

## АПЕЛЛЯЦИОННОЕ РАЗРЕШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

### APPEALS RESOLUTION OF TAX DISPUTES

*Y. Artmиеva*

#### Annotation

The article examines the concept of dojurisdiktsionnyh tax procedures are considered the pros and cons of Appeals resolution of tax disputes. A comparative description of appeals and judicial dispute resolution. The author concludes on the need to make a pretrial order is not a formal and effective way to overcome the contradictions between the participants of tax relations, and only bound by the stage of dispute resolution will be justified.

**Keywords:** Tax Litigation, appellate resolution of disputes dojurisdiktsionnye procedures, taxes.

**Артемьева Юлия Александровна**

*К.юр.н., доцент кафедры гражданского  
и трудового права Российского  
университета дружбы народов*

#### Аннотация

В статье исследуется понятие доюрисдикционных налоговых процедур, рассматриваются плюсы и минусы апелляционного разрешения налоговых споров. Проводится сравнительная характеристика апелляционного и судебного разрешения споров. Автор приходит к выводу о необходимости сделать досудебный порядок не формальным, а действенным способом преодоления противоречий между участниками налоговых правоотношений, и только тогда обязательность такой стадии решения спора будет оправданной.

#### Ключевые слова:

Налоговые споры, апелляционное разрешение споров, доюрисдикционные процедуры, налоги.

Сегодня среди ученых нет единого подхода относительно выяснения содержания доюрисдикционных налоговых процедур, природы административных процедур разрешения налоговых споров, но исследование этих вопросов уже приводит к определенным результатам. В то же время еще многие проблемы решены не до конца. Это касается и понятийного аппарата. В научной литературе очень часто как синонимы используют такие конструкции, как "административный", "досудебный", "внесудебный" порядок решения налоговых споров, а также "апелляционное урегулирование".

В Российской Федерации преимущество отдается использованию конструкции досудебного решения налоговых споров, исходя из того, что именно так регулируется порядок решения споров регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке. В то же время, на наш взгляд, более логичным представляется использование понятия административного порядка решения налоговых споров в режиме апелляционного административного согласования. Это понятие, с одной стороны, подчеркивает, что споры разрешаются в административном, а не судебном порядке, а с другой стороны, акцентирует внимание на апелляции как на способе обращений в налоговые органы.

Каждое лицо имеет право обжаловать решение органов государственной налоговой службы, если оно ограничивает его права, установленные законами РФ, в административном или в судебном порядке.

Статьи 137 и 138 Налогового кодекса Российской

Федерации (далее – НК РФ) предусматривают право налогоплательщика или налогового агента на обжалование акта налогового органа, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия (бездействие) нарушают их права, затрагивают их законные интересы, незаконно возлагают какую-либо обязанность.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

Право на обжалование принадлежит налогоплательщику и налоговому агенту. Налогоплательщиками (плательщиками сборов) признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги (сборы), а налоговыми агентами – лица, на которых возложена обязанность исчислять, удерживать их у налогоплательщика и перечислять в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) (статьи 19, 24 НК РФ) [1]. Указанные лица могут реализовать свое право как непосредственно, так и через представителя, полномочия которого должны быть должным образом подтверждены (статья 26 НК РФ).

Нужно согласиться с тем, что значительное количество оснований не разрешения налоговых споров по существу предопределяется неэффективностью процедуры апелляционного административного согласования. Налоговые органы не всегда направляют свое поведение на поиск компромисса в пределах согласования позиций

плательщика и соответствующего налогового органа.

Однако нельзя отграничиваться и от определенных преимуществ такого способа решения спора. Многие авторы относят к ним простоту процедуры, что позволяет плательщику налогов самостоятельно и всесторонне защищать собственные права; оперативность рассмотрения спора; отсутствие необходимости уплачивать государственную пошлину.

Так, приказом Министерства налоговой службы от 17 августа в 2001 г. № БГ-3-14/290 с целью развития норм Налогового кодекса РФ об обжаловании актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, а также детализации процедуры рассмотрения жалобы и вынесения решения утверждены Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке. При этом налогоплательщик или налоговый агент при внутриведомственном рассмотрении жалобы не рассматривается как обязательный субъект. Все жалобы, которые поступают в соответствующие налоговые органы, направляются в юридические подразделения, на которые возложена обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке решений. Таким образом, решение по спорному вопросу должно быть сформулировано еще до того, как комиссия по рассмотрению жалоб (которая состоит из руководства юридического подразделения, специалистов, принимавших личное участие в подготовке рассмотрения жалобы, других специалистов, которые имеют знание о предмете жалобы, и возглавляется руководителем или заместителем руководителя налогового органа) приступит непосредственно к работе. Фактически налогоплательщик не должен представлять свои объяснения по проблеме, которую он сам обнаружил, выразив свое несогласие с принятым решением, действием (бездействием). Жалобы налогоплательщиков рассматриваются комиссией только в случае, когда имеются достаточные основания считать, что обжалуемый акт не отвечает законодательству Российской Федерации.

В режиме административного апелляционного согласования должны учитываться принципы организационного построения, иерархии налоговых органов, поскольку нужно определить орган высшего уровня относительно каждого из предыдущих звеньев процедуры согласования. При этом подведомственность определяется с учетом обязательной последовательности таких звеньев. Это, однако, не означает, что процедура согласования должна включать все этапы прохождения согласования в соответствии с существующими звеньями организационного построения системы контролирующих органов. Она может закончиться с прохождением одного или двух этапов в случае, если сторона, которая инициирует процедуру административного обжалования или ее продолжение, будет удовлетворена результатами согласования или, напротив, не продолжая эту процедуру, обратится в суд. В этом случае процесс апелляционного согласования переходит в стадию судебной процедуры [6].

Такой административный способ урегулирования разногласий является неэффективным, поскольку он не рассчитан на выяснение обстоятельств спора и фактически предусматривает в перспективе переложение такой функции на суд. Шагом к выработке детализированных процедур, направленных на внутриведомственное решение споров, стало вступление в силу Федерального закона "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мероприятий по совершенствованию налогового администрирования". Настоящий акт предусматривает возможность обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Для сравнения может быть рассмотрена система разрешения налоговых споров в Великобритании. Ее основная цель заключается в максимальном усилении роли переговорного процесса между налогоплательщиком и налоговым органом, которое в значительной мере достигается путем детализации процедуры рассмотрения споров. Особенностью юридической техники внедренного порядка рассмотрения налоговых споров является детальное описание всех его этапов: подготовка слушания; согласование документов; предыдущее слушание; слушание дела; вынесение решения; сообщение сторонам о вынесенном решении; пересмотр вынесенного решения; обжалование вынесенного решения; выполнение решения. Благодаря четкому настроенному механизму досудебных административных процедур лишь небольшая часть налоговых споров в этой стране доходит до судебных инстанций. Акцент на досудебное разрешение конфликта делается и в законодательстве США. Рассмотрение возражений по поводу предварительно начисленного органом налоговой службы размера налога проводится Специальным бюро по рассмотрению жалоб (апелляций) налогоплательщиков на неправильное исчисление налогов и определение облагаемой налогом базы, которая находится в составе Управления Федеральной налоговой службы. Деятельность Бюро направлена на разрешение конфликта путем достижения соглашения, что позволяет избежать обращения налогоплательщика в суд, а следовательно и больших расходов времени и средств для обеих сторон в споре, и способствует процессуальной экономии.

М. П. Кучерявенко обращает внимание на то, что административное согласование реализуется через процедуры обжалования актов налоговых органов и решения споров между налогоплательщиками и представителями налоговых органов в пределах самой системы налоговых органов. "Акты субъектов власти могут оказаться дефектными по различным причинам, например: выбор не лучшего варианта решения; небрежность, предубежденность или некомпетентность должностного лица, которое принимает управленческое решение; превышение должностных полномочий и др." [2]. Нужно согласиться с тем,

что в этой ситуации праву одной стороны на реализацию власти в сфере налогообложения объективно противостоит право второй стороны на обжалование актов властного субъекта. При этом субъектом права на обжалование является налогоплательщик. Но по содержанию этой нормы право на обжалование является общим и возможность обращения лица с жалобой абсолютно не связана с приобретением им статуса налогоплательщика. Например, лицо, не зарегистрированное плательщиком налога на добавленную стоимость, имеет право обратиться с жалобой на решение налогового органа об определении ему налогового обязательства по этому налогу в процедуре апелляционного административного согласования. Правовой статус плательщика налога должен быть установлен во время рассмотрения жалобы как юридический факт, который может повлиять на результат решения спора.

Для характеристики доюрисдикционных налоговых процедур (которые по предметно-функциональному признаку можно объединить в осуществление внесудебного решения налоговых споров) важным является положение о том, что их применение не связывается с обязательным наличием правонарушения. Нельзя однозначно утверждать, что именно правонарушение является основанием возникновения этого вида процедур. Однако логично утверждать, что основанием начала доюрисдикционных налоговых процедур является момент возникновения разногласий между субъектами, которые представляют властную и обязанную стороны налоговых правоотношений. Причинами таких разногласий может быть как неправильное понимание соответствующей законодательной нормы, так и коллизия актов налогового законодательства.

Соглашаясь в целом с рассмотренной позицией, хотелось бы сделать несколько уточнений. Во-первых, когда говорится о причинах разногласий во взглядах сторон налоговых правоотношений, и на основании этого о существовании неправильного понимания законодательной нормы, может идти речь не об изъянах налогового правового регулирования или ошибке в представлении участника налоговых отношений относительно целей или содержания такого регулирования, а о попытке участника как можно полнее реализовать свой интерес в этих отношениях. Если налоговые органы заинтересованы в наибольшем поступлении средств, то плательщик, напротив, в их минимизации. Во-вторых, относительно соотношения позиций противостоящих сторон – с одной стороны, они не всегда находятся в обязательной конфронтации, попытками обоих участников может быть поиск компромисса и достижение позиции, наиболее благоприятной как для плательщика, так и для налогового органа с точки зрения выполнения им возложенных на него функций. С другой стороны, сложно согласиться с тем, что фактически урегулирование спора осуществляется именно при таком соотношении позиций участников спора. Это справедливо лишь в случае, когда идет речь об

урегулировании спора в режиме апелляционного административного согласования. Но когда идет речь о рассмотрении этого спора в суде, то конфронтация позиций плательщика и налогового органа уже выходит на внешний уровень отношений между ними, добавляется специальный участник – суд, в результате чего изменяется характер процессуальных отношений.

Определяющим в раскрытии содержания и особенностей доюрисдикционной процедуры является то, что ее правовым направлением является обеспечение устранения разногласий между сторонами регулятивных налоговых правоотношений в режиме позитивного правоприменения. Фактически при этих условиях она существует как вид регулятивной налоговой процедуры, которая предусматривает устранение конфликта.

Налоговые споры, которые рассматриваются в порядке апелляционного административного согласования, могут решаться как без обращения в юрисдикционный орган, так и при участии соответствующего юрисдикционного органа. В этой ситуации появляется вопрос относительно обязательности досудебных процедур регулирования споров. Так, некоторые авторы предлагают признать обязательной досудебную процедуру урегулирования налоговых споров. При этом плательщик должен предоставить мотивированные объяснения или возражения относительно выводов налогового органа, сделанных по результатам проверки.



Действующее законодательство не ставит в зависимость друг от друга возможность применения процедур решения налоговых споров, как и вообще не предусматривает обязательность досудебных процедур решения любого спора как условие реализации права на обращение в суд с иском о защите нарушенных прав, свобод или законных интересов. Этот принцип правового регулирования заложен в Конституции РФ [4].

Однако законодательная практика все больше ориентируется на доюрисдикционную процедуру в налоговых спорах. Так, в российском налоговом законодательстве закреплены случаи обязательности подачи жалобы по отдельным категориям дел. Например, согласно п. 5 ст. 101–2 Налогового кодекса РФ решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке лишь после обжалования этого решения в налоговом органе высшего уровня. То есть административное согласование обязательно предшествует юрисдикционной процедуре ре-

шения спора. Показательно, что во многих странах Западной Европы применяется именно такая процедура, когда у плательщика налога право на обращение в суд относительно решения налоговых органов возникает лишь после предыдущего обжалования этого решения в административном порядке.

Доюрисдикционная процедура должна быть определена с максимальной направленностью на обеспечение всестороннего выяснения позиций сторон спора, проверки их доводов и возражений, в том числе с возможностью привлечения в случае необходимости соответствующих специалистов по вопросам, по которым существуют противоречия; наделение органа, на который возлагается досудебное рассмотрение налоговых споров, компетенцией, которая бы обеспечивала объективное и профессиональное заключение относительно спорных вопросов. Только при условии, когда досудебный порядок не будет формальным, а станет действенным способом преодоления противоречий между участниками налоговых правоотношений, обязательность такой стадии решения спора будет оправданной.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Гусева Т. А., Чуряев А. В. Налоговые споры. Тенденции правоприменения. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 400 с.
2. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 2 томах. Том 1. Общая часть. – М.: Статут, 2009. – 864 с.
3. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 2 томах. Том 1. Общая часть. – М.: Статут, 2010. – 640 с.
4. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. – М.: Юридическая литература, 1993. – 64 с.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая (по состоянию на 1 октября 2009 г.). – М.: Проспект; КНОРУС, 2009. – 688 с.
6. Осипова Е.С. Налоговый потенциал в системе налоговых и межбюджетных отношений. – Хабаровск: ДВАГС, 2008. – 194с.

© Ю.А. Артемьева, (warry@yandex.ru), Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики».

