

## Институт досудебного урегулирования налоговых споров

© 2010 Н.А. Яруткина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола  
E-mail: center\_audita@mail.ru

В статье рассматривается понятие института досудебного урегулирования налоговых споров, дается определение субъектов института досудебного урегулирования, проводится сравнительный анализ двух категорий дел досудебного урегулирования в зависимости от инициатора спора – налогового органа или налогоплательщика. Анализируются проблемы досудебного урегулирования налоговых споров, и предлагаются меры по совершенствованию налогового законодательства.

*Ключевые слова:* досудебное урегулирование, институт, налоговые споры, налогоплательщики.

В последние годы в России проводится большая работа по сокращению количества налоговых споров, рассматриваемых в судах.

Досудебный способ защиты прав налогоплательщиков заключается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи дела в суд. Таким образом, развитие института досудебного урегулирования налоговых споров способствует сокращению судебных разбирательств, возникающих между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также обеспечивает повышение качества налогового администрирования. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (НКФ) налогоплательщики вправе обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в административном или в судебном порядке (по личному усмотрению).

Определение досудебного порядка урегулирования налоговых споров в качестве отдельного института не случайно. Институционализм как самостоятельное течение научной мысли был основан американским экономистом и социологом Т. Вебленом в начале XX в. в США, он занимался исследованием теории общественной эволюции. Т. Веблен рассматривал институты в качестве процессов, которые происходили в прошлом и не отвечают требованиям настоящего времени, но при определенных обстоятельствах “проходит изменение образов мышления людей, то есть развитие институтов, и перемены в самой человеческой природе”<sup>1</sup>. В современном мире под институтом понимаются относительно устойчивые, повсеместно используемые, формальные и неформальные правила и нормы (законы, договоры, положения, кодексы поведения, обычаи), содержащие условия поведения и ограничения экономических действий, отношений, а также факторы принуждения<sup>2</sup>. В своей совокупности институты оказывают организующее воздействие на экономические процессы и отношения, структурируют взаимодействие их участ-

ников, образуют побудительные мотивы деятельности. Целью любого института является выполнение определенного рода функций. Для института досудебного урегулирования налоговых споров можно выделить такие функции, как объективное рассмотрение возникающих налоговых споров, урегулирование споров в рамках налоговой системы без передачи дел в суд, выработка основных направлений для повышения качества налогового администрирования.

На урегулирование налогового спора в рамках досудебных процедур оказывает влияние институциональная среда, которая выражена в качестве определенной модели, отражающей уровень развития налоговых правоотношений. При исследовании институциональной среды применительно к досудебному урегулированию налоговых споров можно выделить микро- и макроуровень. Микроуровень представлен в виде конкретно возникающего налогового спора, в том числе обусловлен тематикой спора, налогоплательщиком. Макроуровень включает факторы, которые носят “глобальный” характер и определяют сферу налоговых правоотношений.

В литературе нет единой трактовки **понятия “досудебный порядок”** разрешения налоговых споров. Чаще используются понятия “административный порядок” и “внесудебный порядок” разрешения налоговых споров<sup>3</sup>. Анализ литературы показывает, что чаще всего термины “внесудебный” и “досудебный” используются как синонимы. По мнению С.М. Мироновой, целесообразнее говорить о внесудебном порядке, поскольку досудебный порядок предполагает также возможность судебного порядка разрешения налоговых споров (в некоторых случаях обязательно), хотя налоговые споры не всегда требуют судебного разрешения, а могут быть разрешены исключительно во внесудебном порядке<sup>4</sup>.

Досудебное урегулирование налогового спора представляет собой комплекс предусмотрен-

ных действующим законодательством Российской Федерации и внутриведомственными актами мероприятий, осуществляемых налоговыми аудиторами (специалисты налоговых органов, уполномоченные осуществлять досудебное урегулирование налоговых споров) в целях урегулирования налогового спора. Можно сказать, что современным законодательством порядок досудебного урегулирования налоговых споров закреплен в гл. 19 НК РФ. В силу п. 1 ст. 138 Кодекса акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу). Порядок подачи жалобы и порядок рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом закреплены в ст. 139 и 140 НК РФ.

Сам порядок досудебного обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц далеко не нов в российской налоговой системе. Такая процедура применяется с 1 января 1999 г., с момента введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации, являя собой альтернативное дополнение к судебному обжалованию.

С 1 января 2009 г. вступил в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ, предусматривающий обязательный порядок досудебного обжалования в вышестоящем налоговом органе решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение такого правонарушения. Эта норма в законодательстве о налогах и сборах, связанная с реформированием налогового администрирования в соответствии с Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, призвана снизить нагрузку на судебные органы, упростить и усовершенствовать разрешение налоговых споров. Следует отметить, что до введения обязательного досудебного порядка разрешения налоговых споров налогоплательщики прибегали к такому способу защиты не часто, что приводило к возрастающей нагрузке на судебные органы.

Досудебный порядок разрешения налоговых споров имеет ряд определенных преимуществ по сравнению с судебным разбирательством, таких как: относительно простая процедура обращения; свободная форма изложения жалобы; быстрые сроки рассмотрения жалобы; жалоба не может быть оставлена без движения; основания для возврата жалобы минимальны; за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина.

Если обратиться к статистическим данным налоговых органов Республики Марий Эл, мож-

но сделать вывод, что в последние годы все больше заявителей отдают предпочтение досудебной процедуре урегулирования налоговых споров. Так, за 2009 г. в налоговые органы Республики Марий Эл поступило 193 жалобы, что на 28 жалоб больше, чем в 2008 г. Кроме этого, налогоплательщики также используют право на досудебное урегулирование споров на стадии рассмотрения материалов проверок. В 2009 г. налогоплательщиками оспаривался 281 акт налоговых органов Республики Марий Эл, что составляет 2% от количества актов налоговых органов, составленных по результативным налоговым проверкам.

Наличие преимуществ досудебного порядка рассмотрения споров не исключает и не ставится в противовес судебной защите, которая, по мнению И.О. Марзоевой, также обладает рядом преимуществ, а именно: четкой определенностью всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством, возможностью по некоторым видам исков запретить налоговому органу списывать недоимку и пени до решения вопроса по существу; возможностью получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда; относительной объективностью рассмотрения спора<sup>5</sup>.

В зарубежных странах распространено создание специальных инстанций, которые занимаются разрешением налоговых споров. В ряде стран, например в США и ФРГ, действуют специальные налоговые суды, которым подведомственны все споры в сфере налогообложения. В Канаде также традиционно действует специализированный орган для рассмотрения налоговых споров: в 1983 г. в составе судебной системы образован Налоговый суд, ранее такие споры были подведомственны Палате налогового контроля<sup>6</sup>.

Налоговые суды могут создаваться и для рассмотрения только определенной категории споров. Так, в Великобритании судопроизводство по спорам, возникающим в связи с налогом на добавленную стоимость, ведет независимый трибунал. Решения трибунала могут быть обжалованы в Высшем суде<sup>7</sup>.

Создание таких судов вызвано спецификой дел, связанных с налогообложением. Их рассмотрение часто требует знания различных отраслей права, основ бухгалтерского учета и экономики. Налоговые споры, несмотря на все их особенности, уже давно не редкость в России. Разногласия с налоговыми органами возникают в деятельности почти каждого налогоплательщика, поэтому назначение специальных судей для разрешения налоговых споров имеет большое значение для объективного и квалифицированного

разрешения таких споров<sup>8</sup>. При этом необходимость сокращения нагрузки на судебные органы значительно увеличивает роль института досудебного урегулирования налоговых споров. Досудебные процедуры рассматриваются как важнейшее средство утверждения начал законности в деятельности налоговых органов.

Одним из основных участников досудебного урегулирования налоговых споров выступает налогоплательщик, обладающий определенными правами. При этом следует отметить, что права налогоплательщиков выступают в качестве гарантии правильной, точной реализации налогового законодательства.

Безусловно, одним из важнейших прав налогоплательщиков как участников налоговых споров является право на справедливое рассмотрение споров. Данное право предусматривает возможность своевременной реакции на предъявляемые претензии. Налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки и предоставлять налоговым органам необходимые пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проверок, с тем чтобы решить спорные вопросы посредством переговоров. Также можно отметить, что при рассмотрении налоговых споров имеет значение и реализация налогоплательщиками права на признание их действий добросовестными.

Таким образом, процессуальное положение налогоплательщика выражается в том, что он обладает установленными процессуальными правами и имеет фактическую возможность реализовать их в ходе рассмотрения и разрешения налогового спора. Налогоплательщик может возбудить процесс своими действиями (например,

подачей жалобы), требовать от органов и лиц, уполномоченных разрешать данное дело, ознакомления с материалами дела, представлять доказательства, давать объяснения, заявлять различного рода ходатайства и т.п.

НК РФ устанавливает случаи, когда стороны спора - налоговый орган или налогоплательщик - обязаны до судебного разбирательства предложить друг другу урегулировать спор в досудебном порядке. Данная процедура представляет собой письменное предложение одной стороны спора другой добровольно исполнить определенные обязательства (вернуть налог, уплатить штраф и т.д.).

Таким образом, инициатором урегулирования возникшего налогового спора в досудебном порядке могут быть как налогоплательщик, так и налоговый орган, поскольку каждый из них может быть инициатором налогового спора.

Следует отметить, что в научной литературе существует иное мнение по поводу того, кто может являться инициатором разрешения налогового спора в досудебном порядке. С.М. Мирнова считает, что инициатором рассмотрения спора в административном порядке всегда выступает налогоплательщик<sup>9</sup>.

По нашему мнению, все предусмотренные случаи досудебного урегулирования спора можно разделить на две категории в зависимости от инициатора спора - налогового органа или налогоплательщика. Однако если для налогоплательщика досудебное урегулирование налогового спора в большинстве случаев является правом, то для налогового органа - обязанностью (рис. 1).

Примером обязательного досудебного порядка урегулирования спора для налоговых органов

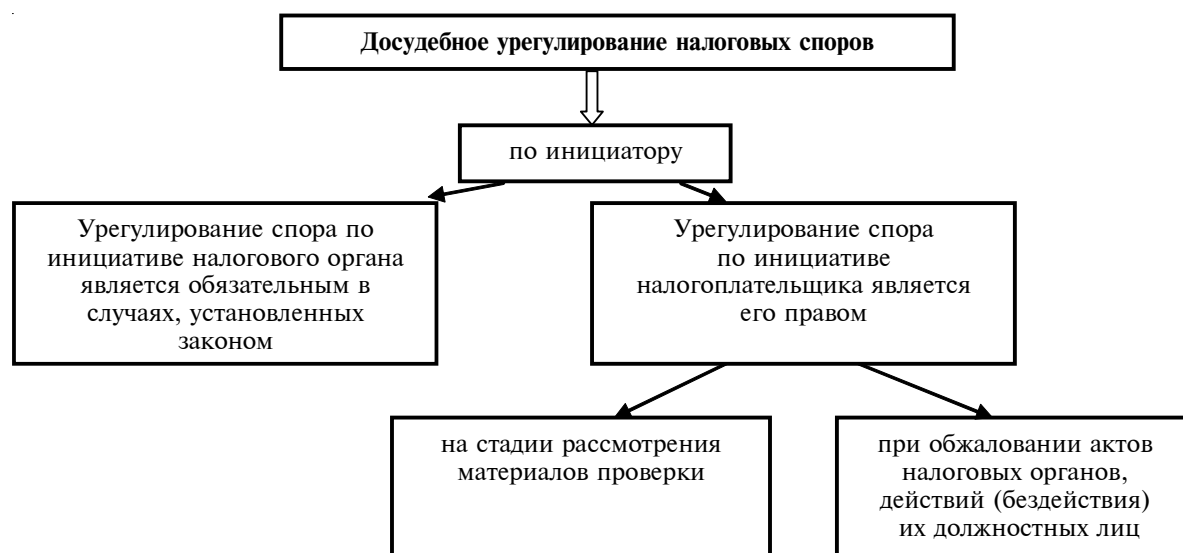


Рис. 1

является положение п. 1 ст. 104 НК РФ, в котором сказано, что до обращения с иском в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить сумму налоговой санкции.

Инициатором досудебного урегулирования налогового спора может являться и налогоплательщик. Одним из способов такого урегулирования является предусмотренная НК РФ возможность налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

Тот факт, что количество обжалуемых ненормативных актов налоговых органов в судебных инстанциях арбитражных судов из года в год росло, повлиял на то, что в структуре налоговых органов были выделены отдельные специалисты, исключительной компетенцией которых является рассмотрение жалоб на действия (бездействие) работников налоговых органов, а также пересмотр вынесенных в отношении налогоплательщиков ненормативных актов налоговых инспекций.

О создании специальных комиссий при налоговых органах, в компетенцию которых входило бы устранение конфликтных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками до начала судебного разбирательства, говорилось еще в 1991 г. Однако такие комиссии начали свое существование только с 2006 г., в связи с выходом Распоряжения Федеральной Налоговой службы России о концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов<sup>10</sup>.

Законодательное закрепление механизма досудебного урегулирования налоговых споров решает несколько важных задач:

- суды заняты действительно разрешением споров;
- налогоплательщики заинтересованы в сотрудничестве с налоговыми органами, так как разрешение конфликтов для них бесплатно;
- налоговые органы заинтересованы в повышении качества принимаемых решений, в их надлежащей правовой аргументации, так как они сами должны отвечать за обоснованность своих актов перед налогоплательщиком, а не перекладывать основной объем проверки законности принимаемых налоговых решений на арбитражный суд;
- не нарушается конституционное право лиц обращаться в суд, так как возможность такого обращения не должна ограничиваться императивным требованием досудебного урегулирования, которое является правом, а не обязанностью налогоплательщика.

Очевидно, что преимущества досудебного порядка разрешения налоговых споров подкрепляются мировым опытом. Во многих странах Европы, в США давно существуют специально уполномоченные органы и механизмы по разрешению конфликтов между налогоплательщиками и налоговыми органами во внесудебном порядке. Например, законодательством Германии закреплен обязательный порядок досудебного урегулирования налогового спора, соблюдение такого порядка является обязательным условием принятия дела к рассмотрению в суде.

Из показателей работы налоговых органов Республики Марий Эл следует, что в 2009 г. оспариваемая налогоплательщиками сумма заявленных требований по жалобам составила 148,2 млн. руб., тогда как в 2008 г. общая сумма обжалуемых требований была в 2,5 раза меньше и составляла 59,3 млн. руб. При этом в 2009 г. удовлетворены требования налогоплательщиков были на 45% от общей суммы заявленных в досудебном порядке, что лишь на 2% больше, чем в 2008 г. Конечно, увеличение количества жалоб, заявленных в них требований, а также сумм удовлетворенных требований не могут свидетельствовать об эффективной работе налоговых органов. Однако в условиях становления и развития института досудебного урегулирования налоговых споров данные показатели отражают его востребованность и реализацию налогоплательщиками своих прав. Для налоговых органов увеличение этих показателей является сигналом для принятия определенных решений по повышению качества работы с налогоплательщиками, устранения нарушений и недостатков в работе, оперативному устранению причин, лежащих в основе нарушений.

На практике большинство налоговых споров возникают в связи с несогласием налогоплательщика с решением налогового органа, принятого по результатам выездной проверки либо камеральной проверки, при взыскании налоговым органом штрафа за нарушение налогового законодательства, а также при отказе налогового органа произвести в отношении налогоплательщика какие-либо юридические действия, например, осуществить возврат или зачет налога, уплату процентов за несвоевременное возмещение НДС. Представим соотношение жалоб по видам заявленных требований (данные по Республике Марий Эл) (рис. 2).

Исходя из данных диаграммы, можно сделать вывод, что основную долю среди жалоб занимают жалобы на решения, вынесенные по результатам налогового контроля. Главными причинами обращений налогоплательщиков с данными жалобами являются:

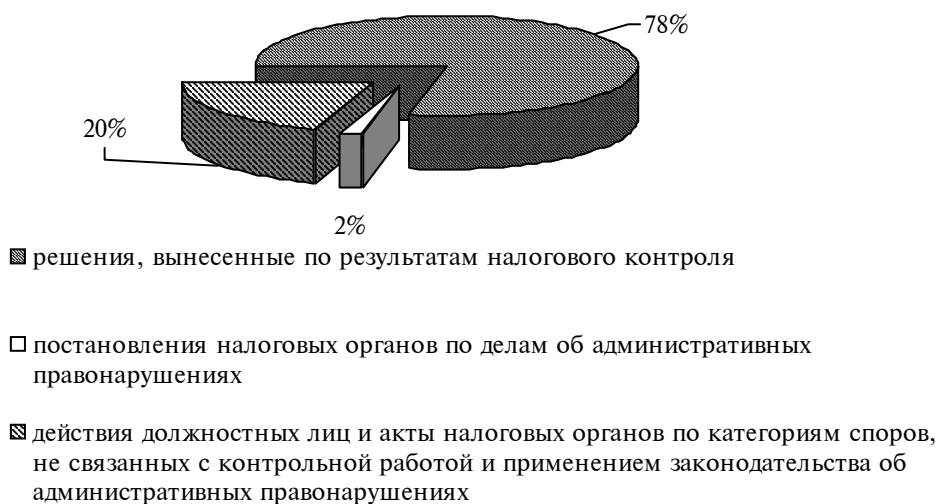


Рис. 2

- отказ в налоговых вычетах по НДС, в том числе с выводами о наличии у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды;
- отказ в принятии расходов для целей налогообложения по налогу на прибыль;
- отказ физическим лицам в предоставлении имущественных налоговых вычетов;
- применение налоговыми органами расчетных методов на основании статей 31 и 40 НК РФ;
- наличие оснований для привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения при недоказанности вины налогоплательщика;
- неприменение положений п. 1 ст. 112 НК РФ и п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность за совершенные налоговые правонарушения.

Второе место среди общего количества жалоб занимают жалобы на действия должностных лиц и акты налоговых органов по категориям споров, не связанных с контрольной работой и применением законодательства об административных правонарушениях. Из данной категории жалоб можно выделить:

1) жалобы по налоговым спорам. К ним относится обжалование решений по взысканию налоговых платежей, решений об отказе в зачете (возврате) излишне уплаченного налога, неправильного исчисления поимущественных налогов физическим лицам;

2) жалобы по неналоговым спорам. К таким жалобам относятся жалобы по вопросам применения налоговыми органами законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также жалобы на действия должностных лиц, связанные с отказом в предоставлении документов.

Анализируя жалобы налогоплательщиков в 2009 г., можно сделать вывод, что их рост, безусловно, связан с введением с 1 января 2009 г. обязательного досудебного урегулирования налоговых споров. При этом следует учитывать, что в настоящее время достаточно высоким остается удельный вес сумм удовлетворенных требований заявителей, что говорит о необходимости повышения эффективности контрольной работы, повышения качества работы по рассмотрению возражений налогоплательщиков и вынесению решений по результатам мероприятий налогового контроля.

Безусловно, в настоящее время имеется и много неурегулированных вопросов по осуществлению досудебного порядка урегулирования налоговых споров.

Так, существующим налоговым законодательством не определены полномочия вышестоящих налоговых органов по истребованию доказательств при рассмотрении жалобы, в каком порядке они могут производить истребование документов, имеющих значение для разрешения жалобы. А ведь эта проблема достаточно существенна, так как для принятия по жалобе объективного решения необходимо всесторонне изучить материалы дела, в том числе с истребованием у налогоплательщика необходимых документов или приглашения его для дачи пояснений.

Кроме того, имеются случаи, когда налогоплательщиками при подаче жалобы оспаривается не все решение, а только его часть. В настоящее время требует решения вопрос о возможности повторного обжалования налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган решения налогового органа по основаниям, ранее в жалобе не указанным в неоспариваемой ранее части.

То есть возникает неясность по наличию у налогоплательщика прав на подачу заявления в суд при оспаривании решения в части, ранее не оспариваемой в вышестоящем налоговом органе.

В связи с тем что по жалобам налогоплательщиков вышестоящим налоговым органом принимается новое решение, неясно, в каких случаях уведомление о рассмотрении жалобы и участие заявителя жалобы в рассмотрении ее руководителем вышестоящего налогового органа обязательно. Если приводить аналогию с процедурой принятия решения по налоговым проверкам, то уведомление налогоплательщика о рассмотрении материалов является обязательным, в противном случае нарушаются существенные условия рассмотрения материалов проверки и решение признается недействительным.

Таким образом, развитие досудебного порядка разрешения налоговых споров реально позволяет эффективнее разрешать возникающие конфликты налогоплательщиков с налоговыми органами и сократить обращения налогоплательщиков в суды.

<sup>1</sup> Веблен Т. Теория праздного класса: пер. с англ. М., 1984.

<sup>2</sup> Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М., 2006.

<sup>3</sup> Гриценко В.В. К вопросу о внесудебной правовой защите в налоговом праве // Налоги и налогообложение. 2005. □ 2.

<sup>4</sup> Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

<sup>5</sup> Марзоева И.О. Административный порядок обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов // Финансовое право. 2008. □ 3.

<sup>6</sup> Михайлова О.Р. Налоговый суд Канады // Ваш налоговый адвокат. Вып. 1 (15). М., 2001.

<sup>7</sup> Налоги в развитых странах / И.Г. Русакова [и др.]; под ред. И.Г. Русаковой. М., 1991.

<sup>8</sup> Пепеляев С.Г. Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004.

<sup>9</sup> Миронова С.М. Указ. соч.

<sup>10</sup> О концепции развития налогового аудита в системе налоговых органов: Распоряжение ФНС России от 1 сент. 2006 г. □ 130@.

*Поступила в редакцию 03.06.2010 г.*