

## **АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРОЦЕССА ДОСУДЕБНОГО РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

**С. И. Лашманова**, студентка V курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва»

*В статье рассматриваются актуальные проблемы процесса досудебного рассмотрения налоговых споров, возникшие в связи с внесением изменений в статью 101 НК РФ. На основании выявленных проблем автор делает вывод о результативности и эффективности данных поправок налогового законодательства.*

Ключевые слова: налоговый спор, налоговый орган налогоплательщик, апелляционная жалоба, досудебное урегулирование

Актуальность исследования заключается в том, что с 1 января 2009 года введен обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров. Но как показывает практика, введение данного института не только не оправдало надежд, возложенных на него законодателем, но и осложнило жизнь налогоплательщиков.

Количество рассматриваемых судами налоговых споров неуклонно растет. Но сами споры начинаются раньше, чем дело дойдет до суда. В процессе досудебного урегулирования можно более четко уяснить позицию налогового органа, выявить ее слабые и сильные стороны.

С 1 января 2009 г. решение о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после рассмотрения спора в вышестоящем налоговом органе (п. 5 ст. 101.2 НК). Обжалование решений налогового органа любого уровня в судебном порядке может происходить после подачи жалобы в один из вышестоящих налоговых органов [1, с. 91]. То есть если организация единожды опротестовала решение налоговиков в вышестоящую инспекцию, а последняя оставила решение нижестоящего органа в силе и не вынесла нового

решения или не изменила его, то организация может подать иск в суд, не проходя все инстанции ФНС. В пункте 5 статьи 101.2 Налогового кодекса четко сказано, что обжалование в судебном порядке может происходить только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе, то есть в одном органе и в одной инстанции. На это указывает единственное число указанной фразы. Тем не менее если вышестоящим органом вынесено новое решение или изменено обжалуемое решение, то его все-таки придется опротестовать в вышестоящем налоговом органе как новое и в случае неудовлетворительного исхода протеста обращаться в суд.

При формальном прочтении пункта 5 статьи 101.2 НК может сложиться впечатление, что любое решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе и вынесенное вышестоящим налоговым органом (УФНС) по итогам рассмотрения жалобы, может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования в вышестоящем налоговом органе. Однако следует иметь в виду, что нормы статьи 101.2 НК применяются при обжаловании решений, принятых по результатам проведения налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля, осуществляемых территориальными инспекциями ФНС (п. 7 ст. 101, п. 8 ст. 101.4 НК). Поэтому применять пункт 5 статьи 101.2 к решениям, принятым вышестоящими налоговыми органами, но не осуществляющими непосредственно налоговый контроль, нет оснований. Кроме того, возможность обратиться в суд только после административного обжалования в двух инстанциях, одной из которых является ФНС, являлась бы существенным нарушением права на обращение в суд, гарантированное Конституцией.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения. То есть срок на подачу жалобы, имеющей статус апелляционной, ограничен 10 рабочими днями со дня вручения решения (ч. 1 п. 9 ст. 101 НК). Пункт 13 статьи 101 НК устанавливает, что копия решения о привлечении (об отказе в привлечении)

к ответственности за совершение налогового правонарушения вручается под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения решения налогоплательщиком. Иной способ вручения также указан в НК. В частности, решение налогового органа считается врученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма (п. 3 ст. 46, п. 5 ст. 68, п. 6 ст. 69 НК) либо на шестой день с даты отправки заказного письма (п. 5 ст. 100 НК). Исходя из этих особенностей жалоба, поданная по истечении отведенного десятидневного срока, не будет иметь статус апелляционной, а значит, решение вступит в силу и будет исполняться нижестоящим налоговым органом. В том случае если решение ФНС вступило в силу, у налогоплательщика остается право ходатайствовать о приостановлении исполнения решения (п. 3 ст. 138 НК), в то время как апелляционное обжалование отодвигает автоматически во времени дату вступления в силу решения нижестоящего налогового органа или должностного лица. В случае пропуска десятидневного срока и вступления в силу решения налогового органа, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, у налогоплательщика остается право подать жалобу в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения (ч. 4 п. 2 ст. 139 НК).

В соответствии со статьей 140 НК вышестоящий налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы вправе изменить решение налогового органа о привлечении компании к ответственности или вынести по делу новое решение. Каких-либо ограничений для изменения решения законом не установлено. Бывают случаи увеличения санкций со стороны вышестоящего органа в большую сторону. Хотя такие решения на практике бывают редко, риск такого результата остается. В этом случае необходимо обжаловать решение опять в вышестоящий налоговый орган и лишь при вынесении подобного результата ФНС - решать вопрос в судебном порядке [3, с. 28].

При этом не следует забывать о том, что, рассматривая дело о налоговом правонарушении, налоговые органы (как территориальные ИФНС, так и УФНС) обязаны руководствоваться действующим законодательством и фактическими обстоятельствами дела. Поэтому произвольно завышать или занижать

сумму подлежащего уплате налога и пени налоговый орган не вправе. При определении размера санкции за налоговое правонарушение налоговый орган обязан учесть наличие как смягчающих, так и отягчающих ответственность налогоплательщика обстоятельств (ст. 112 НК). В итоге вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы вполне может учесть необоснованным применение смягчающего обстоятельства территориальной инспекцией и увеличить сумму штрафа [2, с. 15].

Практика досудебного обжалования решений по налоговым проверкам показала, что фактически налоговые органы пока не готовы к досудебному урегулированию. Это выражается, прежде всего, в значительном затягивании сроков рассмотрения по сравнению с предоставленными действующим законодательством. Налоговому органу дается один месяц на рассмотрение апелляционной жалобы, однако если речь идет, например, о повторных налоговых проверках или решениях, выносимых инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам, то решения обжалуются в ФНС. Именно ФНС старается подходить к рассмотрению апелляционных жалоб не формально, в связи с чем рассмотрение таких жалоб продолжается не меньше 3-4 месяцев, а иногда и год. И пока обжалование является необязательным, далеко не все организации используют это право.

Опыт ведения апелляционного обжалования показывает, что отдельные вышестоящие налоговые органы фактически дают отписывать решения по апелляционной жалобе нижестоящему налоговому органу, который и выносит решение. В случае, когда налоговый орган пытается действительно разобраться во всех тонкостях, это затягивает рассмотрение дела и вынесение решения по существу на неопределенный срок. А ведь в законодательстве нет нормы, которая бы говорила, что начисление пени за неуплату налогов приостанавливается, если контрольные мероприятия затягиваются по вине налогового органа. А это значит, что даже если налоговики рассматривали жалобу не месяц, а год, то пени продолжают «капать». Также является неурегулированным вопрос, теряет ли налоговый орган право на принудительное взыскание, если рассмотрение

жалобы было значительно затянуто. На этот счет нет четкой позиции. Есть практика арбитражного суда, которая говорит о том, что если необоснованно затягивается проведение налоговой проверки, то, вынося решение с нарушением срока, налоговый орган фактически может пропустить и сроки принудительного взыскания. А вот практики, связанной с апелляционными жалобами, пока нет. И это значит, что таких споров возникнет немало. Более того, если суд не поддержит налогоплательщика, то пени, которые начисляются за время рассмотрения, будут зачастую превышать штрафы, налагаемые за совершенное правонарушение [4, с. 9].

Введение досудебного порядка рассмотрения налоговых споров чревато не только тем, что дела будут стараться разбирать без вникания в суть спора, но и тем, что налоговые органы не смогут справляться с той нагрузкой, которая их ожидает. Сегодня сроки рассмотрения жалобы равны месяцу плюс 15 дней при возникновении необходимости, например, для дополнительного изучения материалов дела (п. 3 ст. 140 НК). Есть большой риск, что ФНС не будет укладываться в данные сроки. Поэтому стоило бы внести в ряд нормативных актов, в том числе в п. 5 ст. 101.2 НК, ответственность за нарушение сроков рассмотрения жалоб вышестоящими налоговыми органами. Еще одним серьезным опасением в данном случае является то, что ФНС и Минфин издадут подзаконные акты, объективность и порой даже легитимность которых весьма спорна. Дело в том, что многие такие акты накладывают больше обязанностей, чем того требует законодатель.

На основании рассмотренного материала можно сделать вывод о том, что установленный порядок досудебного регулирования налоговых споров на данном этапе развития налоговых отношений не оправдал возложенные на него законодателем надежды. Но возможно при дальнейшем реформировании налогового законодательства процедура досудебного рассмотрения налоговых споров приведет к желаемому результату – разгрузке арбитражных судов и всестороннего изучения обстоятельств дела внутри самих налоговых органов, которые на

сегодняшний день не в полной мере в них вникают и не полностью обладают доказательственной базой обвинения налогоплательщика.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – М.: Проспект, 2009
2. Егорова И. С. Досудебное урегулирование налоговых споров / И. С. Егорова / Учет в строительстве. – 2009. – № 10.
3. Пастухова Е. Досудебное урегулирование налоговых споров / Е. Пастухова / Газета «Учет. Налоги. Право». – 2008. – № 41.
4. Ткаченко В. Досудебный порядок урегулирования налоговых споров: блажь или благо? / В. Ткаченко / Финансовые известия. – 2008. – № 12.