

ПЕРСПЕКТИВЫ ДОСУДЕБНОГО РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Кузина Галина Алексеевна

выпускник Российского Государственного Гуманитарного Университета, РФ, г. Москва

Литягин Николай Николаевич

научный руководитель, канд. экон. наук, доц. Российского Государственного Гуманитарного Университета, РФ, г. Москва

Российское законодательство о налогах и сборах является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей современного российского права. С момента вступления в законную силу части первой Налогового кодекса РФ было принято более 300 федеральных законов, вносящих изменения в налоговое законодательство. Постоянные изменения неминуемо влекут образование противоречий и коллизий, которые способствуют возникновению налоговых споров.

В связи с этим, в последнее время возрастает интерес к дискуссионным проблемам, связанным с внесудебным порядком разрешения налоговых споров. Внесудебные и досудебные процедуры имеют своей основной целью нахождение приемлемых для сторон путей и условий ликвидации экономических конфликтов без обращения в суд. Количество стран, в которых досудебная процедура урегулирования налоговых споров становится обязательной, в последнее время активно расширяется. Такая процедура существует в Германии, Франции, Канаде, США, Великобритании, Болгарии, Нидерландах, России.

Основные положения досудебного разрешения налоговых споров в Российской Федерации были установлены с момента принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Совершенствование налогового администрирования осуществлялось постепенно путем внесения поправок и изменений процедуры обжалования решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и введения института обязательного досудебного порядка обжалования решений, всех действий и бездействий налоговых органов и их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган порядке подчинения.

Несмотря на прогрессивные законодательные поправки, стратегической задачей налоговых органов Российской Федерации является развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях. Представителями судебной власти также неоднократно обсуждался вопрос о необходимости введения более эффективного механизма рассмотрения жалоб налогоплательщиков органами исполнительной власти в досудебном порядке.

Анализ особенностей процедуры досудебного разрешения налоговых споров в зарубежных странах-участницах ОЭСР свидетельствует о большой распространенности и многообразии процессуальных порядков разрешения налоговых споров. Более того, от концепции разрешения споров в досудебном порядке по желанию налогоплательщика, многие страны перешли к обязательной досудебной процедуре, когда условием возникновения у налогоплательщика права на обращение в суд с жалобой на решение налогового органа является его предварительное обжалование в досудебном порядке.

Обязательная досудебная стадия урегулирования налогового спора предусмотрена в частности, в Австрии, Бельгии, Болгарии, Венгрии, Германии, Греции, Дании, Израиле,

Испании, КНР, Латвии, Литве, Люксембурге, Мальте, Нидерландах, Новой Зеландии, Польше, Румынии, Саудовской Аравии, Сингапуре, Словакии, Словении, Финляндии, Франции, Чехии, Швейцарии, ЮАР, Японии.

Исследование зарубежного опыта позволяют сделать вывод о том, что эффективность применения административного порядка может быть обеспечена при условии взаимодействия налогового органа и налогоплательщика при рассмотрении налоговых споров, а также при применении в урегулировании их взаимоотношений частнопроводных методов.

Активному взаимодействию субъектов спора способствуют применение альтернативных методов разрешения налоговых споров (ADR). Применение данных методов позволяет налоговым органам тесно сотрудничать с налогоплательщиком для установления открытых и доверительных взаимоотношений для достижения соглашений при разрешении конфликтных ситуаций. Такое сотрудничество способствует росту предпринимательской активности, формированию благоприятного инвестиционного климата, уменьшает нагрузку на судебную систему и является эффективным инструментом фискальной политики государства.

Альтернативные способы урегулирования налоговых споров могут быть условно разделены на две категории: предварительные согласительные процедуры между налогоплательщиком и налоговым органом, направленные на установление доверительных взаимоотношений и согласительные процедуры разрешения споров по факту предъявления налоговых претензий к налогоплательщику.

Предварительные согласительные процедуры являются видом альтернативного досудебного рассмотрения возможных конфликтных ситуаций, которые помогают налогоплательщику разрешать спорные (неоднозначные) налоговые вопросы до момента подачи им налоговых деклараций. Несмотря на то, что процедура реализации предварительных согласительных процедур различается в странах, применяющих данную процедуру, основная концепция остается неизменной и заключается в том, что после разрешения спорных вопросов между налогоплательщиком и налоговым органом в рамках осуществления предварительных согласительных процедур и формирования общего подхода к разрешению спорных вопросов ранее согласованная с налоговым органом позиция не должна меняться в ходе проведения дальнейших мероприятий налогового контроля.

По законодательству Германии, сертифицированные независимые налоговые консультанты оказывают содействие налогоплательщикам по всем налоговым вопросам, как до, так и после возникновения разногласий с налоговым органом. Помимо обращения к налоговым консультантам, налогоплательщики Германии вправе направить петицию, возражение, жалобу в вышестоящую инстанцию против действия или бездействия должностного лица, которые, в 98 % позволяют разрешить спор на досудебном этапе.

По законодательству США, налогоплательщики могут обратиться в налоговую службу за получением индивидуальных рекомендаций относительно налоговых последствий заключаемых ими сделок или операций. Следование таким рекомендациям носит для налогоплательщика добровольный характер. Но если налогоплательщик при заключении сделки следовал этим рекомендациям, они признаются налоговым органом, который не вправе применить иные налоговые последствия в отношении сделки, по которой были вынесены индивидуальные рекомендации.

Предварительные согласительные процедуры по разрешению налоговых споров в Российской Федерации установлены в статье 21 Налогового Кодекса РФ. Согласно данной статье, налогоплательщик вправе отправить письменный запрос как в налоговые, так и финансовые органы для получения разъяснений по определенному кругу вопросов.

В случае возникновения разногласий после заполнения налоговой декларации, налогоплательщик может вступить в конструктивный диалог с налоговым органом, посредством закрепленных процедур с целью достижения соглашения и во избежание ситуации, когда налоговый спор перейдет в область судебного разбирательства. Суть данных согласительных процедур заключается в том, что при разрешении налоговых споров, налогоплательщики и налоговые органы привлекают третье лицо, которое помогает сторонам

определить налоговые риски и прийти к консенсусу при разрешении спорных вопросов. При этом такое третье лицо (медиатор) может быть как посредником в споре, так и независимой стороной (третейский судья), которое принимает конечное решение, исходя из трактования той или иной спорной налоговой ситуации.

Среди европейских стран, наибольшего развития институт досудебного разрешения налоговых споров получил в Нидерландах. Согласно проведенным аналитическим исследованиям, с 2005 по 2008 гг., из 630 споров, направленных для урегулирования в порядке медиации, 80 % были успешно разрешены в досудебном порядке. По голландскому законодательству, налогоплательщик вправе обратиться как в независимый нидерландский институт медиаторов, задачей которого является составление и поддержание официального реестра медиаторов, так и к медиаторам налогового органа, обладающими узкой квалификацией по урегулированию налоговых споров. Процедура медиации может быть инициирована налогоплательщиком на любом этапе разрешения спора — как на досудебной, так и на судебной стадии в семи судах первой инстанции и одном суде апелляционной. Согласно европейской директиве, соглашение по итогам процедуры медиации может иметь равную судебному решению юридическую силу и обеспечивается применением санкции.

Таблица 1.

Сравнительная таблица альтернативных способов урегулирования налоговых споров в зарубежных странах и Российской Федерации

| Сравнительная таблица альтернативных способов урегулирования налоговых споров в зарубежных странах и Российской Федерации | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Название страны | Виды альтернативных способов | Согласительные процедуры по факту налоговых претензий к налогоплательщику |
| Австралия | - снижение налоговой ставки и заключение соглашения в связи с прекращением проведения высокорисковых транзакций | - неформальное соглашение - апелляционный трибунал |
| Бельгия | - письменный запрос в налоговый орган по средствам электронной связи | - медиация для юридических и физических налогоплательщиков |
| Германия | - независимые налоговые консультанты - возражения в вышестоящую инстанцию до принятия решения по налоговой проверке | - возможно установление факта содействия при предъявлении налоговых претензий налогоплательщиком в отдельных эпизодах |
| Китай | - рекомендательный характер разъяснений налоговых органов | - исключительно административный порядок разрешения споров внутри системы налоговых органов |
| Нидерланды | - программа горизонтального мониторинга | - медиация при участии независимого посредника |
| Россия | - письменный запрос в финансовые и налоговые органы | - правовое регулирование отсутствует |
| США | - выявление спорных ситуаций совместно с налоговым органом | - медиация совместно с представителем налогового органа |

В России первоначально процедура медиации использовалась для разрешения споров в сфере частного права, а позже стала использоваться для разрешения сложных трудовых и административных споров. Вместе с тем, в настоящее время отсутствуют нормы, регулирующие возможность применения налогоплательщиками медиативной процедуры как альтернативного метода урегулирования конфликта. Однако еще в 2011 г. глава ФНС России М.В. Мишустин заявил о готовности ФНС России участвовать в эксперименте по медиативному решению налоговых споров с участием крупнейших налогоплательщиков.

Выводы: переговорно-примирительные процедуры с участием специалиста или без его участия — перспективный способ урегулирования налоговых конфликтов. Следует отметить, что внедрение альтернативных методов разрешения споров, основанных на принципе сотрудничества и добровольности, достижимо лишь после установления определенного доверия к государственным органам и готовности субъектов правоотношений идти на компромисс при взаимном учете интересов. Представляется необходимым активно развивать диспозитивные начала в сфере налогового администрирования и отступить от отсталого суждения о том, что суд — это самый совершенный способ разрешения конфликтов. Соответственно, важнейшим направлением развития института досудебного урегулирования налоговых споров, является, по мнению автора, обеспечение соблюдения баланса прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений. Фактически, мы предлагаем формирование принципиально нового взгляда на публичные правоотношения, которые будут строиться на основе сочетания частноправового принципа партнерства с взаимной ответственностью. Введение альтернативных методов при разрешении налоговых споров, следует рассматривать в качестве стратегического приоритета развития налогового администрирования. Основные преимущества данного направления как для государства, так и для налогоплательщика можно сформулировать как с точки зрения минимизации коррупционной составляющей вследствие прозрачных и полностью открытых для обсуждения и контроля согласительных процедур, так и с точки зрения значительной экономии на издержках по налоговому администрированию за счет его перенастройки с тотально-репрессивной на надзорную модель контроля за соблюдением достигнутых договоренностей. Кроме этого, разрешение конфликтов через примирительные процедуры существенным образом снижает нагрузку на суды. Это особенно актуально с учетом уже сложившейся тенденции роста количества обращений за судебной защитой.

Список литературы:

1. Альтернативные формы разрешения правовых конфликтов. Международная практика — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://rusmediator.narod.ru/index/0-114> (Дата обращения 19.09.2015).
2. Вахитов Р.Р. Процедура разрешения налоговых споров в Нидерландах // Налоговед. — 2005. — № 10 — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.nalogoved.ru/art/257> (Дата обращения 19.09.2015).
3. Локтионова О. Экспертное мнение: «Медиация — альтернатива судебному разбирательству?» — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.klerk.ru/law/articles/239618/> (Дата обращения 21.09.2015).
4. Мишустин М. IV Международная конференция «Медиация — инвестиция в будущее» — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: http://www.nalog.ru/rub_mns_news/3856115/ (Дата обращения 22.09.2015).
5. Постановление VI Всероссийского съезда судей от 2 декабря 2004 г. «О состоянии правосудия в Российской Федерации и перспективах его совершенствования» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. — 2005. — № 2.
6. Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные

законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Российская газета. — 2006 № 165.

7. Федеральный закон от 02.07.2013 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. — 2013. — № 145.
8. Directive 2008/52/EC of the European Parliament and of the Council of 21 May 2008 on certain aspects of mediation in civil and commercial matters — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://eurollex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:136:0003:0008:EN:PDF> (Дата обращения 23.09.2015).
9. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 5 of the Ordinance of 22. Dezember 2011 (Federal Law Gazette I p. 2959) — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.icnl.org/research/library/files/Germany/fiscal.pdf> (Дата обращения 24.09.2015).
10. Internal Revenue Bulletin: 2005-50 .Announcement 2005-87; Rev. Proc. 2003-36; Rev. Proc. 2009-14 — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: http://www.irs.gov/irb/2005-50_IRB/ar14.html (Дата обращения 19.09.2015).
11. Steuerberatungsgesetz (StBerG) neugefasst durch B. v. 04.11.1975 BGBl. I S. 2735; zuletzt geändert durch Artikel 233 V. v. 31.08.2015 BGBl. I S. 1474 Geltung ab 04.11.1975; FNA: 610-10 — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.buzer.de/gesetz/1665/> (Дата обращения 25.09.2015).
12. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries // Comparative Information Series. — 2010. — 248 p.
13. Vos Roelof Mediating Tax Disputes in the Netherlands// Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management. — 2014. — № (18) 3.