

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ И МЕХАНИЗМ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ В ДОСУДЕБНОМ ПОРЯДКЕ

Т. А. Дутова, Т. Н. Шаронина

ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов, Россия

Рецензент д-р экон. наук, профессор Е. Ю. Меркулова

Ключевые слова: досудебный порядок урегулирования споров; налоговый конфликт; налоговый спор.

Аннотация: Рассмотрены проблемы досудебного урегулирования налоговых споров, а также пути их разрешения на примере международного опыта. Исследована степень необходимости налогового контроля как такового, изучен досудебный порядок разрешения налоговых споров с точки зрения рассмотрения его как инструмента налогового контроля, реализуемого Федеральной налоговой службой РФ. Представлен и проанализирован порядок урегулирования споров в области налогообложения на современном этапе развития налоговой системы России.

В современном мире налоговые отношения довольно часто сопровождаются высоким уровнем конфликтности между их участниками. Причины данной тенденции:

- система законодательства в Российской Федерации в области налогов и налогообложения, которая активно развивается, реформируется, видоизменяется;
- особенности построения налоговой системы России;
- довольно часто возникающие двойные толкования норм налогового права.

Налогово-правовой конфликт можно охарактеризовать как один из видов финансово-правового конфликта, столкновение интересов субъектов налоговых правоотношений, которое возникло при установлении, введении, взимании налогов и сборов на территории нашей страны, а также реализации налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Дутова Тамара Алексеевна – магистрант; Шаронина Татьяна Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика», e-mail: banking@admin.tstu.ru, ТамБГТУ, г. Тамбов, Россия.

Данная категория обладает несколькими, присущими только ей признаками, а именно:

- взаимосвязь с правовыми отношениями сторон;
- обязательное присутствие правовых признаков у субъектов, объектов, а также субъективной стороны налогово-правового конфликта;
- противоборство субъектов права;
- наличие правовых последствий как результата разрешения данного конфликта.

Налогово-правовой конфликт образуется в тот момент, когда одна сторона налоговых взаимоотношений выражает свое нежелание действовать по установленным правовым предписаниям, которые содержатся в налоговом законодательстве страны, а другая сторона выражает несогласие с этим и требует исполнения вышеуказанных норм. Стоит помнить, что в налоговых правоотношениях стороны данного взаимодействия преследуют абсолютно разные, противоположные цели. Так налогоплательщик старается как можно эффективнее минимизировать налоговое бремя за период, в то время как инспекторы налоговой службы нацелены, прежде всего, на максимальное поступление налогов и взносов в бюджет [1].

В связи с тем, что число данных конфликтных ситуаций за последние десятки лет значительно преумножилось, законодатели начали постепенную разработку специальных норм, целью которых выступило формирование специальных процедур в налоговых отношениях, которые помогут примирить стороны и разрешить конфликт. Так, на основании «Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ на 2013 – 2018 годы» основной целью для законодателей выступает максимальное разрешение налоговых споров вне рамок судебной системы.

Досудебный порядок обжалования документов налоговых органов о налоговом правонарушении действует на территории нашей страны, начиная с 2009 года, то есть уже более 8 лет. На основании ст. 138 Налогового кодекса РФ акты налоговых органов, которые носят ненормативный характер, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов на законном основании могут быть обжалованы в суде, но только при условии, если было предпринято обжалование действий налоговых органов у вышестоящего налогового органа [2].

При этом налогоплательщик либо налоговый орган при наличии налогового спора не могут обратиться в суд за разрешением ситуации, если досудебный порядок не был пройден в полном размере. Однако, если проанализировать статистику рассмотрения налоговых конфликтов за восемь лет в арбитражных судах нашей страны, то стоит признать, что значительная доля всех дел все же доходит до судебных инстанций.

Выделим основные стадии досудебного порядка урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа:

- рассмотрение налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки;
- рассмотрение апелляционной жалобы или жалобы на это решение вышестоящим налоговым органом.

В процессе камеральной или выездной налоговой проверки в случае выявления несоответствий либо спорных моментов, налоговый орган должен запросить у налогоплательщика пояснения и уточнения. Осуществляется это посредством одного из следующих документов:

- требования о представлении пояснений;
- требования о представлении документов (информации).

Данное обстоятельство не является прихотью налогового инспектора, а выступает его обязанностью но только в случае, когда в сданной декларации либо расчете содержатся противоречия, ошибки, несоответствия. Если налоговый орган пропускает, игнорирует данный этап досудебного урегулирования споров, это может дать шанс налогоплательщику признать решение о совершении налогового правонарушения недействительным по причине того, что до составления акта о налоговой проверке, он не был проинформирован о выявленных ошибках и лишен права на дачу пояснений по этому поводу [3].

Как правило, на основании ст. 88 Налогового кодекса РФ причинами истребования пояснений у налогоплательщиков могут служить:

- ошибки в налоговой декларации;
- противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах;
- несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющимся у инспекции Федеральной налоговой службы (**ИФНС**) и полученным в ходе налогового контроля;
- обоснование размера полученного в отчетном (налоговом) периоде убытка;
- изменение показателей налоговой декларации при подаче уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее поданной.

В ответ на данное требование налогоплательщик может ответить в произвольной форме, однако он должен грамотно и аргументировано обосновать свою позицию. Данное письмо налогоплательщика может быть подкреплено сканами, либо копиями подтверждающих документов, например, выписок из регистров налогового, бухгалтерского учета. Такие действия могут позволить уже на начальном этапе снять все налоговые споры.

На основании ст. 93 Налогового кодекса, налоговые инспекторы также вправе истребовать документы у налогоплательщика. При этом, если налогоплательщик игнорирует такую просьбу налогового органа, то на него может быть наложен штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ [4].

После проведения налоговой проверки инспекторами выносится решение по ее результатам. Именно данный момент можно считать началом урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом. Налогоплательщик оповещается о возникших вопросах и претензиях налогового органа и имеет возможность обосновать свою позицию посредством обжалования полученного решения инспекции в вышестоящем налоговом органе. Следует помнить, что именно материалы проверки

выступают основным способом формирования предмета доказывания в суде. В настоящее время существует следующая позиция – разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом до момента формирования решения по проведенной проверке имеют некоторые особенности, поскольку они могут содержать в себе лишь разногласия по спорным фактическим обстоятельствам. Причина тому – акт налоговой проверки сам по себе не содержит прямой оценки действий или бездействий налогоплательщика и, как следствие, не влечет для налогоплательщика правовых последствий. Акт налоговой проверки можно охарактеризовать лишь как письменное доказательство по делу, которое должно быть проанализировано, исследовано и оценено точно так же, как и иные доказательства при рассмотрении материалов налоговой проверки. Одним из обязательных условий акта выступает его полная достоверность, которая достигается благодаря оценки степени реальности отражения в акте основной базовой сути доказательственных материалов. При этом акт обязательно должен быть подписан должностным лицом налогового органа, которое фактически осуществляло проверку, а также собирало необходимые сведения о фактах налогового правонарушения. Однако итог остается прежним, акт налоговой проверки не влечет правовых последствий для налогоплательщика, то есть на основании акта налогоплательщик не может быть привлечен к налоговой ответственности, по нему не могут быть доначислены налоги, взысканы штрафы и пени, а, следовательно, материальное право налогоплательщика на момент формирования акта не нарушается [5].

В случае, когда налогоплательщик не согласен с какими-либо фактами, выводами или предложениями инспекции, которые содержит акт налоговой проверки, на основании ст. 100 Налогового кодекса РФ, он имеет право подать по нему возражения, которые также составляются в произвольной форме. В данном письменном разъяснении налогоплательщик должен, прежде всего, сослаться на номер и дату акта, который он комментирует, а также указать с какими именно пунктами акта он не согласен, законодательную базу, подтверждающую позицию налогоплательщика (статьи Налогового кодекса, разъяснения Минфина, судебная практика).

Базой для таких разъяснений служит статья 101 Налогового кодекса, которая закрепляет за налогоплательщиком право участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и(или) через своего представителя. Если налоговики не обеспечат данное право проверяемого лица, то это будет основанием для отмены их решения. Если проанализировать судебную практику, то наиболее часто причинами отмены законной силы решения налогового органа выступает:

- ни к акту проверки, ни к решению ИФНС не прикладывает документы, на которые ссылается в качестве оснований нарушения законодательства о налогах и сборах;

- при принятии акта проверки ИФНС не учла ни одного из доводов налогоплательщика;

- наличие противоречий в сведениях, указанных в акте проверки, а также существенные расхождения между актом проверки и итоговым решением.

Определим преимущества, которые дают досудебное решение споров:

- разрешение налогового конфликта без участия суда посредством примирительных процедур;

- увеличение прозрачности процесса рассмотрения и анализа жалобы;
- упрощение способов взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом;

- формирование благоприятных условий и критериев, а также дополнительных стимулов для разрешения споров во внесудебном порядке;

- повышение эффективности совокупной национальной налоговой системы.

Еще одним способом досудебного урегулирования налоговых споров может выступать формирование:

- жалобы, то есть обращения лица в налоговый орган в связи с обжалованием вступивших в силу актов инспекции ненормативного характера, действий или бездействия ее должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц нарушают его права;

- апелляционной жалобы – обращения лица в налоговый орган в связи с обжалованием не вступившего в силу решения инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к таковой, вынесенного в соответствии со ст. 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

Главное отличие данных документов состоит в том, что при подаче жалобы объектом являются акты ненормативного характера, а также действия или бездействие должностных лиц налогового органа; при подаче апелляционной жалобы объектом является решения о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, не вступившего в законную силу.

На основании ст. 139 НК РФ при подаче вышеуказанных документов необходимо четко соблюдать установленные сроки, для того чтобы они возымели нужный эффект:

- год со дня вынесения инспекцией обжалуемого решения или со дня, когда вы узнали о нарушении ваших прав;

- три месяца со дня принятия вышестоящим налоговым органом не устроившего решения – при подаче жалобы в Федеральную налоговую службу России.

В случае с апелляционной жалобой срок ее составления месяц с момента вручения решения по налоговой проверке, то есть до момента вступления обжалуемого решения в законную силу [2].

Как показывает практика, самым эффективным способом досудебного урегулирования спора с налоговым органом выступает обжалование решения о привлечении к ответственности в апелляционном порядке. Основные преимущества данного пути:

- подача апелляционной жалобы отложит момент вступления решения в законную силу до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе или со дня принятия решения об оставлении жалобы без рассмотрения;

– вышестоящий налоговый орган может принять решение в пользу налогоплательщика, то есть отменить полностью или в части решение нижестоящей инспекции и принять по делу новое решение, которое вступит в силу со дня его принятия.

В настоящее время, как показывает статистика, процент жалоб налогоплательщиков, которые удовлетворяют вышестоящие налоговые органы в рамках досудебного обжалования, неуклонно сокращается. Поэтому особо важно уделить внимание подготовке своей позиции и подтверждающих ее документов.

Преимущества досудебных разбирательств заключаются в следующем: подавая жалобу в налоговую, не нужно платить госпошлину; если жалоба будет рассматриваться в суде, нужно будет еще и оплачивать услуги адвоката [5].

Досудебное решение конфликтов проводится в режиме конфиденциальности. Предпринимателю не нужно переживать, что процесс испортит его репутацию. К тому же обращение в вышестоящую налоговую инстанцию не способно усугубить его положение. И еще один плюс: налогоплательщик, обратившийся с жалобой, может следить за ее продвижением на официальном сайте налоговой службы. Не все граждане знают о подобной возможности и обращаются в суд, полагая, что так дело пойдет быстрее, но тем самым лишь увеличивают свои расходы. Сегодня во многих случаях обращение не в суд, а в вышестоящие налоговые инстанции становится обязательным. Те, кто не уверен, что сделает все правильно, обращаются к юристу, адвокату по налоговым спорам [6].

Итак, после принятия ряда изменений, внесших коррективы в процесс оспаривания фискальных решений, процедура обжалования актов ненормативного характера была существенно изменена. Если до 2014 г. налогоплательщик, несогласный с решением фискального органа, мог выбирать между досудебным порядком обжалования и обращением в суд, то на сегодняшний день прохождение процедуры урегулирования досудебных налоговых споров стало обязательным.

Список литературы

1. Минеева, Н. А. Досудебное урегулирование споров с налоговыми органами / Н. А. Минаева // Налоговый учет для бухгалтера. – 2017. – № 8. – С. 15 – 19.
2. Первухина, С. И. Зарубежный опыт дифференциации процедур досудебного урегулирования налоговых споров / С. И. Первухина // Арбитражный и гражданский процесс. – 2017. – № 8. – С. 10 – 19.
3. Березина, Е. О. Некоторые правовые позиции по налоговым спорам / Е. О. Березина // Налоговый вестник. – 2016. – № 11. – С. 14 – 17.
4. Головченко, О. Н. Досудебное урегулирование налоговых споров в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2016. – № 7. – С. 22 – 29.
5. Лыкова, Л. Н. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для магистров / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. – М. : Юрайт, 2013. – 428 с.
6. Смолина, О. П. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров / О. П. Смолина // Налоговый вестник. – 2016. – № 2. – С. 11.
7. Хаванова, И. А. Налоговые соглашения России / И. А. Хаванова // Экономико-правовой бюллетень. – 2013. – № 9. – С. 1 – 160.

References

1. Mineeva N. A. [Pre-trial settlement of disputes with tax authorities], *Nalogovyi uchet dlya bukhgaltera* [Tax accounting for the accountant], 2017, no. 8, pp. 15-19. (In Russ.)
2. Pervukhina S.I. [Foreign experience in differentiating procedures for pre-trial settlement of tax disputes], *Arbitrazhnyi i grazhdanskii protsess* [Arbitration and civil procedure], 2017, no. 8, pp. 10-19. (In Russ.)
3. Berezina E.O. [Some legal positions on tax disputes], *Nalogovyi vestnik* [The Tax Gazette], 2016, no. 11, pp. 14-17. (In Russ.)
4. Golovchenko O.N. [Pre-trial settlement of tax disputes in the countries of the European Union], *Finansovoe pravo* [Financial right], 2016, no. 7, pp. 22-29. (In Russ.)
5. Lykova L.N., Bukina I.S. *Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran: uchebnik dlya magistrrov* [Tax systems of foreign countries] Moscow: Yurait, 2013. 428 p. (In Russ.)
6. Smolina O.P. [Pre-trial procedure for resolving tax disputes], *Nalogovyi vestnik* [The Tax Gazette], 2016, no. 2, pp. 11. (In Russ.)
7. Khavanova I.A. [Tax Treaties of Russia], *Ekonomiko-pravovoi byulleten'* [Economic and legal bulletin], 2013, no. 9, pp. 1-160. (In Russ.)

Tax Disputes and Ways of Their Pre-Judicial Settlement

T. A. Dutova, T. N. Sharonina

Tambov State Technical University, Tambov, Russia

Keywords: pre-judicial procedure of dispute settlement; tax conflict; tax dispute.

Abstract: The paper explores the problems of pre-judicial settlement of tax disputes, as well as ways to resolve them, using the example of international experience. Tax disputes are a natural result of the interests of parties. The degree of the need for tax control has been studied, the pre-judicial procedure for resolving tax disputes has been studied from the perspective of its consideration as an instrument of tax control implemented by the Federal Tax Service of the Russian Federation. The procedure of dispute settlement in the field of taxation at the present stage of development of the tax system of Russia is described and analyzed.

© Т. А. Дутова, Т. Н. Шаронина, 2018