

Либерально-демократические ценности / Journal of liberal democratic values <https://liberal-journal.ru>

2022, №2 Том 6 / 2022, No 2, Vol 6 <https://liberal-journal.ru/issue-2-2022.html>

URL статьи: <https://liberal-journal.ru/PDF/03UNLD222.pdf>

Ссылка для цитирования этой статьи:

Заикин, В. В. Урегулирование налоговых споров в российском законодательстве и законодательстве зарубежных стран / В. В. Заикин, А. М. Динаева // Либерально-демократические ценности. — 2022. — Т. 6. — № 2. — URL: <https://liberal-journal.ru/PDF/03UNLD222.pdf>

For citation:

Zaikin V.V., Dinaeva A.M. Settlement of tax disputes in Russian legislation and the legislation of foreign countries. *World of Science. Pedagogy and psychology*, 6(2): 03UNLD222. Available at: <https://liberal-journal.ru/PDF/03UNLD222.pdf>. (In Russ., abstract in Eng.).

УДК 336.2

Заикин Виталий Викторович

ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет», Ставрополь, Россия
Доцент кафедры «Административного и финансового права»
Кандидат юридических наук

Динаева Алина Муратовна

ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский федеральный университет», Ставрополь, Россия
Магистр 1 курса «Юридического» факультета

Урегулирование налоговых споров в российском законодательстве и законодательстве зарубежных стран

Аннотация. В статье рассматриваются российские и зарубежные аспекты урегулирования налоговых споров. Раскрываются основные аспекты наиболее актуальных проблем в данной сфере. Автором делаются выводы о путях реформирования института урегулирования налоговых споров в Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговый спор; налоговый орган; законодательство; обжалование; налогоплательщик; решение суда; урегулирование споров

Налоговый спор — это конфликтная ситуация, когда налогоплательщик не разделяет мнение налоговой организации по тому или иному вопросу. Легальное определение термина «налоговый спор» в Налоговом кодексе РФ отсутствует.

Правовая природа налогового спора, как правило, заключается в противоречии двух сторон — налогоплательщика и налогового органа. В тоже время, если в противоречии участвует на одной стороне налоговый орган это не всегда признается налоговым спором. Например, если налогоплательщик обжалует протокол привлечения к ответственности за применение контрольно-кассовой техники, то такой спор рассматривается в соответствии с требованиями специального федерального закона. К аналогичным исключениям относятся жалобы на протокол о привлечении к ответственности за противоправные действия, регламентированные главой 15 КоАП РФ.

В юридической литературе существует множество определений такого правового явления как налоговый спор, однако и в них нет единства взглядов.

Так, по мнению Д.А. Шинкарьюк, налоговый спор следует определять как различие мнений налогоплательщика и налогового учреждения, предметом которого является

вынесенный государственным органом акт или совершенное должностным лицом налоговой деяние [1, с. 15].

Как отмечает Е.Б. Лупарев, спор — это, прежде всего, правоотношение, в основе которого лежит конфликт физического или юридического лица и должностного лица государственного органа [2, с. 31]. Каждая сторона конфликта защищает либо интересы налогоплательщика, либо публичные интересы государства.

С.М. Миронова понимает под налоговым спором расхождение интересов государства и налогоплательщика, основанное на различном понимании норм налогового права [3, с. 9].

Важно обратить внимание на то, что отдельные представители юридической науки не признают тождественность терминов «конфликт» и «спор». Здесь уместно привести позицию А.Н. Кузбагарова. По его мнению, конфликт — это такое противоречие, которое не переходит в дальнейший спор, причем спор является стадией развития конфликта [4, с. 21].

Современные исследователи налогового права определяют налоговый спор как переданное на рассмотрение уполномоченному государственному органу разногласие сторон налогового правоотношения, которое может быть связано с начислением налогов и других обязательных платежей, правами и обязанностями участников этого правоотношения, и их реализацией. Тем самым ставится вопрос о правовой оценке действий участников правоотношений со стороны законности и добросовестности. Мы разделяем данное определение и считаем, что оно достаточно емко определяет природу исследуемого явления.

В отношении налогоплательщиков на территории Российской Федерации могут быть проведены две разновидности проверок — выездная и камеральная. Их главное различие заключается в месте ее проведения: камеральная проводится на территории местонахождения налогового инспектора без участия проверяемого лица, а выездное контрольное мероприятия проводится на территории проверяемого лица.

В зарубежных странах, например, в Германии, Японии, Италии также проводятся ранее рассмотренные контрольные мероприятия. Но, имеется существенное различие по сравнению с Россией в том, что налоговые инспекторы могут проводить проверку без предварительного уведомления налогоплательщика. Нормы отечественного законодательства строго запрещают проводить контрольные мероприятия без уведомления, а несоблюдение установленного порядка может обернуться отменой решения налогового органа, а также привлечением к ответственности соответствующего должностного лица.

Кроме того, в отдельных странах, как например, в Канаде, должностные лица налоговой могут проводить и иные разновидности контрольных мероприятий — общая проверка, комбинированная (проверка всех косвенных налогов в рамках одной проверки), случайная (без уведомления проверяемого лица), интегрированная (участвуют несколько проверяющих).

Если обратиться к налоговой практике США, то обнаружится, что внутреннее законодательство не разделяет контрольные налоговые мероприятия на разновидности. Более того, специальный орган по доходам имеет огромное количество полномочий, а процедура проведения проверок менее регламентирована в отличии от России.

По результатам проведения налогового контрольного мероприятия, в случае не согласия с его итогами, по российскому налоговому законодательству, для защиты собственных интересов налогоплательщик может использовать следующие механизмы:

- административный порядок защиты (гл. 19, 20 НК РФ);
- судебный порядок защиты (ст. 137–138 НК РФ, а также соответствующее процессуальное законодательство);

- самозащита.

Причем, важно отметить, что российские налогоплательщики имеют право одновременно использовать и административный порядок защиты и судебный, за рядом определенных исключений, касающихся обжалования протоколов о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение в рамках камеральных и выездных проверок. Конкретно в этом случае, ранее проверяемое лицо должно в любом случае соблюсти установленный законодательством досудебный механизм.

Смысл административного порядка защиты заключается в разрешении, возникшего противоречия путем подачи административной жалобы на действия или акт проверяющего лица вышестоящему должностному лицу без обращения за судебной защитой. Специальной формы жалобы не существует, но НК РФ устанавливает определенные требования к содержанию и к письменной форме. Обратившийся с жалобой налогоплательщик имеет право отозвать ее. Срок подачи жалобы составляет один год, если он пропущен, то налогоплательщик имеет право его восстановить при наличии особых обстоятельств.

Жалоба рассматривается вышестоящим должностным лицом в течение месяца со дня его поступления налоговую организацию. По результатам ее рассмотрения должностное лицо либо поддерживает позицию налогоплательщика и удовлетворяет его требования, либо признает действия должностного лица налоговой законными и обоснованными.

Конечно, досудебный порядок урегулирования споров имеет значительный приоритет по сравнению с судебным порядком. Это находит отражение и в отсутствии государственной пошлины, и в коротких сроках рассмотрения. В целом, административный порядок имеет намного более простую процедуру и не требует обладания специальными юридическими знаниями. Справедливо сказать, что многие налогоплательщики не считают административный порядок эффективным, потому как жалоба рассматривается в том же органе и не предусматривает непосредственного участия жалобщика.

Право на судебную защиту в России реализуется путем подачи заявления в арбитражный суд до истечения 3 месяцев, со дня, когда налогоплательщик узнал о нарушении своих прав. Исковое заявление рассматривается судьей единолично в течение 3 месяцев с даты поступления в суд. В исключительных случаях срок может быть продлен еще на 3 месяца при наличии осложняющих обстоятельств. При этом, налогоплательщик считающий, что его законные интересы нарушены может обращаться за защитой и в международные судебные органы.

Несмотря на то, что, по мнению большинства налогоплательщиков, судебный способ считается более эффективным, значительным недостатком является отсутствие критериев и единого подхода для оценки законности и обоснованности принятого решения и выполненного действия налоговым органом..

В зарубежных странах активно набирает обороты досудебный порядок урегулирования. В качестве определенного бонуса выступает приостановление исполнения налоговых платежей, если их исчисление является предметом спора. Такая практика существует в США и Канаде. Жалоба на действия налогового органа может быть подана в течение 90 дней, а приостановление исполнения решения о недоимки распространяется только на период рассмотрения жалобы в первой инстанции.

Во Франции также действует механизм приостановления исполнения решения о недоимки, но только если налогоплательщик предоставит весомые гарантии и обоснует невозможность уплаты установленных контрольным мероприятием сумм. Но, здесь отсрочка практически не применяется, так как налоговые органы не считают большинство представленных аргументов убедительными. Сама жалоба во Франции может быть подана в

течение 2 месяцев со дня вынесения акта о проведенной проверке, а рассматривается она в суде в период от одного года до трех лет [5, с. 60].

Полагаем важным обратить внимание на то, что в зарубежных странах рассмотрение налоговых споров происходит в разных органах. Например, как указано ранее, во Франции споры, возникающие из налоговых правоотношений, рассматриваются в суде. В Великобритании для урегулирования споров образована специальная государственная структура исполнительной власти — налоговая палата, где жалоба рассматривается в срок не более 30 дней, а затем, в случае неудовлетворенности решением, налогоплательщик может обратиться в суд апелляционной инстанции.

Такая система позволяет разгрузить судебные инстанции, а переговорные процессы позволяют урегулировать налоговые споры в кратчайшие сроки. Самым показательным государством по критерию досудебного урегулирования является США. Из всей массы споров только 10 % жалоб передаются на рассмотрение в суд.

В качестве альтернативных способов урегулирования налоговых споров в России существует налоговый мониторинг и возможность заключения мирового соглашения в судебном процессе. Первый способ представляет собой самостоятельное обращение налогоплательщика в налоговые структуры с заявлением о проведении мониторинга, а уже по его результатам выносится мотивированное мнение налогового инспектора, но при этом к налогоплательщику не применяется взыскание налогов и обеспечительные меры. Но такая процедура не применима для малого и среднего бизнеса. Аналогичная процедура для всех категорий налогоплательщиков действует в Нидерландах и называется горизонтальной [6, с. 59].

Соглашение в суде является примирительной процедурой и совершается по правилам гл. 15 АПК РФ. Оно возможно только на стадии судебного урегулирования. Предметом соглашения могут быть снижение налоговой ставки, изменение порядка начисления пени, освобождение от уплаты налогов за определенный период и т. д. Такая практика используется и в США, где на уровне государства разрабатываются различные программы урегулирования налоговых споров.

По законодательству Германии налогоплательщик может заключить мирное соглашение сразу после проведения выездных контрольных мероприятий и до принятия решения. Налоговый орган не устанавливает штрафные санкции.

В зарубежных странах пользуется популярностью институт налоговой медиации. Медиатор, который разрешает налоговый спор, является частным лицом, причем прибегнуть к услугам медиатора можно как в досудебном порядке, так и непосредственно в суде. Независимое лицо должно обладать профессиональной квалификацией и состоять в реестре медиаторов. В России действует ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)», но, к сожалению, институт медиации в урегулировании налоговых споров не применяется.

Таким образом, мы можем утверждать о том, что урегулированию налоговых споров в российском законодательстве присущ ряд определенных проблем, в том числе:

1. Отсутствие легального определения термина «налоговый спор».
2. Сомнения налогоплательщиков в эффективности и беспристрастности административного порядка урегулирования споров ввиду необходимости повторного исследования жалобы в том же налоговом органе и без непосредственного участия налогоплательщика.

3. Недостаток судебного способа урегулирования споров в виде отсутствия критериев и единого подхода для оценки законности и обоснованности принятого решения налоговой.
4. Отсутствие отсрочки исполнения налогового платежа как стимул для применения досудебного порядка урегулирования споров, при этом такая практика активно применяется в зарубежных странах, например, в США и Канаде.
5. Отсутствие специальных государственных структур исполнительной власти для урегулирования налоговых споров для снижения нагрузки на судебную систему и проведения переговорных процессов в кратчайшие сроки, в частности, во Франции и Англии действуют специальные налоговые палаты.
6. Невозможность заключения мирового соглашения с налоговыми органами на стадии досудебного урегулирования спора, например, сразу после проведения выездных контрольных мероприятий.
7. Невозможность применения института медиации в урегулировании налоговых споров ввиду несовершенства российского законодательства.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод, что каждое государство использует схожие механизмы урегулирования налоговых споров. Вполне естественно, что имеются определенные особенности, которые проявляются в виде различных государственных структур, занимающимся рассмотрением споров, сроков рассмотрения жалоб, а также специфики досудебного порядка урегулирования споров и примирительных процедур.

В России требуется внести значительные изменения в законодательство: сформулировать и закрепить легальное определение термина «налоговый спор»; распространить процедуру медиации на налоговые правоотношения; предусмотреть законодательную возможность заключения мирового соглашения на любом этапе рассмотрения спора. Также необходимо образовать специальную государственную структуру исполнительной власти для урегулирования налоговых споров. А для «популяризации» административного порядка урегулирования споров, на наш взгляд, следует установить отсрочку исполнения налогового платежа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шинкарьук Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров (финансово-правовое исследование). Автореф. дис. канд. юрид. наук. Омск. 2008. — 20 с.
2. Лупарев Е.Б. Налоговые споры: проблемы теории, очерк практики: Монография. Воронеж. 2006. — 236 с.
3. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации: финансово-правовой аспект. Автореф. дис. канд. юрид. наук. Саратов. 2006. — 24 с.
4. Кузбагаров А.Н. Досудебный порядок урегулирования конфликтов частноправового характера как один из правовых механизмов в выявлении действительности спора // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 12. С. 20–28.
5. Катаева К.Д. Зарубежный опыт урегулирования налоговых споров // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. № 5(15). С. 60–64.
6. Цветкова Е.А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2(63). С. 58–64.

Zaikin Vitaliy Viktorovich

North-Caucasian Federal University, Stavropol, Russia
E-mail: zaikinvv76@gmail.com

Dinaeva Alina Muratovna

North-Caucasian Federal University, Stavropol, Russia
E-mail: alinadinaeva@mail.ru

Settlement of tax disputes in Russian legislation and the legislation of foreign countries

Abstract. The article deals with Russian and foreign aspects of the settlement of tax disputes. The main aspects of the most urgent problems in this area are revealed. The author draws conclusions about the ways of reforming the institution of tax dispute settlement in the Russian Federation.

Keywords: tax dispute; tax authority; legislation; appeal; taxpayer; court decision; dispute resolution

REFERENCES

1. Shinkaryuk D.A. Pre-trial settlement of tax disputes (financial and legal research). Abstract dis. cand. legal Sciences. Omsk. 2008. — 20 p.
2. Luparev E.B. Tax disputes: problems of theory, essay on practice: Monograph. Voronezh. 2006. — 236 p.
3. Mironova S.M. Mechanism for resolving tax disputes in the Russian Federation: financial and legal aspect. Abstract dis. cand. legal Sciences. Saratov. 2006. — 24 p.
4. Kuzbagarov A.N. Pre-trial procedure for resolving conflicts of a private law nature as one of the legal mechanisms in identifying the validity of a dispute // Arbitration and civil process. 2005. No. 12. S. 20–28.
5. Kataeva K.D. Foreign experience in the settlement of tax disputes // Innovative economy: prospects for development and improvement. 2016. No. 5(15). pp. 60–64.
6. Tsvetkova E.A. Comparative legal analysis of alternative methods of resolving tax disputes // Journal of Foreign Legislation and Comparative Law. 2017. No. 2(63). pp. 58–64.