

Секция «Юриспруденция»

Досудебное урегулирование налоговых споров: проблемные аспекты

Шоренков Роман Николаевич

Аспирант

НИУ ВШЭ, права, Москва, Россия

E-mail: roman_shorenkov@mail.ru

Отношения между налоговым органом и налогоплательщиком могут приобретать конфликтный характер. В значительной степени это вызвано наличием объективных противоречий между фискальными интересами государства, с одной стороны, и физических лиц, организаций, обязанных уплачивать налоги и сборы, – с другой [Kuchergov I. 2006, p. 388]. Действительно, внутреннее содержание налогов (их сущность) для участников налоговых отношений проявляется в различных внешних формах. Для государства налоги выступают в форме дохода, а для налогоплательщика – в форме изъятия части дохода (расхода).

Конфликтность налоговых правоотношений, связанная с односторонним перемещением доходов от налогоплательщика-собственника к государству, по мнению А.В. Демина, диктует повышенные требования к детальной формализации налоговых процедур, их нормативной фиксации, строгому соблюдению на практике [Demin A. 2010, p. 265]).

Следует отметить, что действующий административный порядок обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц недостаточно четко урегулирован.

Отсутствие детально урегулированной процедуры обжалования во многих случаях влечет необъективный, пристрастный подход при рассмотрении и разрешении жалобы. Вместе с тем нельзя не отметить и неоспоримые преимущества досудебной стадии обжалования, в частности то, что жалоба не может быть оставлена вышестоящим органом без движения, основания для возврата жалобы минимальны, за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина [Kozyrin A. 2008, p. 216].

Загруженность судебных инстанций, а также высокий показатель количества однотипных споров выявили необходимость введения обязательного досудебного урегулирования налоговых споров.

Следует отметить, что в НК РФ [5] обязательная досудебная процедура обжалования, несоблюдение которой влечет риск оставления заявления налогоплательщика без рассмотрения, что следует из ст. 148 АПК РФ [6], предусмотрена только для одной группы решений. Так, в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ решения налоговых органов о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налоговых правонарушений могут быть обжалованы в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Однако Президиум ВАС РФ в Постановлении от 24 мая 2011 года 18421/10 [10] пришел к выводу, что решение об отказе полностью или частично в возмещении заявленной налогоплательщиком суммы налога и решение о частичном возмещении суммы налога как основанные на установленных в ходе проверки обстоятельствах могут быть обжалованы в суд только после рассмотрения вышестоящим налоговым органом соответствующей жалобы налогоплательщика и проверки его доводов и обстоятельств, явившихся основанием для отказа в возмещении

налога. Важно отметить, что решения об отказе в возмещении НДС образуют самостоятельную группу ненормативных актов и прямо не названы в статье 101.2 НК РФ в качестве решения, которое предварительно подлежит обязательному обжалованию в вышестоящем налоговом органе. Таким образом, ВАС РФ, фактически расширив сферу применения обязательного досудебного порядка обжалования, распространил последствия несоблюдения этой процедуры на решения, для которых она прямо законом не предусмотрена.

Отдельного рассмотрения заслуживает проблема участия заявителя в рассмотрении материалов жалобы вышестоящим налоговым органом. Позиция Министерства финансов РФ по данному вопросу сводится к тому, что НК РФ не предусмотрено участие налогоплательщика в процедуре рассмотрения его жалоб [7, 8]. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 21 сентября 2010 года 4292/10 [9] отметил, что положения ст. 101 НК РФ, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, не подлежат расширительному толкованию и не могут применяться к процедуре рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом, поскольку из норм главы 20 НК РФ возможность подобного применения не следует.

На наш взгляд, такое процедурное отстранение лица, непосредственно заинтересованного в итогах рассмотрения спора, не согласуется с целями рассматриваемой процедуры. Представляется, что именно через взаимодействие налогоплательщика и налогового органа обжалование решений в административном порядке, действительно, может стать эффективным инструментом досудебного урегулирования споров.

Кроме того, учитывая, что налоговые органы в России представляют собой централизованную систему, выполняющую единую функцию, сводящуюся к укреплению доходной базы за счет налоговых поступлений, рассчитывать на их объективность и беспристрастность при рассмотрении жалоб налогоплательщика на решения нижестоящих налоговых органов не приходится. Как отмечал известный исследователь административного и финансового права первой половины XX века М.Д. Загряцков: «Нужно некоторое гражданское мужество, чтобы дерзнуть подать жалобу в то самое учреждение, распоряжение которого жалобщик пытается устранить или изменить» (Zagryatzkov M. 1925, p. 90).

Таким образом, проведенный анализ позволяет указать на необходимость нормативного устранения ряда пробелов в процедуре досудебного урегулирования налоговых споров.

Литература

1. Демин А.В. Нормы налогового права: монография. Красноярск, 2010.
2. Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве (Развитие идеи и принципов административной юстиции. Административный процесс и право жалобы в советском законодательстве. Административно-финансовое распоряжение и финансовая жалоба). М., 1925.
3. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2006.
4. Налоговые процедуры: учеб. пособие / под ред. А.Н. Козырина. М., 2008.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. N 31. 1998. Ст. 3824.
6. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 года N 95-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. N 30. Ст. 3012.
7. Письмо Министерства финансов РФ от 3 июня 2009 года 03-02-08/46 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Письмо Министерства финансов РФ от 24 июня 2009 года 03-02-07/1-323 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Президиум ВАС РФ в Постановлении 21 сентября 2010 года 4292/10 // Вестник ВАС РФ. 2010. 12.
10. Президиум ВАС РФ в Постановлении от 24 мая 2011 года 18421/10 // Вестник ВАС РФ. 8. 2011.