда США по делам *Japan Whaling* и *Zivotofsky*. В деле *Japan Whaling* Суд отклонил довод о том, что доктрина политического вопроса исключает возможность судебного разрешения иска об отказе от исполнительного соглашения между Соединёнными Штатами и Японией и о возложении на Министра торговли США обязанности удостоверить, что Япония нарушает международную конвенцию. *Japan Whaling*, 478 U.S. at 229–30. Оспаривание решения Министра не вносить Японию в сертификат за промысел китов сверх установленных международных квот «представляло собой сугубо правовой вопрос о толковании закона». Id. at 230. Суду было необходимо «определить характер и объём обязанности, возложенной на Министра [законом], — что требует применения не более чем традиционных правил толкования законодательных актов, а затем применить этот анализ к конкретным фактическим обстоятельствам данного дела». Id. Осознавая потенциальные последствия принятого решения для международных отношений и «первостепенную роль Конгресса и исполнительной ветви власти в [этой] сфере», Суд тем не менее пришёл к выводу, что «в соответствии с Конституцией одной из характерных функций судебной власти является толкование законов, и мы не можем уклоняться от этой обязанности лишь потому, что наше решение может иметь существенное политическое измерение». Id.

Решение по делу *Zivotofsky* — наиболее свежее напоминание Верховного суда США о том, что судебная власть обязана разрешать споры о конкретных закреплённых в законе правах, когда это правомерно предлагается сделать. В деле *Zivotofsky* рассматривался закон, обязывающий Государственного секретаря по запросу гражданина США, родившегося в Иерусалиме, выдать свидетельство о рождении или паспорт с указанием

Израиля как места рождения. 566 U.S. at 191–92. Впоследствии дипломатические должностные лица отказали в запросе об указании «Иерусалим, Израиль» в качестве места рождения лица, сославшись на то, что такой закон неправомерно вмешивается в полномочия исполнительной ветви власти в сфере международных отношений. *Id.* at 192–93. Суд постановил, что вопрос о конституционности этого закона является подсудным. *Id.* at 194, 201. Суду предлагалось не установить, является ли Иерусалим столицей Израиля, а лишь решить, имеет ли физическое лицо закреплённое в законе право на указание Израиля в качестве его места рождения в паспорте. *Id.* at 195. «[Zivotofsky] признаёт, что по делам в сфере внешней политики суды прежде всего должны установить, “[п]росят ли федеральные суды [...] подменить решение политических ветвей власти в сфере внешней политики собственным ничем не обусловленным суждением” или же им предлагается выполнить, например, “привычное судебное упражнение” по определению того, как следует толковать закон или является ли он конституционным». *bin Ali Jaber*, 861 F.3d at 248 (цитируется *Zivotofsky*, 566 U.S. at 196).

Иск *Starr* о возврате налога является прямым примером последней категории. По иску *Starr* суду необходимо «определить характер и объём обязанности», возложенной на компетентный орган США статьёй 22(6), — что «требует применения не более чем традиционных правил толкования» в отношении американо-швейцарского налогового договора, — «а затем применить этот анализ к конкретным фактическим обстоятельствам» дела *Starr*. *Japan Whaling*, 478 U.S. at 230; см. также *Hourani v. Mirtchev*, 796 F.3d 1, 8 (D.C. Cir. 2015) (отказавшись признать дело неподсудным на основании доктрины политического вопроса там, где «стандарты, необходимые для разрешения» заявленных требований, представляли собой «рутинные инструменты принятия решений, которые суды регулярно применяют», несмотря на то что судебное решение «могло затронуть действия иностранного правительства»). И рассмотрение судами налоговых споров на основании международных налоговых соглашений — что и требуется здесь — отнюдь не является редкостью. См., например, *Eshel v. Comm’r*, 831 F.3d 512 (D.C. Cir. 2016); *Nat’l Westminster Bank, PLC v. United States*, 512 F.3d 1347 (Fed. Cir. 2008); *Del Commercial Props., Inc. v. Comm’r*, 251 F.3d 210 (D.C. Cir. 2001); *Xerox Corp. v. United States*, 41 F.3d 647 (Fed. Cir. 1994).

Окружной суд признал иск *Starr* о возврате налога неподсудным на том основании, что удовлетворение требований о возврате «вторгалось бы в прерогативу исполнительной власти участвовать в [процессе консультации]» со Швейцарией. *Starr II*, 2016 WL 410989, at *2. Указав, что суд не может «диктовать содержание дипломатических коммуникаций, в которых участвует исполнительная ветвь власти», суд предположил, что решение о праве *Starr* на льготы по статье 22(6) недозволенно «предопределил исход любых переговоров или консультаций между должностным лицом исполнительной ветви власти и представителями иностранного государства». *Id.* at *4. Суд акцентировал внимание на своей предполагаемой «неспособности и некомпетентности» «встать на место IRS и её швейцарских коллег и фактически предрешишь исход любой консультации между ними». *Id.* at **3–4. Такое понимание иска *Starr* о возврате налога и доктрины политического вопроса было неверным.

Решение Окружного суда не окажет никакого влияния на проведение консультации между компетентными органами США и Швейцарии. *Starr* просит вынести судебное решение о том, допустило ли Правительство ошибку, отказав *Starr* в льготах по договору. Как

поясняется ниже, если Окружной суд сочтёт позицию IRS несостоятельной, он вправе приостановить производство по делу до проведения консультации между компетентными органами, поскольку консультация является обязательным условием предоставления возврата. См. американо-швейцарский налоговый договор, ст. 22(6). Затем IRS вправе вернуться в суд и представить любые новые доказательства, полученные в ходе консультации. Наше решение не наделяет Starr правом на проверку консультации. Консультация является лишь элементом административного процесса IRS. Правительство вправе использовать информацию, полученную в ходе консультации, в обоснование своего окончательного решения, однако Starr правомерно признаёт, что не имеет права оспаривать саму консультацию. При этом позиция иностранного органа не является определяющей при принятии компетентным органом США решения по статье 22(6). См. Oral Argument at 39:14–39:35, 45:13–45:35, No. 17-5238 (D.C. Cir. argued Sept. 13, 2018).

Поскольку Окружной суд пришёл к выводу, что не может восстановить нарушенное право Starr, не разрешив при этом политического вопроса, он констатировал, что Starr лишена права на судебную защиту. Starr II, 2016 WL 410989, at *4. Однако вопрос о том, правомерно ли IRS признала Starr не имеющей права на льготы по договору согласно статье 22(6), не является политическим. Следовательно, право Starr на судебную защиту не оспаривается, поскольку возврат налога в запрошенной сумме 38 миллионов долларов явно устранил ущерб, причинённый Starr. В связи с этим мы отменяем решение Окружного суда и направляем дело на новое рассмотрение с тем, чтобы Starr могла продолжить предъявление иска о возврате налога на основании 26 U.S.C. § 7422(a).

В. У Starr отсутствует право на предъявление иска на основании АРА

Поскольку Окружной суд исходил из того, что Starr не может добиться судебной защиты на основании 26 U.S.C. § 7422(a), он разрешил Starr оспорить отказ Правительства в предоставлении льгот по договору на основании АРА, хотя и не нашёл оснований для удовлетворения этого требования. Мы полагаем, что Окружной суд ошибся, предположив, что Starr вправе предъявить иск на основании АРА.

АРА является основанием для предъявления иска только при условии, что «отсутствует иное надлежащее средство правовой защиты в суде». 5 U.S.C. § 704. Поскольку 26 U.S.C. § 7422(a) является надлежащим механизмом защиты права Starr, у Starr отсутствует право на предъявление иска на основании АРА. См. Perry Capital LLC v. Mnuchin, 864 F.3d 591, 620–21 (D.C. Cir. 2017) (разъясняющего, что препятствие в виде наличия надлежащего средства правовой защиты по § 704 определяет, имеется ли право на предъявление иска на основании АРА); Cohen v. United States, 650 F.3d 717, 731 (D.C. Cir. 2011) (en banc) (постановившего, что проверка на основании АРА требований о возврате налога была бы возможна лишь в том случае, если бы 26 U.S.C. § 7422(a) не предоставлял надлежащего средства правовой защиты).

Г. Иск Starr о возврате налога был правомерно предъявлен на основании 26 U.S.C. § 7422(a)

Статья 7422(a) Кодекса внутренних доходов предоставляет право на «возврат» «налога, который предположительно был ошибочно или незаконно начислен или взыскан», 26 U.S.C. § 7422(a), что именно и является предметом требований Starr. Как правило,

налогоплательщики обязаны оспаривать законность налогового начисления в рамках разбирательства по иску о возврате налога, а не в исках об обязанности или декларативном производстве. См., например, *Bob Jones Univ. v. Simon*, 416 U.S. 725, 746 (1974) (постановившего, что иски о возврате налога предоставляют налогоплательщикам полную возможность оспорить законность решений IRS); *Enochs v. Williams Packing & Nav. Co.*, 370 U.S. 1, 7 (1962) (толкующего Закон против судебного запрета, 26 U.S.C. § 7421(a), как «требующего, чтобы правовое основание на [...] оспариваемые суммы определялось в иске о возврате налога»); *Fla. Bankers Ass'n v. U.S. Dep't of Treasury*, 799 F.3d 1065, 1066 (D.C. Cir. 2015) (подтвердившего, что оспаривание налоговых законов и нормативных актов подлежит рассмотрению в рамках иска о возврате после уплаты налога или в производстве по недоимкам).

Правительство ссылается на дело *Cohen*, 650 F.3d 717, в обоснование своей позиции о том, что дело *Starr* должно быть разрешено на основании APA. Мы с этим не согласны. В деле *Cohen* мы однозначно указали, что «оспаривание налогоплательщиками законности индивидуального налогового начисления» представляет собой «типичные иски о возврате налога». 650 F.3d at 733. Мы также подчеркнули принципиальное различие между такими делами и «оспариванием нормативного акта IRS, её действий или процедуры, не связанных с индивидуальным начислением или взысканием налогов». *Id.* Дело *Cohen* касалось группового иска об оспаривании механизма возврата, разработанного IRS после незаконного взыскания акцизного налога на телефонные переговоры. *Id.* at 720–21. Мы разрешили предъявление иска на основании APA, поскольку «в налоговом контексте иски на основании APA подлежали бы проверке лишь в отношении тех дел, в которых речь идёт об окончательном административном решении, не связанном с начислением и взысканием налогов». *Id.* at 733. Истцы по делу *Cohen* добивались перспективной неденежной защиты, поэтому предъявление иска на основании APA было правомерным.

В отличие от дела *Cohen*, *Starr* оспаривает законность индивидуального налогового начисления, а не процедур IRS, и требует ретроактивной денежной защиты. В связи с этим мы направляем дело в Окружной суд, с тем чтобы *Starr* могла предъявить иск о возврате налога. С высокой степенью вероятности возможен один из четырёх сценариев дальнейшего развития событий, хотя стороны и Окружной суд вправе рассмотреть и иные варианты действий:

1. Компетентный орган США может принять решение о проведении консультации и впоследствии признать, что *Starr* имеет право на льготы по американо-швейцарскому налоговому договору. Если IRS удовлетворит денежное требование *Starr*, производство по делу, по всей видимости, будет прекращено в связи с отпадением предмета спора.
2. Компетентный орган США может провести консультацию со своим швейцарским коллегой и сохранить нынешнюю позицию об отсутствии у *Starr* права на льготы по Договору. Проведение консультации до начала дальнейшего производства в Окружном суде могло бы ускорить разрешение настоящего дела и предоставить Правительству любую дополнительную информацию, которая может быть получена в ходе консультации. Если Окружной суд придёт к выводу, что IRS должна была признать *Starr* имеющей право на льготы по статье 22(6), суд вправе взыскать с Правительства в пользу *Starr* запрошенную сумму, поскольку

консультация, предусмотренная Договором, к этому моменту уже будет проведена.

3. IRS может принять решение о сохранении нынешней позиции без проведения консультации в настоящее время. Если Окружной суд сочтёт позицию IRS несостоятельной, он вправе приостановить производство по делу до проведения консультации между компетентными органами США и Швейцарии, поскольку возврат налога без проведения консультации невозможен. IRS вправе вернуться в суд с возможностью представить любые новые доказательства, которые могут быть получены в ходе консультации. В рамках данного подхода Starr не будет предоставлено право на проверку консультации, которая является лишь частью административного процесса IRS. Однако если IRS вернётся в Окружной суд и сошлётся на информацию, полученную в ходе консультации, в качестве основания для отказа в льготах по налогу, это решение будет подлежать проверке.

4. Если производство по иску о возврате налога будет продолжено и Окружной суд придёт к выводу, что доказательства подтверждают решение IRS об отказе в льготах, в пользу Правительства может быть вынесено судебное решение.

В трёх последних из перечисленных сценариев стороны, считающие решение не соответствующим их интересам, вправе обратиться с апелляционной жалобой. При проверке любого решения IRS об отказе Starr в льготах по американско-швейцарскому налоговому договору Окружной суд будет применять устоявшиеся принципы толкования договоров при оценке применения IRS положений статьи 22(6). «Толкование договора [...] начинается с его текста». *Medellin v. Texas*, 552 U.S. 491, 506 (2008). «Очевидное значение» текста договора «является определяющим, если только применение слов договора в соответствии с их общепринятым значением не приводит к результату, несовместимому с намерениями или ожиданиями его подписантов». *Sumitomo Shoji Am., Inc. v. Avagliano*, 457 U.S. 176, 180 (1982) (ссылки и внутренние кавычки опущены). Если текст договора оставляет какую-либо неоднозначность, суд должен «обратиться к источникам, освещающим “общие ожидания договаривающихся сторон”, таким как “история переговоров и разработки документа” и “понимание договаривающимися сторонами [договора] после его ратификации”». *Eshel*, 831 F.3d at 519–20 (цитируется *Zicherman v. Korean Air Lines Co.*, 516 U.S. 217, 223, 226 (1996)). «Не являясь исчерпывающим, смысл, приписываемый положениям договора правительственными органами, ответственными за его согласование и применение, имеет большой вес». *Sumitomo*, 457 U.S. at 184–85.

Наконец, Starr просит настоящий суд констатировать, что IRS неверно истолковала и неправильно применила статью 22(6) и критерий основной цели, закреплённый в Техническом пояснении. Мы признаём, что Окружной суд рассматривал эти вопросы при проверке решения IRS в рамках иска Starr, предъявленного на основании APA. Однако поскольку мы направляем дело в Окружной суд для его рассмотрения в качестве иска о возврате налога, мы оставляем рассмотрение доводов Starr на первичное усмотрение Окружного суда в контексте иска о возврате налога.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По указанным выше основаниям мы отменяем решение Окружного суда о прекращении производства по иску Starr о возврате налога и направляем дело на новое рассмотрение. Мы также отменяем решение Окружного суда об удовлетворении ходатайства Правительства о вынесении решения в порядке суммарного производства и об отклонении встречного ходатайства Starr в части иска Starr, предъявленного на основании АРА, и направляем дело с указанием прекратить производство по данному требованию.

Решение вынесено в соответствии с вышеизложенным.