



ЭКОЛОГИЯ, ЭКОНОМИКА И ПРАВО

Е.П. ЯРМОШ

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ДОСУДЕБНОГО УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В развитии теоретико-правовых и правоприменительных аспектов досудебного порядка урегулирования налоговых споров важным представляется рассмотрение вопроса его места в системе мер защиты прав и законных интересов налогоплательщиков. Признавая досудебный и судебный порядки урегулирования налоговых споров потенциально совместимыми правовыми конструкциями, следует отметить дискуссионность научно-прикладных представлений об их преимуществах, а также легально закрепленной обязательности первого способа разрешения противоречий в налоговой сфере.

В статье рассматриваются отдельные проблемные вопросы досудебного урегулирования налоговых споров, возникающие на этапе подачи возражений на акт налоговой проверки, а также в процессе обжалования решений налоговых органов по акту проверки.

В науке налогового права, как правило, постулируется приоритет досудебного порядка урегулирования налоговых споров над судебным в контексте определенной совокупности преимуществ для налогоплательщиков [1, 20]. Ученые выделяют следующие преимущества досудебного порядка урегулирования налоговых споров: минимальные требования к форме и содержанию жалобы, бесплатность обращения, отсутствие обязанности представления каких-либо доказательств в обоснование своих доводов и др. [2, 46; 3, 86].

Несмотря на то, что большинство авторов положительно высказываются по поводу привлекательности досудебного порядка урегулирования налоговых споров, следует обратить внимание и на постулируемые в научной среде недостатки: его низкая эффективность в контексте удовлетворения заявленных требований налогоплательщика [4, 52—53], заинтересованность налогового органа в вынесении отрицательного для налогоплательщика решения по жалобе [5, 203], отсутствие на данном этапе состязательности сторон [3, 87; 6, 99].

На наш взгляд, вопрос о соотношении досудебного и судебного порядков урегулирования налоговых споров заключается не в том, чтобы противо-

Елизавета Петровна ЯРМОШ, аспирантка кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности БГУ, адвокат Специализированной юридической консультации № 1 МГКА.

поставлять их друг другу, а в том, чтобы правильно использовать оба предоставленных налогоплательщикам способа. В этой связи важно соотношение последовательной обязательности использования данных методов.

В Республике Беларусь предусмотрены два основных способа урегулирования споров между налогоплательщиками и налоговыми органами, которые не связаны между собой легально предусмотренной обязательной последовательностью. В соответствии с п.п. ст. 86 Налогового Кодекса Республики Беларусь (далее — НК Беларуси) решения налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд. Таким образом, исключительно желанием защищающего свое право лица определяется выбор им административной либо судебной процедуры защиты своего права, а также последовательное либо параллельное использование обеих процедур. Аналогичный подход закреплен в налоговом законодательстве Украины (ст. 56 Налогового кодекса Украины), Молдовы (ст. 269 Налогового кодекса Молдовы), Казахстана (ст. 666 Налогового кодекса Казахстана). Российский законодатель с 1 января 2009 г. закрепил норму (п. 5 ст. 101.2, ч. I Налогового кодекса Российской Федерации (часть I) (далее — НК России)), в соответствии с которой налогоплательщик может обжаловать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Как общую тенденцию можно отметить расширение перечня государств, где административное обжалование в налоговых спорах становится обязательным. Обязательность досудебного порядка рассмотрения налоговых споров предусмотрена, в частности, в Австрии, Бельгии, Болгарии, Венгрии, Германии, Греции, Дании, Израиле, Испании, Канаде, КНР, Латвии, Литве, Люксембурге, Мальте, Нидерландах, Новой Зеландии, Польше, Румынии, Саудовской Аравии, Сингапуре, Словакии, Словении, Финляндии, Франции, Чехии, ЮАР, Японии [7, 247—248].

Естественно, что динамика законодательных подходов по обязательности соотношения досудебного и судебного обжалования актов налоговых органов не могла не сказаться на соответствующих научных представлениях по данному вопросу. В правовой литературе нет однозначного мнения по поводу закрепления на законодательном уровне обязательного порядка урегулирования налоговых споров. При этом по данному вопросу наблюдается двойственность научных подходов.

С одной стороны, некоторые авторы высказываются против обязательности досудебного порядка [6, 167; 8, 14]. С другой стороны, научное осмысление обязательного досудебного порядка основано на его положительных характеристиках [9, 172; 10, 173—174].

По нашему мнению, в сфере потенциального развития в Республике Беларусь примирительных процедур в публичной сфере представляется обоснованным ввести обязательный досудебный порядок урегулирования налоговых споров. Признак обязательности, характеризующий досудебное урегулирование налоговых споров, позволит снизить значительные расходы на судебное разбирательство и оптимизировать деятельность самих инстанций. В развитие данной теоретико-методологической сентенции считаем необходимым ч. II п. 1. ст. 86 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц в судебном порядке осуществляется в соответствии с гражданским процессуальным законодательством только после обжа-

ния соответствующего решения, действий (бездействия) должностных лиц налогового органа в вышестоящем налоговом органе или вышестоящему должностному лицу. При этом жалоба на решение налогового органа может быть подана в хозяйственный суд в течение года со дня получения решения вышестоящего налогового органа или вышестоящего должностного лица по жалобе плательщика (иного обязанного лица)».

Необходимо обратить внимание на наличие определенных противоречий в налоговом законодательстве Беларуси в рамках досудебного урегулирования налоговых споров на этапе подачи возражений на акт налоговой проверки.

В настоящее время обязанность подписания акта налоговой проверки закреплена подп. 1.7 п. 1 ст. 22 НК Беларуси. Данная обязанность в этой же норме корреспондируется положением о возможности подачи возражений по акту или справке проверки, которая идентична положениям п. 6 ст. 78 НК Беларуси. До 23 февраля 2010 г. ч. III ст. 13.8 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г. № 194—З (далее — КоАП) предусматривала ответственность за неподписание акта налоговой проверки в виде предупреждения или штрафа до пяти базовых величин. Однако Законом Республики Беларусь от 28 декабря 2009 г. № 98—З «О внесении изменений и дополнений в некоторые кодексы Республики Беларусь по вопросам уголовной и административной ответственности» данная норма была упразднена, что трансформировало отдельные положения нормативного регулирования налоговых отношений в определенный правовой казус: с одной стороны, у налогоплательщика существует обязанность по подписанию акта налоговой проверки, а с другой стороны, отсутствует ответственность за его неподписание. На наш взгляд, следует солидаризироваться с законодателем по вопросу отмены административной ответственности за неподписание акта налоговой проверки, так как его неподписание — есть выражение позиции налогоплательщика в контексте несогласия с выводами проверяющих, а не на нарушение законодательства. Как справедливо отмечает О.В. Пантюшов, подписание акта налоговой проверки налогоплательщиком не означает согласие с фактами, изложенными налоговыми инспекторами в составленном акте. Налогоплательщик вправе отказаться подписывать акт налоговой проверки и это не повлечет для него негативных последствий [11, 62].

На основании изложенного представляется необходимым исключить из ст. 22 НК Беларуси обязанность налогоплательщика подписывать акт проверки. Однако в этом случае возникает противоречие в налоговом законодательстве, так как срок для подачи возражений связан с моментом подписания акта (справки) налоговой проверки (п. 6 ст. 78 НК Беларуси). При отсутствии обязанности налогоплательщика подписывать акт (справку) налоговой проверки срок для представления возражений необходимо исчислять с момента получения акта (справки) налоговой проверки. В этой связи представляется необходимым п. 6 ст. 78 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Лица, указанные в пункте 4 настоящей статьи, вправе подписать акт или справку проверки с указанием на наличие возражений по акту или справке и не позднее пятнадцати рабочих дней со дня получения акта или справки проверки представить в письменном виде возражения по их содержанию в налоговый орган, проводящий проверку. По истечении установленного срока возражения к рассмотрению не принимаются».

Необходимо обратить внимание, что отсутствие письменных возражений налогоплательщика, в отношении которого проводилась проверка, не лишает его возможности давать объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки. В соответствии с ч. II п. 11 постановления Пле-

нума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19 мая 2005 г. № 21 «О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» в том случае, если плательщик (иное обязанное лицо) не представлял в налоговый орган свои возражения по акту проверки, но представил их в судебное заседание хозяйственного суда, последний, руководствуясь ст. 100, 108 Хозяйственно-процессуального кодекса, обязан приобщить их к материалам дела и оценить в совокупности с остальными имеющимися доказательствами по делу. В России, согласно сохраняющим свою практическую значимость разъяснениям, данным в п. 29 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные п. 5 ст. 100 НК России (данной норме соответствует п. 6 указанной статьи в действующей редакции).

В этой связи важное значение имеет анализ возражений по акту проверки с точки зрения субъектного состава их оценки. В соответствии с п. 7 ст. 78 НК Беларуси обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проводившим проверку должностным лицом налогового органа и по ним в течение пятнадцати рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется плательщику (иному обязанному лицу) заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись. Таким образом, в нарушение основополагающих принципов налогового контроля (объективность и независимость) правовую оценку возражений по акту проверки проводит должностное лицо налогового органа, обжалование действий которого осуществляет налогоплательщик. Высказывая недоумение по этому поводу, А.А. Пилипенко констатирует, что реально прикладным назначением использования проверяемым субъектом возражений по акту проверки становится затягивание процесса принятия решения [12, 75].

В этой связи представляется целесообразным рассмотреть возражений на акт проверки должностным лицом налогового органа, не участвовавшим в проведении проверки. В данном контексте определенную аналогию можно провести с легальным закреплением в законодательстве понятия «понятой» (дееспособное совершеннолетнее лицо, не заинтересованное в исходе проверки в отношении проверяемого субъекта и не являющееся должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, участвовавшее на каком-либо этапе проверки для удостоверения факта контрольного мероприятия, его хода и результатов в случаях, установленных Положением о порядке организации и проведении проверок, утвержденном Указом Президента Республики Беларусь № 510 от 16.10.2009 г.). Законодатель не указал, с какого момента начинается срок для составления заключения по возражениям налогоплательщика. Используя ключевую терминологическую определенность «не заинтересованное в исходе проверки», предлагаем п. 7 ст. 78 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается должностным лицом налогового органа, не участвовавшим в проведении проверки, и по ним в течение пятнадцати рабочих дней с момента получения возражений составляется письменное заключение, которое направляется плательщику (иному обязанному лицу) заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись».

Кроме того, существуют определенные вопросы, вызывающие научный интерес в рамках досудебного урегулирования налоговых споров и на этапе обжалования решения по акту проверки. Для разрешения теоретико-прикладных аспектов реализации права на обжалование необходимо прежде всего рассмотреть различные подходы к понятию «жалоба».

Следует отметить, что учение о жалобе наиболее полно разработано в науке административного права в советский период [13] и в рамках современных исследований [14].

В свою очередь налоговеды предлагают свои терминологические подходы к понятию «налоговая жалоба». С.С. Тропская под налоговой жалобой понимает сообщение налогоплательщиком компетентному органу о нарушении своих субъективных налоговых прав и законных интересов государственными органами исполнительной власти (должностными лицами), обладающими властными полномочиями в налоговой сфере, с просьбой и (или) требованием восстановить нарушенные права и обеспечить охрану законных интересов и в отдельных случаях наказать виновное должностное лицо за совершение противоправного деяния [15, 112]. И.А. Хаванова определяет налоговую жалобу как материально правовое требование, вытекающее из спорного налогового правоотношения и обращенное к вышестоящему налоговому органу (вышестоящему должностному лицу), в чьи полномочия входят отмена, изменение вынесенного решения, принятие нового решения, устранение нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, причиненных действием или бездействием должностных лиц налоговых органов [16, 99].

Исходя из проведенного анализа нормативных и научных подходов по вопросу определения жалобы, представляется целесообразным определить налоговую жалобу как письменное обращение в налоговый орган плательщика (иного обязанного лица), предметом которого является обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц, если по мнению плательщика (иного обязанного лица) обжалуемые решения налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц нарушают его права.

В соответствии с ч. 1 п. 1 ст. 86 НК Беларуси решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд.

С точки зрения нормотворчества и юридической техники в формулировке указанной нормы законодатель применил прием, означающий альтернативность выбора субъекта, уполномоченного рассматривать жалобу, в зависимости от характера конкретной ситуации. В то же время следует обратить внимание на то, что обжалуемое действие (бездействие) исходит от должностного лица налогового органа (проверяющего), а решение по акту проверки как акт ненормативного характера — от налогового органа.

Характеризуя процесс досудебного обжалования на каждом этапе, необходимо отметить, что на первичном уровне основания для обжалования возникают непосредственно в результате неправомерных действий должностных лиц налоговых органов. Такие действия должны быть обжалованы вышестоящему должностному лицу именно как незаконные действия (бездействие) должностных лиц налогового органа.

Как правило, основанием для инициации процедуры обжалования служат действия или бездействие сотрудника того или иного отдела налогового органа. Соответственно вышестоящим должностным лицом по отношению к таким сотрудникам будет являться их непосредственный руководитель — заместитель начальника отдела или начальник отдела. Направле-

ние жалобы заместителю начальника отдела является первичным этапом обжалования действий или бездействия должностного лица налогового органа. В дальнейшем отрицательное решение по жалобе налогоплательщика может быть обжаловано начальнику отдела (заместителю начальника (начальнику) инспекции). Все эти действия будут осуществляться в рамках обжалования неправомερных действий или бездействия должностного лица налогового органа вышестоящему должностному лицу.

Что касается обжалования решений по акту проверки, то в данном случае следует вести речь об институциональном аспекте, в основании которого лежит иерархическая структура налоговых органов, т. е. решение по акту проверки обжалуется не вышестоящему должностному лицу, а в вышестоящий налоговый орган.

На основании изложенного представляется необходимым ч. I п. 1 ст. 86 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Решения налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган, а действия (бездействие) их должностных лиц — вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены».

В целях снижения расходов на судебное разбирательство и оптимизации деятельности судебных инстанций на территории Республики Беларусь необходимо введение обязательного досудебного порядка урегулирования налоговых споров, на основании чего предлагаем ч. II п. 1 ст. 86 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц в судебном порядке осуществляется в соответствии с гражданским процессуальным или хозяйственным процессуальным законодательством только после обжалования соответствующего решения, действий (бездействия) должностных лиц налогового органа в вышестоящем налоговом органе или вышестоящему должностному лицу. При этом жалоба на решение налогового органа может быть подана в хозяйственный суд в течение года со дня получения решения вышестоящего налогового органа или вышестоящего должностного лица по жалобе плательщика (иного обязанного лица)».

В связи с исключением из КоАП нормы, предусматривающей применение мер административной ответственности за неподписание акта налоговой проверки (ч. 3 ст. 13.8), а также в контексте вариативности действий налогоплательщика по выражению своего отношения к материалам проверки (согласие (несогласие) подписывать акт проверки) представляется целесообразным исключить из ст. 22 НК Беларуси обязанность налогоплательщика подписывать акт проверки.

В контексте с исключением из НК Беларуси обязанности налогоплательщика подписывать акт проверки считаем рациональным исчислять срок для представления возражений с момента получения акта (справки) налоговой проверки, изложив п. 6 ст. 78 НК Беларуси в следующей редакции: «Лица, указанные в пункте 4 настоящей статьи, вправе подписать акт или справку проверки с указанием на наличие возражений по акту или справке и не позднее пятнадцати рабочих дней со дня получения акта или справки проверки представить в письменном виде возражения по их содержанию в налоговый орган, проводящий проверку. По истечении установленного срока возражения к рассмотрению не принимаются».

В целях соблюдения объективного и независимого подхода при оценке возражений налогоплательщика на акт проверки, а также законодательного закрепления момента исчисления срока для составления заключения по возражениям предлагаем п. 7 ст. 78 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается должностным лицом налогового органа, не участвовавшим в проведении проверки, и по ним в течение пятнадцати рабочих дней с момента получе-

ния возражений составляется письменное заключение, которое направляется плательщику (иному обязанному лицу) заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись».

Исходя из проведенного анализа нормативных и научных подходов по вопросу определения жалобы, представляется целесообразным определить налоговую жалобу как письменное обращение в налоговый орган плательщика (иного обязанного лица), предметом которого является обжалование решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц, если по мнению плательщика (иного обязанного лица) обжалуемые решения налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц нарушают его права.

В целях четкого определения субъектного состава рассмотрения обжалуемого решения налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц представляется необходимым изложить ч. 1 п. 1 ст. 86 НК Беларуси в следующей редакции: «Решения налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган, а действия (бездействие) их должностных лиц — вышестоящему должностному лицу, которому должностные лица, действия (бездействие) которых обжалуются, непосредственно подчинены».

Литература и электронные публикации в Интернете

1. *Хаманева, Н.Ю.* Право жалобы граждан в европейских социалистических странах / Н.Ю. Хаманева; отв. ред. В.И. Ремнев. — М.: Наука, 1984.
2. *Близнец, В.Г.* Способы обжалования незаконных актов и действий налоговых органов / В.Г. Близнец // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 12.
3. *Смолина, О.С.* Значение досудебного порядка урегулирования споров / О.С. Смолина // Налоговый вестн. — 2011. — № 11.
4. *Тедеев, А.А.* К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков / А.А. Тедеев // Юрист. — 2004. — № 1.
5. *Борисов, Д.В.* Процессуальные аспекты оформления материалов выездной налоговой проверки, оцениваемые арбитражными судами в спорах налогоплательщиков с налоговыми органами / Д.В. Борисов // Налоги и финансовое право. — 2008. — № 9.
6. *Миронова, С.М.* Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.М. Миронова. — М., 2006. — 245 л.
7. Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: comparative information series (2010): Forum on tax administration, 3 March 2011 [Electronic resource] / OECD, Centre for Tax Policy and Administration. — 2011. — Mode of access: www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf. — Date of access: 01.05.2012.
8. *Пепеляев, С.Г.* Тенденции практики разрешения налоговых споров / С.Г. Пепеляев // Налоговые споры: теория и практика. — 2004. — № 12.
9. *Смирных, С.Е.* Проблема гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / С.Е. Смирных. — М., 2006. — 203 л.
10. *Долгополов, О.И.* О досудебном обжаловании решений налоговых органов / О.И. Долгополов // Налоговый вестн. — 2008. — № 2.
11. *Пантюшов, О.В.* Акт налоговой проверки / О.В. Пантюшов // Право и экономика. — 2009. — № 4.
12. *Пилипенко, А.А.* Правовая модель отрицания результатов проверки: проблематика построения и применения / А.А. Пилипенко // Промышленно-торговое право. — 2010. — № 6.
13. *Козлов, Ю.М.* Прием и рассмотрение жалоб и заявлений трудящихся в органах советского государственного управления / Ю.М. Козлов. — 2-е изд., перераб. — М.: Госюриздат, 1966.
14. *Бударина, В.А.* Административная жалоба: материальное и процессуальное исследование: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / В.А. Бударина. — Воронеж, 2007. — 224 л.
15. *Тропская, С.С.* Правовой статус налогоплательщика — физического лица / С.С. Тропская. — М.: Изд-во МГУ, 2009.
16. *Хаванова, И.А.* Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / И.А. Хаванова. — М., 2011. — 207 л.

Статья поступила
в редакцию 25.09.2012 г.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.
□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□.